



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

Processo nº 10283.724854/2016-85
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-006.057 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria PIS/COFINS - BASE DE CÁLCULO - LEI Nº 9.718/1999, ART. 3º, §9º, III
Recorrente UNIMED DE MANAUS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. VÍCIO MATERIAL DO LANÇAMENTO.

As matérias de ordem pública devem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenham sido objeto de recurso voluntário. A subsunção do fato à norma, a descrição dos fatos, a indicação do fundamento legal da autuação, a construção da base de cálculo, a alíquota aplicável, a precisa indicação do sujeito passivo e a motivação são elementos substanciais do lançamento, por imperativo do art. 142 do CTN. Dessa forma os equívocos que ensejam a nulidade por vício material, são, por conseguinte, matérias de ordem pública.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM ALÍQUOTAS DO REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONTRIBUINTE SUJEITO AO REGIME CUMULATIVO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

O lançamento está eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a ser levado aos cofres públicos a título de tributo). A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. Dito de outra forma, a mácula ao texto legal se deu em um dos elementos que compõe a obrigação tributária, o vício é insanável.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. VÍCIO MATERIAL DO LANÇAMENTO.

As matérias de ordem pública devem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenham sido objeto de recurso voluntário. A subsunção do fato à norma, a descrição dos fatos, a indicação do fundamento legal da autuação, a construção da base de cálculo, a alíquota aplicável, a precisa indicação do sujeito passivo e a motivação são elementos substanciais do lançamento, por imperativo do art. 142 do CTN. Dessa forma os equívocos que ensejam a nulidade por vício material, são, por conseguinte, matérias de ordem pública.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM ALÍQUOTAS DO REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONTRIBUINTE SUJEITO AO REGIME CUMULATIVO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

O lançamento está eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a ser levado aos cofres públicos a título de tributo). A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. Dito de outra forma, a mácula ao texto legal se deu em um dos elementos que compõe a obrigação tributária, o vício é insanável.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para anular o auto de infração por vício material. Vencido o Conselheiro Winderley Moraes Pereira, que negou provimento ao recurso voluntário

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane

Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de piso, por bem descrever os fatos:

Trata o presente de autos de infração lavrados contra o contribuinte acima identificado, relativos respectivamente à COFINS e ao PIS apurados no regime cumulativo, abrangendo os períodos de apuração 01/2012 a 12/2012, no valor total de R\$ 35.413.597,69, no caso da COFINS, e de R\$ 7.688.478,20, do caso do Pis (fls. 10/27).

Segue síntese da autuação:

Descrição	Cofins	Pis
CONTRIBUIÇÃO	16.380.162,86	3.556.219,50
JUROS DE MORA (Calculados até 07/2016)	6.748.312,74	1.465.094,11
MULTA PROPORCIONAL (Passível de redução)»	12.285.122,09	2.667.164,59
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	35.413.597,69	7.688.478,20

A contribuinte é cooperativa de trabalho médico, operadora de plano de saúde, e, desse modo, sujeita à apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo regulado pela Lei nº 9.718/1998, de acordo com os comandos previstos no art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 10 da Lei nº 10.833/2003.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal constante nos referidos autos (fls. 11/14 e fls. 20/23) a autoridade fiscal faz as seguintes considerações, com grifos nossos:

(...)

Inobstante tal fato, chamou atenção da fiscalização os significativos valores, indicados no demonstrativo apresentado pela cooperativa, à título de deduções. Por conseguinte, para efeito de se avaliar se as exclusões das receitas mensais teriam algum amparo na legislação tributária, o contribuinte foi intimado a informar se teriam sido procedidos os ajustes previstos no art. 17 e incisos, da IN SRF nº 635/2006.

Em resposta ao termo de intimação de 18/09/2015, o contribuinte informou que foram efetuados ajustes conforme previsto no ato administrativo sobredito, mas não indicou de forma específica a quais registros na contabilidade corresponderia os ajustes elencados na IN SRF nº 635/2006.

Neste contexto a fiscalização solicitou então ao contribuinte, esclarecimentos, de acordo com o plano de contas da cooperativa, das funções e operações acobertadas nas contas informadas como deduções no demonstrativo apresentado pela cooperativa, "APURAÇÃO DO PIS E COFINS -ANO: 2012".

A resposta do contribuinte não auxiliou muito no sentido de aclarar quais deduções estariam albergadas pelo previsto na IN, mas ainda assim permitiu à fiscalização inferir que os valores referentes às contas 2.1.1.1.7.9.1 - Provisões Para Eventos Ocorridos e Não Avisados e 2.1.1.1.6.9.1.2.3 - Intercâmbio (Outras Unimeds), estariam subsumidas às hipóteses previstas no dispositivo do ato administrativo supra aludido, enquanto que as outras duas, 2.1.1.1.6.9.1.2.1 - Prod. Hosp/Clin/Lab e 2.1.1.1.6.9.1.2.2 - Prod. Cooperados, não estariam, ensejando assim as suas glosas.

Deve-se assinalar que, caso os valores glosados constantes das duas últimas contas supraditas, viessem a ser apontados pela cooperativa como correspondentes aos ajustes previstos no inciso IV, do art. 17, da IN SRF nº 635/2006, para que fosse aceito pela fiscalização, deveriam estar acompanhados de indicação das contas utilizadas como contrapartidas às duas contas apontadas e examinadas, para que assim ficasse comprovado com supedâneo na escrita contábil e em documentos hábeis e idôneos, que os valores excluídos teriam transitados pela receita bruta da cooperativa e excluídos mediante os ajustes contábeis. Ou que, caso os mesmos tivessem sido registrados segregados das receitas, que estariam contabilizados em outras contas pelos seus valores líquidos, da mesma forma que as receitas mensais.

Mas tal conduta não foi seguida pelo contribuinte.

Dessarte, procede-se a glosa das exclusões apresentadas pelo sujeito passivo, expressas nas contas 2.1.1.1.6.9.1.2.1 - Prod. Hosp/Clin/Lab e 2.1.1.1.6.9.1.2.2 - Prod. Cooperados, indicadas no demonstrativo apresentado ao fisco, por não terem sido evidenciadas de forma clara e correta a sua correlação com os ajustes previstos no art. 17 e incisos, da IN SRF nº 635/2006.

Outrossim, os valores relativos às glosas da aludidas exclusões estão perfeitamente evidenciados na planilha "Demonstrativo do PIS e da COFINS Devidas" anexa ao presente auto de infração.

O contribuinte tomou ciência pessoal do presente em 06/07/2016 (fls. 30/31) e em 20/07/2016 apresentou a Impugnação de fls. 51/60, por meio da qual, sustenta, em síntese, que:

-A razão de ser do auto de infração é a glosa das exclusões da base de cálculo de PIS e COFINS das contas 2.1.1.1.6.8.1.2.1 - Produção Hospitais/Clínicas/Laboratórios e 2.1.1.1.6.9.1.2.2 - Produção Cooperados, que se referem aos custos de terceiros na prestação de serviços aos usuários de seu plano de saúde.

-O assunto em tela é tratado pelo inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998. E duas eram as interpretações: a da Receita Federal, que entendia que o citado dispositivo não autorizava a exclusão dos valores pagos a terceiros; e a dos planos de saúde, principalmente o Sistema Unimed, que entendia que o mesmo autorizava.

-O Poder Judiciário, ao manifestar-se sobre a questão, firmou entendimento congruente com aquele defendido pelos planos de saúde. Diante das reiteradas decisões judiciais, a própria União reconheceu o equívoco da Receita Federal e editou a Lei nº 12.873/2013, que em seu art. 19 estabeleceu:

Art. 19. A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 3º.

§ 9º-A. Para efeito de interpretação, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida.

- A nova lei encerrou qualquer controvérsia existente ao frisar que o valor a ser excluído da base de cálculo é "o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida".

- Situação tratada no auto de infração já foi interpretada pelo CARF, em caso análogo, da própria Unimed Manaus. Com efeito, no processo nº 10283-721.458/2009-77, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão nº 9303-003.386, de 2016, decidiu que o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º da Lei nº 9.718/1998 é o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida. *Traz à colação ementa e voto do relator.*

- Portanto, além da nova legislação que deu interpretação correta a tributação de PIS e COFINS dos Planos de Saúde, tem-se o precedente do CARF, em caso análogo da própria Unimed Manaus, no sentido de admitir a dedução dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida.

- Diante do exposto, o auto de infração não se sustenta, pois o mesmo é contrário aos fatos, à legislação e ao precedente obrigatório do CARF, impondo-se o reconhecimento de sua improcedência.

Por fim, consideradas as alegações supra, requer a contribuinte seja acolhida a impugnação interposta para o fim de assim ser decidido,

cancelando-se o débito fiscal reclamado e baixado de todos os registros da Receita Federal do Brasil.

Em sessão de 09 de fevereiro de 2017 esta 16ª Turma da DRJ/RJO converteu o julgamento em diligência para que a unidade local confirmasse se os valores objeto de glosa registrados nas contas 211169121 - Produções de Hospitais (2412) e 211169122 - Produções de Cooperados (2418) referiam-se à hipótese prevista no inciso III do §9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, com a interpretação dada pela Lei nº 12.873/2013, ou seja, se se referiam a custos próprios com os seus beneficiários;

Caso positivo, deveria fornecer maiores esclarecimentos acerca das razões que motivaram a glosa que redundou na presente autuação, indicando, se for o caso, a conduta - comissiva ou omissiva - do sujeito passivo que não permitiu o reconhecimento da dedução pretendida, com o respectivo dispositivo normativo que ampare tal exigência;

Caso negativo, deveria apresentar mais informações acerca da natureza das contas envolvidas e razões para a não subsunção das operações ali registradas à situação prevista pelo inciso III do §9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, com a interpretação dada pela Lei nº 12.873/2013;

Em resposta, a unidade local elaborou a Informação Fiscal de fls. 159/160, por meio da qual esclarece que:

1 – Conforme explanado no texto do lançamento de ofício, a glosa dos valores registrados nas contas 211169121 - Produções de Hospitais (2412) e 211169122 - Produções de Cooperados (2418), decorreu da insuficiente demonstração técnico-contábil pelo sujeito passivo da sistemática utilizada no registro das operações que envolveram as mencionadas contas.

2 – Sem embargo, um exame procedido nas contas em tela permitiu inferir que se tratam de contas patrimoniais integrantes do passivo da empresa, mas não foram informadas as contrapartidas dos lançamentos, impossibilitando assim conhecer se os débitos e créditos foram registrados em face de contas de resultado ou de outras de cunho patrimonial.

3 - As contas de passivo apresentadas não comprovam a natureza contábil de custos das mesmas, visto que se trata apenas de rubricas de obrigações, não servindo assim, de per si, como atestado de que se tratam de gastos da empresa com outras pessoas (hospitais e cooperados).

4 – Para tal fim deveria o sujeito passivo ter informado tempestivamente, ainda que informalmente, à fiscalização, como o fez no caso das contas 2.1.1.1.7.9.1 - Provisões Para Eventos Ocorridos e Não Avisados e 2.1.1.1.6.9.1.2.3 - Intercâmbio (Outras Unimeds), que as contas 211169121 - Produções de Hospitais (2412) e 211169122 - Produções de Cooperados (2418), teriam como contrapartidas contas de custos/despesas, além de apresentar a respectiva documentação arremadora dos

lançamentos contábeis. Até pelo fato de que nem todo registro no passivo, corresponde um lançamento a débito de custos/despesas.

5 – Como tal procedimento não foi seguido pela impugnante, a fiscalização não pode comprovar se os valores glosados das contas correspondiam a custos da própria empresa, como indicado pela autoridade julgadora em seu despacho.

6 – Reforçando então, a fiscalização procedeu à desconsideração das deduções das bases de cálculo do PIS e da COFINS, referentes as contas 211169121 - Produções de Hospitais (2412) e 211169122 - Produções de Cooperados (2418), por não ficar efetivamente demonstrada a natureza jurídico-contábil de custo próprio das mesmas, visto que não foram tempestivamente apresentadas as contrapartidas contábeis com a respectiva documentação dos lançamentos, que permitissem comprovar os gastos incorridos pela impugnante no período examinado.

Irresignado, o sujeito passivo apresentou a peça de fls. 166/170, por meio da qual sustenta que:

Os valores glosados como dedução da base de cálculo do Pis e Cofins, demonstrado nos documentos anexos nos autos do processo nº 10283.724854/2016-85 pag.28 e 29 foram apurados obedecendo aos critérios da lei 9.718/1998 e suas alterações, deduções previstas no inciso I,II,IV, §2º no incisos I, II e III, §9º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/1998, os incisos de I a VII do art. 9º, art.10 e art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, com a interpretação correta dada pela Lei nº 12.873/2013.

Em se tratando dos registros efetuados nas contas 211169121 - Produções de Hospitais (2412) e 211169122 - Produções de Cooperados (2418) mencionados pela Fiscalização e usadas como base de cálculo da autuação, ternos a informar que os mesmos referem-se à hipótese prevista no inciso III do §9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, que compreendem o valor das indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos (pagamentos efetuados referente aos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida).

O total de eventos pagos foi registrado a débito nas contas patrimoniais 211169121 - Produções de Hospitais (2412) e 211169122 - Produções de Cooperados (2418) e a crédito na conta de Bancos conta movimento Grupo 12 - Ativo Circulante, os quais correspondem ao desembolso líquido de caixa, em que todas as classificações foram realizadas obedecendo aos critérios estabelecidos pela Agência Nacional de Saúde, contidas no padrão do plano de contas publicado pela Resolução Normativa nº 290 em 27 de fevereiro de 2012. Esses eventos,

segundo o manual do plano de contas, são todas as despesas classificadas no Grupo 41 -Eventos / Sinistros Indenizáveis Líquidos.

Para que nenhuma dúvida reste, esclarecemos abaixo como os custos assistenciais são classificados na contabilidade da operadora desde a sua provisão na despesa até a liquidação (custos efetivamente pagos), evidenciando as contas de natureza a débito e a crédito:

Pela provisão do custo assistencial

D- 411 - EVENTOS CONHECIDOS OU AVISADOS

C- 211 - PROVISÃO DE EVENTOS/SINISTROS A LIQUIDAR

Pelo registro dos eventos efetivamente Da aos aplicando o regime de caixa (dedução da base de cálculo do PIS e COFINS permitida conforme inciso III do § 9º do artigo 3º da lei nº 9-718/1998)

D - 211 - PROVISÃO DE EVENTOS/SINISTROS A LIQUIDAR (Neste grupo estão inseridas as contas 211169121 - Produções de Hospitais (2412) e 211169122 - Produções de Cooperados (2418) mencionadas no processo nº 10283.724854/2016-85 questionadas pela fiscalização.

C-1213 - Bancos contas depósitos (conta corrente de bancos).

Por fim, reiteramos que todas essas informações foram colocadas à disposição da fiscalização através da entrega da documentação comprovada nos autos do processo nº 10283.724854/2016-85, páginas 6 a 9. E continuam ao dispor, caso a fiscalização as deseje examinar.

Os razões analíticos que demonstram as contrapartidas das contas ultrapassam ao total de 70.000 folhas, razão pela qual torna-se impossível anexar ao processo no e-cac.

A 16ª Turma de Julgamento da DRJ/RJO, no acórdão nº 12-098.857, deu parcial provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

ERRO NA INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

O mero erro na seleção da infração imputada, quando acompanhada da correta descrição dos fatos e desde que não cause prejuízo à defesa, não importa em nulidade do auto de infração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

REGIME CUMULATIVO. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar documentalmente as deduções efetuadas na base de cálculo do Pis/Pasep.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

REGIME CUMULATIVO. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar documentalmente as deduções efetuadas na base de cálculo da Cofins.

Em recurso voluntário, a Cooperativa reitera os termos de sua impugnação, em especial, aduz que é impossível uma operadora de plano de saúde ter R\$ 27 milhões de receita média mensal sem que tenha qualquer despesa assistencial. Tudo foi demonstrado fisicamente e comprovado por meio digital à fiscalização, cabendo a ela apontar quais despesas está glosando, e não glosar TODAS as despesas e transferir o ônus da prova para a Recorrente. Para que as contas tivessem ido para o passivo como provisão, antes elas foram incluídas como despesa assistencial, se alguma dúvida a fiscalização tivesse, deveria ter aberto os arquivos em meio digital constantes do pen drive e feitos todos os exames necessários.

E, ao final, requer o provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

Os recursos de ofício e voluntário reúnem os pressupostos legais de interposição, deles, portanto, tomo conhecimento.

Nulidade do lançamento

A DRJ, de ofício, ajustou os valores do auto de infração, alterando as alíquotas aplicáveis aos fatos narrados: o lançamento utilizou as alíquotas do regime não-cumulativo (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003) para constituir os débitos de PIS e COFINS em decorrência de deduções indevidas nas bases de cálculo das contribuições. Entretanto, a Recorrente é cooperativa de trabalho médico operadora de plano de saúde, logo está sujeita ao regime cumulativo (Lei 9.718/98). Confira-se o teor da decisão de piso:

Antes de adentrarmos no mérito da questão, faz-se necessário examinar uma questão preliminar. *Em que pese não ter sido alegado pelo sujeito passivo, compulsando-se os presentes autos, é possível notar que os lançamentos sob exame contêm incorreções na seleção da infração*

imputada, tendo reflexos, assim, na fundamentação legal, na alíquota aplicável e nos valores apurados no lançamento.

Isso porque, conforme já mencionado, a contribuinte é cooperativa de trabalho médico, operadora de plano de saúde, e, desse modo, sujeita à apuração do Pis e da Cofins pelo regime cumulativo regulado pela Lei nº 9.718/1998, de acordo com os comandos previstos no art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 10 da Lei nº 10.833/2003.

Todavia, os autos de infração em epígrafe foram lavrados com a seleção das infrações “OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS – INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO” e “OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO DO PIS/PASEP - INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO”, fazendo com que seu enquadramento legal tenha sido feito com base na Lei nº 10.833/2003, em especial nos art. 1º a 3º, 4º e 11 (fls. 11/14), e na Lei nº 10.637/2002, em especial nos art. 1º a 4º, e 10 (fls. 20/23).

Ressalte-se que o erro cometido por parte da autoridade fiscal limitou-se, a princípio, na seleção da infração (escolha de um regime distinto daquele aplicável, de acordo com o que dispõe a legislação tributária, embora com a escolha dos tributos corretos). Os demais elementos com incorreções – enquadramento legal, alíquota aplicável e montante apurado – apenas são reflexo do erro inicial.

No entanto, todo o procedimento fiscal bem como a descrição dos fatos que se encontra no corpo dos autos de infração estão em consonância com a matéria tributável nos termos da legislação de regência – Pis e Cofins no regime cumulativo – de modo que o erro cometido não causou qualquer prejuízo à defesa da Recorrente, como se constata da própria Impugnação apresentada.

Tome-se como exemplo as informações fornecidas pela autoridade fiscal constantes nas fls. 11, 13, 20 e 22, que apontam para uma submissão das receitas do contribuinte ao regime cumulativo:

*(...) A fiscalização pode verificar por exames procedidos nas escritas contábil e fiscal da cooperativa, não se tratar as exclusões de atos cooperativos e muito menos de deduções permitidas na legislação tributária regente das contribuições, tendo sido afastadas da tributação do PIS e da COFINS de forma indevida, **porquanto as receitas brutas do contribuinte estão sujeitas normalmente à incidência do PIS e da COFINS, sob o regime cumulativo, nos termos do art. 8º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002, e art. 10, inciso I, da Lei nº 10.833/2003.** (...)*

*Deve-se assinalar que, caso os valores glosados constantes das duas últimas contas supraditas, viessem a ser apontados pela cooperativa como correspondentes aos **ajustes previstos no inciso IV, do art. 17, da IN SRF nº 635/2006**, para que fosse aceito pela fiscalização, deveriam estar acompanhados de indicação das contas utilizadas como contrapartidas às duas*

contas apontadas e examinadas, para que assim ficasse comprovado com supedâneo na escrita contábil e em documentos hábeis e idôneos, que os valores excluídos teriam transitados pela receita bruta da cooperativa e excluídos mediante os ajustes contábeis. Ou que, caso os mesmos tivessem sido registrados segregados das receitas, que estariam contabilizados em outras contas pelos seus valores líquidos, da mesma forma que as receitas mensais.

Mas tal conduta não foi seguida pelo contribuinte.

Dessarte, procede-se a glosa das exclusões apresentadas pelo sujeito passivo, expressas nas contas 2.1.1.1.6.9.1.2.1 - Prod. Hosp/Clin/Lab e 2.1.1.1.6.9.1.2.2 - Prod. Cooperados, indicadas no demonstrativo apresentado ao fisco, por não terem sido evidenciadas de forma clara e correta a sua correlação com os ajustes previstos no art. 17 e incisos, da IN SRF nº 635/2006. (...)

Veja-se que a matéria de fundo do auto de infração é a discussão acerca da comprovação e da subsunção de valores registrados na contabilidade da Recorrente à hipótese prevista no inciso III do §9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 (que regula a incidência das contribuições no regime cumulativo), matéria perfeitamente identificada pelo sujeito passivo nos autos e em relação a qual pôde apresentar seus argumentos de defesa.

Assim, tendo em vista que o sujeito passivo não encontrou qualquer óbice à sua defesa por conta do equívoco apontado, entendo que tal erro não compromete a solidez do lançamento, ainda que seja necessária a redução de ofício dos valores lançados para que se amoldem às corretas alíquotas previstas para o regime cumulativo.

Desse modo, voto pela redução de ofício dos valores constituídos para que seus montantes principais fiquem limitados aos valores resultantes da aplicação das alíquotas de 0,65%, para o Pis/Pasep, e 3,0%, para a Cofins, sobre as bases imponíveis apontadas nos autos de infração.

Entendo que o expediente oficial de que lançou mão a DRJ não é possível, porquanto tal vício no lançamento não permite convalidação.

A subsunção do fato à norma, a descrição dos fatos, a indicação do fundamento legal da autuação, a construção da base de cálculo, a alíquota aplicável, a precisa indicação do sujeito passivo e a motivação são elementos substanciais do lançamento, por imperativo do art. 142 do CTN. Dessa forma os equívocos na determinação desses elementos, ensejam a nulidade do ato administrativo por vício material.

Então, o lançamento estará eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a ser levado aos cofres públicos a título de tributo).

A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. Dito de outra forma, a mácula ao texto legal se deu em um dos elementos que compõem a obrigação tributária.

Por outro lado, não há falar-se em vício formal, pois não se está diante de defeito provocado por descumprimento de formalidades do lançamento, tais como: ausência de notificação, ausência de assinatura da autoridade autuante, ou quaisquer outros elementos apenas “estruturais”.

Em suma, o auto de infração lavrado com alíquotas do regime não-cumulativo, estando a Recorrente sujeita ao regime cumulativo, está viciado materialmente.

Já tive a oportunidade de sustentar que são matérias de ordem pública, todas aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa (acórdão nº 3301-004.787). Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

Sustento que os motivos de nulidade do auto de infração por vício material são matérias de ordem pública, por isso me manifesto de ofício.

Logo, o auto de infração é nulo na origem por vício material.

Assim, há que se negar provimento ao recurso de ofício e se dar provimento ao recurso voluntário.

Por conseguinte, deixo de analisar as demais matérias do recurso voluntário, considerando a causa de nulidade que fulmina todo o lançamento tributário.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora