



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10384.720265/2017-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.169 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2023
Recorrente UNIMED TERESINA COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

IMPUGNAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE.

Em concreto, não há dúvida fundada e razoável acerca do momento inicial da contagem do prazo para apresentação de Manifestação de Inconformidade, desse modo, não há como interpretar os disciplinamentos constantes do Decreto nº 70.235/72 de forma favorável ao contribuinte.

NORMAS PROCESSUAIS. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. ANÁLISE DO MÉRITO PELA INSTÂNCIA AD QUEM. PRECLUSÃO.

O não conhecimento da impugnação apresentada pelo contribuinte limita o objeto do Recurso Voluntário as razões que consideram intempestiva a impugnação. E, caso essas razões sequer tenham sido invocadas em sede de Recurso Voluntário, não há fundamento para o seu conhecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Processo julgado na sessão do período da tarde do dia 21/09/2023.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, fls.519/534, contra Acórdão da DRJ, fls. 502/512, que não conheceu a Impugnação Administrativa, fls. 471/488, protocolada pelo contribuinte após ciência da notificação do auto de infração lavrado, fls. 02/18, contra o mesmo, por insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL nos anos calendários 2012 e 2013:

Tributos A/C 2012, 2013	Principal	Juros (até 01/2017)	Multa (75%)	Total
IRPJ	1.408.127,02	562.694,37	1.056.095,26	3.026.916,65
CSLL	489.347,16	367.010,36	191.252,44	1.047.609,96
			Total	4.074.526,61

Ainda, para síntese dos fatos, reproduz-se em parte o Relatório do Acórdão combatido:

2. De acordo com o Termo de Constatação às fls. 59-66, o sujeito passivo é uma sociedade cooperativa de natureza civil, cujo objeto consiste na congregação de médicos “para a sua defesa econômico-social, inclusive atuando como operadora de planos de saúde”.

3. A Fiscalização arrola, em seguida, a legislação de regência: Lei nº 5.764, de 1971, c/c os art. 182 e 183, do RIR de 1999 em vigor à época dos eventos em exame e ainda o Parecer Normativo nº 73, de 1975, e o Parecer Normativo CST nº 30, de 1980, segundo os quais as regras de não incidência específicas para essa espécie de pessoa jurídica **requerem a segregação das receitas e despesas decorrentes de atos não-cooperativos na sua escrita contábil.**

4. No que diz respeito à situação concreta da autuada, o Termo de Constatação reconhece que os resultados oriundos da atividade profissional dos médicos cooperados gozam da não incidência tributária, **em sentido contrário, porém, as receitas decorrentes de planos de saúde não se enquadram nessa espécie de ato e, por esse motivo, devem ser integralmente tributadas.**

5. Destaca que planos de saúde são contratos celebrados entre a sociedade cooperativa e seus clientes, nas quais essa se compromete a cobrir os custos de quaisquer procedimentos necessários à assistência à saúde dos contratantes tendo como contrapartida prestações mensais calculadas segundo critérios atuariais e auferidas independentemente da efetiva prestação dos serviços. Trata-se, pois, de contrato de risco a preço global com características de seguro-saúde.

6. Em 13/07/2015, UNIMED TERESINA foi intimada, cf. documento às fls. 65-67, a **demonstrar o resultado positivo dos atos cooperativos e discriminar tais receitas daquelas provenientes de atos não cooperativos.**

7. Em resposta, a fiscalizada alegou que suas receitas:

(...) são segregadas em atos cooperativos ou não-cooperativos com base na proporcionalidade em relação aos custos apurados no período. Como os custos podem ser facilmente identificados, por meio dos agentes que efetuam os procedimentos médicos, tem-se os custos como o parâmetro mais confiável para determinação da proporção de receita a ser considerada como decorrente de ato COOPERATIVO ou ato NÃO-COOPERATIVO (...)

8. Na ocasião, juntou planilhas discriminando tais despesas, entretanto, a Fiscalização considerou o procedimento adotado pelo sujeito passivo em desacordo com a legislação de regência, haja vista que:

(...) o rateio a que se refere o Parecer Normativo CST nº 73/75 é o rateio de custo, despesas e encargos indiretos, tomando por base a proporção observada entre as receitas de atos cooperativos e as receitas de atos não-cooperativos. O contrário, isto é, o rateio das receitas na proporção observada entre os custos e despesas, não tem qualquer respaldo legal, pois tal procedimento implicaria em exonerar da tributação parcela sabidamente tributável, já que, ao se efetuar o rateio das receitas totais,

atribuir-se-ia a parte destas receitas (oriundas de atos não-cooperativos) a característica de ato cooperativo não tributável.

9. Conclui a peça com uma descrição do modo de cálculo dos créditos constituídos, cf. tabelas às fls. 67-75.

Devidamente cientificada do auto de infração em 27.01.2017, o contribuinte juntou documentos em 28.02.2017, 01.03.2017 e, **finalmente, a peça impugnatória em 16.03.2017**, fls. 471/488, argumentando o seguinte, conforme sintetiza o Relatório do Acórdão combatido:

11. De início, a impugnante descreve perfeitamente os fatos e motivos que levaram à autuação, para em seguida contestar o afastamento do critério de segregação de receitas por ela adotado, em razão do qual a Fiscalização teria desconhecido a existência de qualquer ato cooperativo, e, assim, tributado toda a receita auferida pela cooperativa como se se tratasse apenas de atos não cooperativos.

12. Reconhece, de pronto, que o teor do art. 87 da legislação que rege as sociedades cooperativas - Lei n.º 5.764, de 1971 – pacifica o entendimento de que a prestação dos serviços a terceiros não cooperados não consiste ato cooperativo.

13. Tal disposição normativa obriga, assim, a segregação dos resultados das operações com terceiros, e não há divergência, insiste, que esse foi o procedimento adotado na escrita contábil da sociedade cooperativa.

14. A divergência se dá em torno do critério adotado pela impugnante no caso concreto.

15. Argumenta que segregou as receitas em razão dos custos apurados no período, enquanto a Fiscalização entendeu essa não seria a forma correta – nos termos do item 6 do Parecer Normativo CST n.º 73/75 – pois esse método somente seria possível para os fins do rateio dos custos e despesas indiretas ou comuns.

16. Acrescenta que a Autoridade Fiscal não teria apontado o critério adequado para a necessária segregação contábil das receitas e que tal informação não consta, tampouco, do referido Parecer Normativo CST n.º 73/75, que se limita a mencionar custos indiretos. Desse modo, conclui: *“o fato é que inexistente outro critério razoável para que, in casu, a Impugnante separe as receitas do ato cooperativo a do não-cooperativo”*.

17. Defende a segregação com base nos custos dos serviços prestados, porque depois que esses são apurados, podem ser proporcionalmente associados às receitas, *“chegando-se à divisão do que compõe a parcela tributável (ato não-cooperativo) e aquela objeto de hipótese de não incidência (ato cooperativo)”*.

18. Reconhece que nos contratos celebrados com seus usuários - beneficiários de planos de saúde - há pagamentos de valores determinados, independentes da utilização efetiva dos serviços do plano de saúde; tais receitas, aduz, decorrem tanto de honorários (atos cooperativos por excelência), quanto da contraprestação pela cobertura de serviços hospitalares praticados por terceiros (atos não cooperativos).

19. Nesses termos, insiste, o custo operacional consiste no *“único critério possível para a segregação das receitas”*, ao contrário do que entendeu a fiscalização, *“os ingressos pecuniários auferidos pela Impugnante não constituem elemento adequado para identificar e segregar o faturamento relativo ao ato não-cooperado”*.

20. Em seu favor refere notável jurisprudência administrativa.

21. Ainda que o método de apuração empregado pela impugnante não fosse correto, argumenta, os autos de infração não deveriam prosperar, porque a Fiscalização não se desincumbiu da obrigação de demonstrar que as receitas descritas como oriundas de atos cooperativos não *“teriam essa natureza, limitando-se a infirmar (sem qualquer respaldo normativo) o critério utilizado pela Impugnante”*.

22. Traz ao conhecimento, então, notável jurisprudência administrativa segundo a qual competiria à Fiscalização – quando não encontrasse contabilmente discriminados os dois tipos de atos praticados por sociedades cooperativas - proceder à devida segregação quando a escrita do contribuinte o permitir.

23. No caso em exame, sustenta:

(...) a fiscalização simplesmente desconsiderou a prática do ato cooperativo, por entender incorreto o critério de segregação das receitas adotado pela Impugnante, sem, no entanto, promover a necessária regularização conforme os parâmetros que entendia adequado, isto é, sem ajustar a suposta distorção na discriminação das receitas, o que implicou tributar indevidamente a totalidade do resultado contabilizado (inclusive o ato cooperativo).

24. Também esse motivo e com base na legislação de regência, conclui, os autos de infração seriam inválidos.

25. Requer o acolhimento da impugnação e que sejam declarados improcedentes os Autos de Infração.

Contudo, o Acórdão recorrido, fls. 502/512, nos termos do voto condutor, considerou intempestiva a Impugnação Administrativa, já que a ciência da autuação se deu em 27.01.2017 e o protocolo da Impugnação Administrativa apenas em 16.03.2017. Deixou, por esse motivo, de analisar o mérito da Impugnação.

Cientificado da decisão de piso em 20.12.2021, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, fls. 519/534, em 17.01.2022, onde repisa os argumentos já apresentados em sede de Impugnação Administrativa e reforça a tempestividade do Recurso Voluntário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

Registra-se inicialmente que não há dúvidas acerca da tempestividade do Recurso Voluntário apresentado.

Já quanto à análise da peça impugnatória, conforme documentos apresentados aos autos, constata-se que a data da intimação ocorreu em 27/01/2017:

Recibo e Ciência do Sujeito Passivo / Representante

Declaro-me ciente do encerramento do procedimento fiscal e dos documentos de lançamento acima identificados, tendo nesse momento recebido esse termo e todos os documentos de lançamento (autos de infração/notificações de lançamento) e documentos complementares que instruem os processos, em mídia digital não regravável (CD/DVD ou Pen drive), bem como os livros e demais documentos entregues à fiscalização no curso do procedimento fiscal.

Nome	IVANIELLE RIBEIRO VIANA		Cargo	CONTADORA / PROCURADORA	
CPF	649414423-34	Data	27/01/17	Hora (HHMM)	09:58
			Assinatura	<i>Ivanille Ribeiro Viana</i>	

Assim, considerando-se o prazo de 30 dias, previsto no inciso V do art. 10 do Decreto n. 70.235/1972, entendo que esse **encerrou-se em 28/02/2017 (considerando não se tratar de ano bissexto).**

Entretanto, a peça impugnatória **apenas foi apresentada em 16/03/2017,** conforme a própria peça recursal do contribuinte:

Em 27.01.2017 a Recorrente tomou ciência do lançamento e do encerramento do procedimento administrativo fiscal, conforme termo de ciência à fl. 20. Por conseguinte, apresentou diversos documentos comprobatórios nos dias 28.02.2017 e 01.03.2017, bem como realizou o protocolo da peça impugnatória em 16.03.2017.

O que vai em linha com os fatos narrados no despacho de encaminhamento à fl. 499:

O contribuinte apresentou três pedidos de juntada neste processo. Os dois primeiros foram protocolados em 28/02/17 e 01/03/17. Nesses pedidos constam documentos diversos. Como o débito não foi suspenso, um representante da empresa compareceu nesta SACAT/DRF/TSA, para saber o motivo. Informamos que na documentação juntada não constava o requerimento de impugnação. Ele nos informou que havia apresentado e que deveria ter ocorrido uma falha no sistema. Disse que protocolaria no CAC o requerimento de impugnação, com as telas comprovando que havia transmitido todos os documentos necessários. Então, em 16/03/17, compareceu ao CAC e entregou essa documentação, que foi anexada ao processo através do terceiro pedido de juntada. Se considerarmos as duas primeiras juntadas, o contribuinte estaria tempestivo. Entretanto, como o requerimento é que efetivamente diz o que se está questionando, se tomarmos por base a data do seu protocolo, a impugnação estaria fora do prazo.

Esse racional também consta no acórdão recorrido que analisa as alegações da Recorrente.

Note-se que, embora a ora Recorrente tenha apresentado documentos comprobatórios tempestivamente, não impugnou tempestivamente.

Não é qualquer manifestação do contribuinte que caracteriza a impugnação, devendo estarem preenchidos os requisitos prescritos no art. 16 do Decreto 70.235/72, cuja redação é de hialina clareza:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

VI - a síntese dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta o pedido. (Vide Medida Provisória nº 75, de 2002) Rejeitada

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Reforça esse entendimento o disposto no art. 17 do mesmo Decreto:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Assim, não tendo sido apresentada impugnação tempestiva, não se instaurou a lide, nos termos do art. 14 do indigitado Decreto, em que consta expressamente que: “A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

Logo, embora entenda que a alegação da Recorrente, no que tange à tempestividade da Impugnação, mereça ser conhecida, uma vez demonstrada a intempestividade da impugnação administrativa, não podem ser conhecidas as demais alegações apresentadas pelo contribuinte em sede recursal, pois preclusas.

Este entendimento já foi por mim adotado no julgamento do Processo Administrativo n. 10935.005819/2010-56, acórdão n. 1201-005.369:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do Fato Gerador:19/10/2010

IMPUGNAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE.

Em concreto, não há dúvida fundada e razoável acerca do momento inicial da contagem do prazo para apresentação de Manifestação de Inconformidade, desse modo, não há como interpretar os disciplinamentos constantes do Decreto nº 70.235/72 de forma favorável ao contribuinte.

NORMAS PROCESSUAIS. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. ANÁLISE DO MÉRITO PELA INSTÂNCIA AD QUEM. PRECLUSÃO.

O não conhecimento da impugnação apresentada pelo contribuinte limita o objeto do Recurso Voluntário as razões que consideram intempestiva a impugnação. E, caso essas razões sequer tenham sido invocadas em sede de Recurso Voluntário, não há fundamento para o seu conhecimento.

Bem como em outros precedentes desta turma, conforme ementas abaixo:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2015

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. ANÁLISE DO MÉRITO PELA INSTÂNCIA AD QUEM. PRECLUSÃO.

O não conhecimento da impugnação apresentada pelo contribuinte limita o objeto do Recurso Voluntário as razões que consideram intempestiva a impugnação. E, caso essas razões sequer tenham sido invocadas em sede de Recurso Voluntário, não há fundamento para o seu conhecimento. (Acórdão n. 1201-004.599, rel. Alexandre Evaristo Pinto, julg. Em 20/01/2021)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2017

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE INTEMPESTIVA. LITÍGIO NÃO INSTAURADO. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário interposto em face de acórdão que julgou intempestiva a manifestação de inconformidade e não suscita preliminar de intempestividade não deve ser conhecido devido à não instauração do litígio. (Acórdão n. 1201-004.872, relatoria Efigênio de Freitas Júnior, julg. em 20/05/2021)

Não há, portanto, como analisar os demais argumentos apresentados pelo contribuinte, em face da perda do objeto, por força da aplicação do art. 14, 16 e 17 do Decreto-Lei n.70.235/1972, **já que manifesta a intempestividade da impugnação administrativa.**

Diante do exposto, conheço em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, nego provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz