



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

Processo nº 10580.014010/2007-87
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.056 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de junho de 2016
Matéria ARBITRAMENTO. IRPJ, CSLL, COFINS, PIS - ATOS COOPERATIVOS
Recorrente COOPERATIVA DE MÉDICOS - COOPAMED
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O MPF é instrumento de controle gerencial, e que eventual irregularidade poderia, no máximo, dar azo a procedimento interno de natureza administrativa, mas nunca invalidar o lançamento de crédito tributário, cuja competência é deferida por lei aos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

NULIDADE. ARBITRAMENTO DA BASE DE CALCULO DOS TRIBUTOS. INOCORRÊNCIA

Incabível a arguição de nulidade do Auto de Infração, quando se verifica que foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo, e em consonância com a legislação vigente, de tal forma que permitiu à contribuinte impugná-lo em sua inteireza demonstrando conhecer plenamente a matéria que lhe deu causa.

COOPERATIVA. NÃO OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. DESQUALIFICAÇÃO.

Constatado que a empresa não cumpre os requisitos legais para a fruição dos benefícios fiscais outorgados às cooperativas, cabível a sua desqualificação para fins fiscais, sujeitando-a às normas tributárias que regulam as pessoas jurídicas em geral.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL.

Havendo erros na escrituração da empresa, que a tomem imprestável para a apuração do lucro real, é cabível o arbitramento dos lucros com base no valor das receitas conhecidas, apuradas a partir das notas fiscais emitidas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social; Cofins Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; bem como a multa de ofício e os juros moratórios. Matérias não impugnadas. Tratando-se de matérias não impugnadas, mantém-se os respectivos lançamentos e penalidades.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator. Fez Sustentação Oral O Sr. Luiz Fernando Garcia, OAB/RJ Nº 16.911.

WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Presidente.

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães (Presidente), Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, José Eduardo Dornelas Souza (Relator), Flavio Franco Correa, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, e Helio Eduardo de Paiva Araújo.

Relatório

O presente processo administrativo versa sobre a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, multa de ofício e juros moratórios, referente ao ano de 2005 em razão de alegada desqualificação da Recorrente como cooperativa.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Consta nos autos que trata o processo de lançamentos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (642/647), PIS (fls. 648/654), Cofins (fls. 655/661) e CSLL (fls. 662/667), relativos ao ano-calendário de 2005, decorrentes do arbitramento do lucro da empresa, tendo em vista que, segundo a autuante, a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para a determinação do lucro real, nos termos do Relatório Fiscal 9IRPJ e CSLL) anexado às fls. 619/634, resumido a seguir:

I - DOS FATOS

- a presente fiscalização foi aberta, para o ano-calendário de 2005, em virtude de Representação Criminal nº 1.14.000.000042/2007-84, encaminhada ao Ministério Público Federal para apuração de suposta ocorrência de crimes de corrupção ativa, falsificação de documentos e sonegação fiscal, dentre outros, em tese praticados por funcionários da Cooperativa de Médicos Coopamed. A denúncia menciona expressamente a participação do presidente da cooperativa, Sr. Paulo César Queiroz Rocha, CPF nº 319.343.745-04, no esquema denunciado, o qual lhe teria propiciado rápido acréscimo patrimonial nos últimos seis anos;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 14/06/2016 por JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA, Assinado digitalmente em 14/

06/2016 por JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por WILSON FERNANDES GU

IMARAES

Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- o Sr. Paulo César Queiroz Rocha foi objeto de ação fiscal pela Receita Federal do Brasil, também para o ano-calendário de 2005, que resultou na constituição de um crédito tributário de R\$1.365.830,43 (Processo nº 10580.100316/2007-55), bem como na propositura de Representação Fiscal para Fins Penais (Processo nº 10580.100318/2007-44, protocolizado em 04/10/2007);

- o Conselho Regional de Medicina do Estado da Bahia instaurou procedimento de sindicância para apurar as irregularidades apontadas na referida Representação Criminal, cujas conclusões foram condensadas em relatório, encaminhado à Superintendência da extinta Secretaria da Previdência Social, através do Ofício nº 535/01, de 15/03/2001. Diante disso, a Receita Federal do Brasil, após a fusão com a Secretaria da Previdência Social, instaurou ação fiscal para fiscalizar os tributos e as contribuições federais, inclusive as previdenciárias. Uma parte da fiscalização restou concluída, resultando na descaracterização da cooperativa para fins tributários e posterior autuação (Notificação Fiscal de Lançamentos de Débito nº 37.056.083-3, relativo às contribuições previdenciárias; Auto de Infração nº 37.056.084-1, por apresentação deficiente de documentos e irregularidades nos lançamentos contábeis do ano de 2000, e Auto de Infração nº 37.056.085-0, por falta de entrega de GFIP nos anos de 1999 e 2000). Este relatório trata apenas das autuações referentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro, havendo outro para tratar do PIS e da Cofins (fls. 635/641);

- a Coopamed é uma cooperativa de trabalho singular (constituída pelo número mínimo de vinte pessoas físicas, da categoria de médicos e demais atividades congêneres), nos termos do inciso I do art. 6º da Lei nº 5.764, de 1971. O Estatuto de constituição, datado de 30/09/1994, somente foi registrado em 21/10/1994, no Cartório do Terceiro Ofício de Notas (fls. 123/134), e, na Junta Comercial, em 21/12/1994 (fl. 122). Nos termos do art. 982 do novo Código Civil, a Coopamed é uma sociedade simples e tem por objetivos congregar, representar e promover os interesses da sua categoria econômica, inclusive firmando acordos e contratos de trabalho com pessoas físicas e jurídicas, desde que estes tenham como base os interesses dos sócios. O Capital Social da cooperativa foi distribuído em quotas-parte, constituídas por percentuais de admissão pagos mensalmente por cada associado, destinados às despesas gerais de instalação. O responsável legal da cooperativa perante a Receita Federal do Brasil, na qualidade de presidente, é o Sr. Paulo César Queiroz Rocha, o qual também preside outra cooperativa de saúde, a Coopensaúde — Cooperativa de Saúde e Serviços Correlatos (fls. 113/119). O CNAE fiscal da Coopamed enquadra-o nas "atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências" (8610-1-01);

- a presente ação fiscal teve início em 27/02/2007, através do Termo de Início de Fiscalização de fl. 04, que demandou a entrega dos Livros Diário, Razão, de Apuração do Lucro Real e de Registro de ISS, estatuto social e alterações, notas fiscais emitidas, contratos com terceiros em vigor no ano fiscalizado, folha de pagamento de funcionários e cópia de ações judiciais existentes em relação a tributos federais. Essa intimação foi parcialmente atendida, em 05/03/2007, através da representante da contribuinte, Sra. Fany Jackelyne Ancajima Ancajima, o que resultou na emissão do Termo de Fiscalização de fl. 70, solicitando, novamente, cópias das ações judiciais existentes e das atas das assembleias realizadas. Isso porque, do exame da escrituração contábil e

da DCTF, para o ano-calendário de 2005, constatou-se que a Coopamed não declarou nem recolheu qualquer valor a título de PIS e de Cofins;

- a análise contábil identificou as contas do passivo "Cliente Contratante - 21201" e "Valor de Cooperado -21600", nas quais estavam registrados os valores repassados aos associados, decorrentes das notas fiscais emitidas. A contribuinte foi, então, intimada a demonstrar a correlação entre os lançamentos registrados nessas contas e as notas fiscais emitidas (fls. 56/68). Novamente foi requerida uma explicação para o não recolhimento do Pis e da Cofins (fl. 71), reiterada em 19/03/2007, através da intimação de fl. 73;

- a interessada, em 22/05/2007, foi intimada (fl. 81) a apresentar cópias das notas fiscais faltantes e das decisões judiciais, relação dos cooperados com os respectivos números de Creneb, cópia das atas de assembléias, Livro Razão nº 10-2 e plano de contas, sendo que, em 31/05/2007, apresentou cópias de apenas algumas notas faltantes e informou que não foram lavradas atas de assembléias no ano-calendário fiscalizado. Em 12/06/2007, através do Termo de Constatação de fl. 84, reconheceu não possuir nenhuma decisão judicial que amparasse o não recolhimento do PIS e da Cofins e informou que não houve assembléias no ano fiscalizado, alegando que as assembléias realizadas em 2006 referiram-se ao ano de 2005. À época, forneceu cópia de petição (fl. 86) supostamente encaminhada ao Exmo. Juiz da IOa Vara Federal, em 20 de agosto de 2001, pleiteando a inexigibilidade do PIS e da Cofins pela Coopamed;

- a contribuinte, optante pelo lucro real, com apuração anual do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, declarou na DIPJ/2006 ter auferido receitas da prestação de serviços no valor de R\$1.532.480,66, enquanto a auditoria realizada nas notas fiscais emitidas apontou receitas de R\$45.019.128,45, já excluídas as vendas canceladas. A divergência explica-se pelo reconhecimento contábil apenas dos valores referentes à taxa de administração cobrada pela cooperativa pela intermediação dos serviços prestados a seus associados, taxa esta não expressa na grande maioria das notas fiscais emitidas. Não há contabilização, em conta de resultado, das receitas auferidas pela prestação de serviços, que decorrem da prática do ato cooperado da intermediação da venda de serviços dos cooperados a hospitais e clínicas. Registre-se, ainda, que não houve elaboração da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), conforme cópia das principais páginas do Livro Diário (fls. 209/214 do Anexo III);

II — DESCARACTERIZAÇÃO DA COOPAMED PARA FINS TRIBUTÁRIOS

II.1 — HISTÓRICO

- a Constituição Federal de 1988 dedicou disposições específicas para as cooperativas, refletindo a tendência mundial de constitucionalização dessas empresas, a saber: inciso XVIII do art. 5º (autonomia, na forma da lei, para a criação de cooperativas sem autorização prévia); inciso XXV do art. 21 (competência da União para estabelecer áreas e condições para o exercício da atividade de garimpagem); §§ 3º e 40 do art. 174 (favorecimento, pelo Estado Brasileiro, da organização da atividade garimpeira em cooperativas); alínea "c" do art. 146 (tratamento tributário adequado para o ato cooperativo praticado pelas cooperativas, previsto em lei complementar); § 2º do art. 174 (função de fiscalização, incentivo e planejamento do Estado Brasileiro sobre o cooperativismo); inciso VI do art. 187 (o

cooperativismo na política agrícola); inciso VIII do art. 192 (o funcionamento das cooperativas de crédito); e §§ 1º, 2º e 3º do art. 199 (o cooperativismo no sistema de saúde);

11.2 — CLASSIFICAÇÃO DAS COOPERATIVAS

- as cooperativas podem ser classificadas como de distribuição, de colocação da produção e de trabalho. As cooperativas de trabalho objetivam a prestação de serviços a seus associados através da intermediação e do fornecimento de trabalho, administração e comercialização das tarefas por eles desempenhadas. Entre as cooperativas de trabalho, as cooperativas de trabalho médico constituem exemplo recorrente, na medida em que intermedeiam o fornecimento dos serviços dos médicos cooperados em hospitais, clínicas, etc, caso em que se enquadra a autuada;

11.3 — TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS COOPERATIVAS

- no âmbito da legislação infraconstitucional, as sociedades cooperativas estão reguladas pela Lei nº 5.764, de 1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das cooperativas. Nos termos do art. 95 dessa lei, cabe ao Conselho Nacional de Cooperativismo (CNC) a orientação geral da política cooperativista nacional, e à Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), órgão consultivo do Governo, a representação do sistema cooperativista nacional, incluindo (art. 105, alínea "c") denunciar, ao CNC, práticas nocivas ao desenvolvimento cooperativista;

- no pensamento de Hiromi Higuchi *et alli*, os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 1971, "definem e delimitam as operações com não associados que as cooperativas poderão efetuar. Se a cooperativa efetuar operações sociais não permitidas em lei, isto é, se fizer operações não previstas naqueles três artigos, ela perderá a natureza jurídica de cooperativa e passa a ser sociedade comercial ou civil com fins lucrativos";

- o art. 111 da Lei nº 5.764, de 1971, determina que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da mesma lei, não havendo sequer menção à possibilidade de a cooperativa praticar qualquer outro ato não cooperado. O fato explica-se pelo tratamento tributário diferenciado e favorecido dispensado às cooperativas, que, em contrapartida, devem operar nos estritos ditames da lei;

- o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), no seu art. 183, dispõe sobre o tratamento das cooperativas, quanto à apuração do imposto de renda, nos seguintes termos:

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

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou *pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;*

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

- a presente fiscalização definiu como ato cooperado a intermediação realizada pela Coopamed entre os médicos cooperados e os hospitais e clínicas interessados na contratação de serviços médicos. Entretanto, diversas irregularidades foram detectadas quanto à constituição, ao funcionamento e à operação da Coopamed, o que levou à sua descaracterização para fins tributários, por descumprimento a diversos artigos da Lei nº 9.430, de 1996. É que não basta, para o usufruto da isenção, a prática exclusiva de atos cooperados, já que, em virtude do tratamento tributário diferenciado e favorecido, deve a cooperativa também operar em estrito cumprimento da legislação, o que não ocorreu, conforme descrito a seguir;

11.4 — IRREGULARIDADES DA LEI Nº 5.764, DE 1971

11.4.1 — DAS EXIGÊNCIAS PARA INGRESSO NO QUADRO DAS COOPERATIVAS

- a análise dos dados cadastrais do presidente da Coopamed, eleito em 30/09/1994 (fls. 123/136), responsável legal pela sociedade perante a Receita Federal do Brasil, Sr. Paulo César Queiroz Rocha, CPF nº 319.343.745-04, revelou que ele também preside, desde 17/03/2001 (fls. 116/119), outra cooperativa de saúde, a Coopersaúde — Cooperativa de Saúde e Serviços Correlatos (CNPJ nº 01.599.748/0001-15), além de ser responsável, no ano fiscalizado, por mais 7 (sete) empresas (lista), conforme síntese da consulta anexada. As fls. 615/618, o que configura infração ao art. 29, § 4º, da Lei nº 5.764, de 1971, já que o presidente da Coopamed é também sócio administrador da empresa Itapuã Medical Center Ltda. (CNAE 8630-5-03, referente à atividade médica ambulatorial restrita a consultas), e o responsável pela empresa perante o Ministério da Fazenda;

- através do Termo de Intimação de 10/09/2007 (fl. 237), item 1, a contribuinte foi intimada a justificar o requerimento de inscrição de filiação do cooperado Sr. Eduardo Estevam da Silva Abud, datado de 04/04/2000, uma vez que ele desempenhava a função de digitador (fls. 239), já que isso contraria o estatuto da cooperativa, em seu art. 4º, § 1º, que determina que *"É condição para admissão à cooperativa, (sic) ser profissional devidamente habilitado para o desempenho da atividade médica e demais aqui compreendida"*. O art. 3º do estatuto, reformado em 19/09/2001, também regula o ingresso de cooperados, determinando que *"Poderá associar (sic) A COOPAMED qualquer profissional médico que possa se dedicar e atuar na (sic) atividades e serviços desenvolvidos pela COOPAMED, dentro de sua Área de ação, tenha livre disposição de si e seja legalmente capacitado, concorde com as disposições deste Estatuto, decisões da Assembléia Geral e do Conselho de Administração e não pratique atividades que possam prejudicar ou colidir com os interesses e objetivos da COOPAMED"*. Conclui-se que um profissional digitador não poderia ser filiado à cooperativa fiscalizada, devendo relacionar-se com ela como prestador de serviços ou como empregado. Através do Termo de Constatação Fiscal de fl. 247, a contribuinte confirmou, no item 1, que o Sr. Eduardo Estevam da Silva Abud, identificado no requerimento de filiação como quotista, de fato não é médico, mas não soube justificar a sua aprovação como cooperado;

- no item 2 do mesmo Termo de Intimação, a contribuinte foi instada a justificar o requerimento de filiação, datado de 01/01/1995 (fl. 242), do Sr. Paulo César Queiroz Rocha, uma vez que ele foi eleito presidente da Coopamed em 30/09/1994, antes, portanto, de sua filiação. Em resposta, a interessada afirmou que

houve erro de preenchimento da data na ficha de requerimento, apresentando novas folhas de filiação do presidente (fls. 240/241), assinadas por ele próprio. O fato constitui infração ao art. 47 da Lei nº 5.764, de 1971, que dispõe que a sociedade será administrada por uma diretoria ou Conselho de Administração, composto exclusivamente de associados eleitos por Assembléia Geral, com mandato nunca superior a quatro anos, sendo obrigatória a renovação de, no mínimo, 1/3 (um terço) do Conselho de Administração;

- argüido quanto à divergência entre a data do requerimento de filiação como cooperado do Sr. Virgílio Davi Rocha Oliveira (fl. 244), de 25/02/1996, e a data da ficha de matrícula nº 26, de 05/04/2005 (observando-se que o requerimento de filiação não foi assinado em 1996 pelo próprio Virgílio), a contribuinte não soube explicar o fato (fl. 247, item 3);

11.4.2 - DOS LIVROS E DOCUMENTOS OBRIGATÓRIOS

- o art. 22 da Lei nº 5.764, de 1971, determina a obrigatoriedade de as cooperativas possuírem os seguintes livros: de Matrícula dos Cooperados; de Atas das Assembléias Gerais; de Atas do Conselho Fiscal; e de Presença dos Associados nas Assembléias Gerais, além de outros livros fiscais e contábeis obrigatórios, sendo facultada a adoção de livros de folhas soltas ou fichas para arquivamento dos dados dos cooperados. Intimada a apresentar os Livros de Atas das Assembléias Gerais, das Atas dos Órgãos de Administração, das Atas do Conselho Fiscal, de Presença de Associados nas Assembléias Gerais e de Matrícula dos Associados (fl. 104), a contribuinte respondeu que *"existem os livros, porém não foram transcritos na sua totalidade"* (fl. 120);

- em 01/10/2007, a contribuinte compareceu para fornecer o Livro de Atas das Assembléias (fls. 97/99), registrado em 27/09/2007, claramente elaborado para atender à exigência fiscal, no qual está transcrito o teor das assembléias supostamente realizadas em 30/09/1994, assinado apenas pela 1ª secretária e nenhum cooperado (fls. 161/164), em 11/02/1995, assinado apenas pela 1ª secretária e pelo presidente Paulo César Queiroz (fls. 165/169), em 23/10/1997, assinado pela 1ª secretária e por onze pessoas (fls. 169/171), em 21/03/2001, assinado por oito pessoas (fls. 175/182), em 19/09/2001, assinado por onze pessoas (fls. 182/185), em 10/06/2002, assinado por doze pessoas (fls. 186/192), em 14/08/2003, assinado por onze pessoas (fls. 192/203), em 24/05/2004, assinado por doze pessoas (fls. 204/214), em 02/08/2004, assinado por onze pessoas (fls. 214/219), em 13/02/2006, assinado apenas pelo 1º secretário e pelo presidente (fls. 220/221), em 26/03/2006, assinado apenas pelo 10 secretário e pelo presidente (fls. 221/226). Saliente-se que a cooperativa já possuía, em 2005, mais de mil cooperados;

- a contribuinte ainda exibiu o Livro de Registro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal, também registrado em 27/09/2007 (fl. 100), e o Livro de Registro de Presença de Acionistas (fl. 102), registrado na mesma data e completamente em branco a partir do Termo de Abertura. No primeiro consta o relatório de gestão de 2002, assinado em 04/08/2003 (fl. 227), e o Parecer do Conselho Fiscal relativo ao ano de 2002 (fl. 230), assinado apenas pelo presidente da cooperativa em 04/08/2003. Nesse livro foi transcrito também o relatório de gestão de 2003,

assinado em 21/05/2004 pelo presidente e por mais três pessoas, não identificadas claramente (fl. 231). Não foi apresentado o Livro de Atas dos Órgãos de Administração, informando a contribuinte, através do Termo de Constatação Fiscal de fl. 248, que não o possui;

11.4.3 - DAS ASSEMBLÉIAS

- do exposto no item precedente, observa-se a ocorrência de diversas infrações A lei que rege as cooperativas;

- o Estatuto de Constituição de 30/09/1994 (fl. 126) determina, no art. 15º, que *"A Assembléia Geral reunir-se-6 ordinariamente uma vez em cada ano civil e, extraordinariamente, por convocação do Presidente sempre que julgar necessário ou ainda por manifestação expressa de dois terços dos seus membros"*. Entretanto, as atas das assembléias transcritas no livro próprio, anteriormente discriminadas, comprovam que não houve convocações nos anos de 1996, 1998, 1999, 2000 e 2005;

- a Assembléia Geral é o órgão supremo da sociedade para decidir os negócios relativos ao seu objeto, assim como para tomar as resoluções convenientes A defesa e ao desenvolvimento da cooperativa, como determina o art. 38 da Lei nº5.764, de 1971. A gestão de uma cooperativa sem a convocação de assembléias, por tantos anos, não apenas fere o próprio estatuto de constituição, mas também demonstra a forma totalitária como a cooperativa foi administrada, sem a participação dos cooperados nas decisões do cotidiano da sociedade;

- a falta de convocação das assembléias pode ser também comprovada pelo extrato dos arquivamentos de atas de assembléias (fl. 122), fornecido pela Junta Comercial do Estado da Bahia, em que estão registradas as assembléias realizadas. Em 31/05/2007 (fl. 83), a própria contribuinte afirmou não existirem atas de assembléias realizadas no ano calendário de 2005;

- o Termo de Intimação Fiscal de fl. 104, item 6, demanda da contribuinte explicação, conforme Denúncia do Ministério Público Federal, para o fato de a publicação no Jornal Correio da Bahia de 16/09/1999, para convocação da Assembléia Geral Ordinária marcada para o dia 22/09/1999, ter exibido no texto a data de 14/09/1994. Em resposta, a contribuinte alegou apenas (fl. 160) que *"A Ata da Assembléia foi registrada no cartório de Títulos e Documentos em 23/09/1999"*;

III. DO AUTO DE INFRAÇÃO

- a contribuinte é optante pelo lucro real, com apuração anual do IRPJ e da CSLL, e informou na DIPJ 2006 ter auferido receitas de prestação de serviços no valor de R\$1.532.480,66. Entretanto, a auditoria realizada nas notas fiscais emitidas apontou receitas de R\$45.019.128,45, conforme planilhas "Relação das Notas Fiscais Emitidas pelo Contribuinte" (fl. 610) e "Faturamento Mensal — Ano-calendário 2005" (fl. 609), valor este coerente com o Registro Especial do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. Quanto a estas divergências, em resposta à intimação de fl. 104, item 7, a contribuinte apenas informou que "não localizou todas as vias das notas fiscais, admitindo a tributação com base em todas as notas fiscais emitidas". Em virtude de não ter preparado, em tempo hábil, a DRE de 2005, apresentou ao Fisco durante a ação fiscal (fl. 250) planilhas contendo dados supostamente extraídos da contabilidade (custos e despesas) e receitas das notas fiscais emitidas;

- as DRE mensais foram também elaboradas (fls. 253/256), retificadas (fls. 266/269) e apresentadas ao Fisco, corroborando a discrepância entre o

faturamento declarado e o efetivamente auferido. Em resposta à intimação de fl. 282, declarou que a taxa de administração, de R\$1.532.480,06, corresponde a "parte do ingresso". Em verdade, essa taxa corresponde ao valor cobrado pela cooperativa na intermediação dos serviços prestados a seus associados, mas não se encontra destacada da maioria das notas fiscais emitidas;

- a contribuinte não segrega as receitas dos atos cooperados daquelas dos atos não cooperados. Em verdade, todas as receitas auferidas decorrem da prática do ato cooperado, mas não transitam, contabilmente, por conta de resultado;

- a prática adotada consiste em: 1) no recebimento das receitas, debitar "Bancos" (Ativo) e creditar "Clientes e Contratantes" (Passivo 2102010000), cuja soma não coincide com o total das notas emitidas nem correlaciona pessoas e notas; 2) no reconhecimento dos valores a pagar aos cooperados, pelos serviços por eles prestados, debitar "Clientes e Contratantes" e Creditar a cada cooperado, também em contas de Passivo (2105000000); 3) no pagamento a cada cooperado, debitar "Valor a Cooperados" (2105000000) e creditar "Bancos"; - a forma eleita para contabilização das operações da cooperativa impossibilitou ao Fisco auditar as receitas auferidas, uma vez que a conta "Receitas", ou outra similar, inexistia nos Livros Razão (Anexos) e no Plano de Contas (fls. 440/599), constando, apenas, a conta 5.9.01.00.00.00 (Resultado do Exercício), em que são creditados os valores, em tese, referentes à Taxa de Administração da Cooperativa, como afirmou a contribuinte;

- a Coopamed não elaborou a DRE ao final do ano de 2005, vindo a apresentá-lo ao Fisco em 19/10/2007 e 23/10/2007 (retificação), mediante resposta à intimação de fl. 249, uma vez que a Lei nº 10.676, de 2003, possibilitou a exclusão, nas bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, das sobras apuradas na DRE antes da destinação ao Fundo de Reserva e ao Fates. Em 24/09/2007, a contribuinte informou ao Fisco que o total das receitas do balanço foi de R\$40.513.733,17 (fl. 160), diferente do informado no documento de fl. 250, de R\$40.693.476,47 (R\$52.137.299,26 - R\$11.443.822,79), e mais diferente ainda da soma das notas fiscais fornecidas pela contribuinte (R\$45.019.128,45). Ressalte-se que a receita informada pela contribuinte não guarda relação direta com as notas fiscais emitidas, mas parece referir-se apenas à taxa de administração auferida pela intermediação dos serviços prestados aos seus cooperados. O valor da taxa também não pode ser confirmado pelo Fisco, uma vez que não é destacado no corpo de grande parte das notas fiscais emitidas;

- a contribuinte foi intimada a responder acerca da existência de contas de resultado (receitas, despesas e custos) em sua contabilidade (fl. 281) e, como resposta (fl. 282), informou que os gastos e dispêndios são contabilizados nos grupos 43000-5, 44000-0, 51000-0, 53000-0 e 56000-0 e os ingressos no grupo 61000-3. Entretanto, auditoria no Livro Razão constatou que, após as contas de Passivo, existem as contas "Ajuda de Custos" (4401490000), "Prolabore" (4301010000), "Salários e Ordenados" (4301020000), "INSS" (4301030000), "FGTS" (4301040000), entre outras despesas do grupo 4, "IPTU" (5106010600), "CPMF" (4106010700), "Resultado do Exercício" (5901010000) e "Taxa Administrativa" (6101010000), mas em nenhuma conta são registradas as receitas auferidas através das notas fiscais emitidas (Anexos), o que impossibilitou a

apuração do lucro da cooperativa. Embora a contribuinte tenha respondido (fl. 282) que os ingressos transitam por contas de resultado, não comprovou o fato, nem apontou contas que porventura registrasse tal contabilização;

- arguida quanto à forma utilizada para a apuração das receitas líquidas, divergentes dos valores informados em 24/09/2007 e 23/10/2007, respondeu que se deu pela subtração dos ingressos pelos dispêndios, sem mencionar o que compõem os ingressos e os dispêndios (fl. 282, item 3). Embora tenha informado que o faturamento guarda relação com as notas fiscais emitidas, não foi detectada nenhuma conta de receita na contabilidade, nem foi apontada nenhuma conta na sua resposta ao Fisco. Tal fato vem ao encontro da tese de que a taxa administrativa, declarada na DIPJ como receita da cooperativa, corresponde apenas a "parte do ingresso", como declarou a contribuinte;

- a contribuinte alegou que não utiliza o regime de caixa (fl. 282), mas não explicou porque, no mês de dezembro de 2005, emitiu notas fiscais no montante de R\$8.098.873,37 (fls. 609/613), reconhecidas no Registro do ISS (fl. 68), mas, no expediente de fl. 250, informou ter auferido receita bruta de apenas R\$4.091.515,21 naquele mês, sendo que não existiram no período deduções da receita bruta (vendas canceladas ou descontos incondicionais);

- a opção pela apuração anual do imposto de renda deve ser manifestada com o pagamento do imposto, determinado sobre a base de cálculo estimada, correspondente ao mês de janeiro, ou de início de atividade, e será irrevogável para todo o ano-calendário, como determina o art. 222 do RIR/1999;

- observando-se as DCTF apresentadas pela contribuinte (fls. 17/45), constata-se a declaração apenas de débitos referentes ao imposto de renda retido na fonte, não tendo declarado nem pago qualquer valor a título de IRPJ ou CSLL. Para o mês de janeiro de 2005, conforme DRE elaborada pela fiscalizada, a Coopamed teria apresentado prejuízo, justificando a falta de pagamento do imposto de renda desse período. Para o mês de fevereiro de 2005, apesar de a sociedade ter apurado lucro, também não manifestou a opção pelo lucro real anual, nos moldes do parágrafo único do art. 222 do RIR/1999. Ressalte-se que a contribuinte se considerava isenta do IRPJ e da CSLL, razão pela qual não haveria recolhimento mensal desses tributos, não cabendo ao Fisco, portanto, apurar o lucro, para fins de tributação, numa sistemática que não foi escolhida formalmente pela contribuinte;

- a falta de contabilização das receitas, registradas em conta de passivo, como obrigações a serem pagas aos cooperados, fere os princípios gerais da contabilidade, possibilitando ao Fisco desconsiderar a escrita, por ser imprestável para a apuração do lucro real. Por outro lado, a descaracterização da Coopamed para fins tributários sujeita-a ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social;

- a falta de escrituração, na forma das leis comerciais e fiscais, autoriza o arbitramento do lucro e o fato de a contribuinte gozar de isenção concedida por lei não a exime de escriturar seus lançamentos na forma legal;

- ainda no sentido de comprovar a imprestabilidade da escrita, atente-se para o fato de que a contabilização dos valores repassados aos cooperados, que comporiam custos na apuração do lucro, permaneceram em conta de passivo circulante, mesmo quando baixada a obrigação. Ou seja, a contabilidade (Anexos) não exibiu, em conta de resultado, o repasse aos cooperados como custo, limitando-se a registrar apenas aqueles custos e despesas de manutenção do escritório;

- o lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, é determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519, e seus

parágrafos, do RIR/1999, acrescidos de 20%. No caso, foi adotado o percentual de 38,4%;

- o Ato Declaratório Interpretativo no 19, de 07/12/2007, assim dispõe:

Artigo Único. *Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.*

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"), bem como os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.

- as instalações da Coopamed, conforme registra o próprio endereço cadastrado na Receita Federal, compreendem um conjunto de salas em edifício comercial, visitadas durante a auditoria contábil da fiscalizada, sem qualquer estrutura física para a prestação dos serviços mencionados no ato interpretativo citado. O que de fato faz a cooperativa é intermediar a prestação de serviços dos médicos cooperados, que prestam os serviços contratados nas próprias instalações das clínicas e dos hospitais contratantes, contando apenas com funcionários administrativos que dão suporte a estes serviços;

Em relação ao PIS e a Cofins, o Relatório Fiscal de fls. 635/641 aponta, adicionalmente, os seguintes fatos:

- a base de cálculo para o PIS/Pasep é o faturamento mensal, que corresponde a receita bruta da pessoa jurídica (arts. 2º, 3º, caput e § 1º, e 17, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998). As sociedades cooperativas de trabalho devem recolher a contribuição para o PIS sobre a base de cálculo aplicável as demais pessoas jurídicas, com as exclusões previstas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e aquelas dispostas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, também constantes da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.676, de 2003. O art. 25 da Lei nº 10.684, de 2003, que alterou a Lei nº 10.637, de 2002, inserindo o inciso X no art. 8º, excluiu as sociedades cooperativas do regime da não cumulatividade do PIS/Pasep;

- a Lei nº 10.676, de 2003, no art. 1º, tratou de excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 18 da Lei nº 5.764, de 1971, limitado aos valores destinados a formação dos fundos anteriormente previstos (§ 2º do mesmo artigo). No presente caso, as sobras totalizaram R\$6.483,62, no mês de dezembro de 2005, valor este que foi excluído das bases de cálculo do PIS e da Cofins;

- a Medida Provisória nº 1.858, de 1999, revogou os atos anteriores que conferiam isenção a certas receitas para o PIS/Pasep e definiu quais as parcelas que seriam isentas;

- considerando as exclusões possíveis, no caso concreto, as vendas canceladas e as sobras apuradas na DRE, foi elaborada a planilha "Base de Cálculo do PIS/Pasep e Cofins para o Ano-Calendário 2005" (fl. 614). Dentre as notas tidas como canceladas pela contribuinte, remanesceu no cálculo das receitas apuradas a de nº 184, por falta de apresentação de todas as vias (art. 330 do Decreto nº 4.544/2002 — Regulamento do IPI);

- as receitas auferidas pelas sociedades cooperativas de trabalho, em decorrência dos serviços executados por seus cooperados, não podem ser excluídas das bases de cálculo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal;

- a legislação utilizada para o lançamento de ofício da Cofins coincide, no caso, com aquela utilizada no lançamento do PIS, bem como sua base de cálculo. Por força do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, as cooperativas de trabalho também se sujeitam a incidência cumulativa da Cofins.

A interessada tomou ciência dos lançamentos em 20/12/2007, conforme Aviso de Recebimento de fl. 673, e apresentou, em 21/01/2008, a impugnação de fls. 675/711, acompanhada dos documentos de fls. 712/751.

Após apresentar seus argumentos de impugnação, os mesmos foram submetidos à análise da 2ª Turma da DRJ/SDR, na sessão de 05 de maio de 2010, que, naquela oportunidade, apreciou a impugnação apresentada pelo contribuinte, entendendo, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, julgar IMPROCEDENTE a citada impugnação, cujo ementa do acórdão restou assim descrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do procedimento fiscal eventual erro na emissão e trâmite desse instrumento.

NULIDADE.

O procedimento fiscal efetuado por servidor competente, no exercício de suas funções, contendo os demais requisitos exigidos pela legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal, não pode ser considerado nulo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

COOPERATIVA. NÃO OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. DESQUALIFICAÇÃO.

Constatado que a empresa não cumpre os requisitos legais para a fruição dos benefícios fiscais outorgados As cooperativas, cabível a sua

desqualificação para fins fiscais, sujeitando-a As normas tributárias que regulam as pessoas jurídicas em geral.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL.

Havendo erros na escrituração da empresa, que a tomem imprestável para a apuração do lucro real, é cabível o arbitramento dos lucros com base no valor das receitas conhecidas, apuradas a partir das notas fiscais emitidas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição para o PIS/Pasep

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Cofins Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Em se tratando de bases de cálculo originárias das infrações que motivaram o lançamento principal, deve ser observado para os lançamentos decorrentes o que foi decidido para o matriz, no que couber.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido (fls. 806 - e-proc), e com ele inconformado, a recorrente apresentou em 22/06/10 recurso voluntário, através de advogado regularmente constituído (fls. 826 - e-proc), pugnando pelo provimento, aduzindo os seguintes argumentos:

- IRREGULARIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

- que a não prorrogação do MPF implica em nulidade de todos os atos praticados desde a sua expiração, dentre os quais a lavratura do referido auto de infração, acrescentando, em seu favor, interpretação a *contrario sensu* do que dispõe o art. 16 da Portaria MF/SRF 6.087/72;

- que no caso, não houve prova de tal prorrogação, e, mesmo que houvesse, não há qualquer evidência de que o contribuinte, ora Recorrente, tenha sido notificado desta prorrogação.

- e que assim não procedendo, feriu a fiscalização o princípio da legalidade que obriga entes administrativos e servidores públicos a cumprirem aquilo a que a lei determina, sob pena de nulidade do ato e responsabilização funcional.

- que de acordo com o art. 16, parágrafo único da Portaria MF/SRF 6.087/72 e ao art. 59, I do Dec. 70.235/72., há obrigação de se promover a alteração do Auditor Fiscal a cada nova dilação de prazo, providência esta que não foi tomada no caso concreto, havendo, portanto, incompetência superveniente do auditor que procedeu a lavratura do auto de infração;

- DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DO ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS:

A NÃO ESCRITURAÇÃO EM CONTA DE RESULTADOS DAS RECEITAS PROVENIENTES DOS SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS

- que as receitas decorrentes da prestação do serviço médico jamais chegaram a integrar o seu patrimônio, vez que repassadas aos cooperados, porém apesar disso, os valores recebidos dos tomadores de serviços e os honorários repassados aos cooperados estavam regularmente escriturados na contabilidade, fato este admitido pelo ilustre AFRFB quando detalha no Relatório Fiscal, a prática adotada pela Recorrente para escrituração destes valores e repasses. Essa prática é transcrita pelo Ilustre Relator do acórdão As fls. 775 e 775v

- que, ainda que se admita que as receitas e despesas não estivessem contabilizadas da forma correta, ainda assim todos os elementos necessários para a correta apuração do "lucro" estavam a disposição da Fiscalização, não subsistindo o uso do arbitramento como meio de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL .

DA CORRETA ESCRITURAÇÃO DA IMPUGNANTE NA FORMA DAS LEIS COMERCIAIS

- que não houve no caso concreto a dita falta de escrituração na forma das leis comerciais, verificando-se, apenas, que a escrituração foi feita levando em consideração que os valores recebidos pela intermediação da prestação de serviços médicos pelos seus cooperados não constituiriam receitas da Recorrente, haja vista que, conforme inclusive admitido pela própria AFRFB, estes valores eram recebidos transitoriamente APENAS E TÃO SOMENTE EM RAZÃO DA PRÁTICA DE ATOS COOPERADOS, sendo imediatamente redirecionados aos seus reais destinatários (os médicos cooperados), A exceção daquilo que se convencionou chamar de taxa de administração.

DA NULIDADE DO ARBITRAMENTO NO CASO VERTENTE VIS A VIS A JURISPRUDÊNCIA DESTE EGRÉGIO CARF

- inaplicabilidade de arbitramento, conforme jurisprudência do CARF, que colaciona em favor de suas alegações.

DA IMPROCEDÊNCIA DA DESQUALIFICAÇÃO DA RECORRENTE EM RAZÃO DA DESCONSIDERAÇÃO DA VERDADE MATERIAL PELO ACÓRDÃO RECORRIDO — DA DESCONSIDERAÇÃO DO RECONHECIMENTO PELA PRÓPRIA FISCALIZAÇÃO DA ATUAÇÃO DA RECORRENTE COMO MERA INTERMEDIADORA DO TRABALHO DOS COOPERADOS - DO EFETIVO DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADES COOPERATIVAS

- que a desqualificação como cooperativa e consideração como uma sociedade empresária, vai de encontro a verdade material, pois o próprio AFRB autuante expressamente reconhece que a Recorrente efetivamente intermediava a prestação de serviços médicos de seus cooperados, firmando contratos com os tomadores desses serviços e repassava os valores recebidos aos mesmos somente restando um pequeno percentual a título de taxa de administração para custeio das suas despesas administrativas;

- da impossibilidade da prevalência da forma em detrimento do conteúdo, alegando que não deve prevalecer os motivos formalistas que serviriam de justificativa para a desconsideração da personalidade jurídica da recorrente em face do conteúdo da natureza cooperativista da recorrente, haja vista a primazia da verdade material apurada pela própria fiscalização.

- que chama-se atenção para um aspecto tributário: em decorrência de adotar expediente próprio de sociedade cooperativa, gerou recolhimento por parte dos contratantes da cooperativa para a União, na alíquota de 15% sobre o total das faturas;

Encaminhados os autos para o CARF, foram inicialmente distribuídos para um dos conselheiros da 2ª TO da 2ª Câmara. Analisado os autos, em vista de repercussão geral reconhecida pelo STF, nos autos do RE nº 598085 (COFINS) e RE nº 599362 (PIS), o Presidente da mencionada Turma proferiu despacho de sobrestamento (Fls. 1586-1589) nos termos do artigo 62A, § 1º e 2º, do Regimento Interno do CARF então vigente.

Posteriormente, ocorreu alteração do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), revogando o artigo que fundamentou o sobrestamento, sendo os autos submetidos a novo sorteio, em razão de renúncia ao mandato do Conselheiro Geraldo Valentim Neto

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator José Eduardo Dornelas Souza

O contribuinte foi cientificado do teor do acórdão da 2ª Turma da DRJ/SDR em 21/05/10, e apresentou em 22/06/10 recurso voluntário e demais documentos.

Uma vez atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e sendo o mesmo tempestivo, dele conheço.

Registre-se que os argumentos apresentados em sede de recurso voluntário serão examinados na ordem em que apresentados pela Recorrente

PRELIMINARES

Irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)

Alegou a Recorrente que: i) que a não prorrogação do MPF implica em nulidade de todos os atos praticados desde a sua expiração; ii) acaso exista, não há qualquer evidência de que o contribuinte, ora Recorrente, teria sido notificado desta prorrogação; iii) na hipótese de dilação de prazos, há obrigação de se promover a alteração do Auditor Fiscal, providência esta que não foi tomada no caso concreto, e; iv) que assim não procedendo, feriu a fiscalização o princípio da legalidade que obriga entes administrativos e servidores públicos a cumprirem aquilo a que a lei determina, sob pena de nulidade do ato e responsabilização funcional.

Essa matéria tem sido apreciada no CARF em diversas oportunidades e a posição predominante é a de que o Mandado de Procedimento Fiscal MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

Transcrevo duas decisões desta 2ª Turma da CSRF nesse sentido:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo ou a não prorrogação deste não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado.

(Acórdão nº920201.637; sessão de 12/04/2010; Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva)

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

(Acórdão nº 920201.757; sessão de 27/09/2011; Relator Manoel Coelho Arruda Junior)

Filio-me a essa interpretação. Por bem resumir os argumentos a favor da tese, transcrevo parte do voto Acórdão nº 920201.637, que adoto como razões de decidir:

A portaria da SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, revogada pela Portaria RFB nº 4.328, de 05.09.2005, que foi publicada no DOU 08.09.2005, trata do planejamento das atividades fiscais e estabelece rotinas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Por meio da norma antes referida se disciplinou a expedição do MPF - Mandado de Procedimento Fiscal que se constitui em elemento de controle da administração tributária. A eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal, mormente quando foram emitidos MPF Complementares antes da lavratura do Auto de Infração. O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. Se ocorrerem problemas com a prorrogação do MPF, estes não invalidam os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Salvo nos casos de ilegalidade, a validade do ato administrativo é subordinada à legitimidade do agente que o pratica, isto é, ser titular do cargo ou função a que tenha sido atribuída a legitimação para a prática do ato. Assim, legitimado o AFRF para constituir o crédito tributário mediante lançamento, não há o que se falar em nulidade por falta do MPF que se constitui em instrumento de controle da Administração.

Aplicando-se esse raciocínio ao caso em tela, o fato de i) não existir prorrogação ou; ii) existindo essa prorrogação do MPF, não fora cientificado o contribuinte, pessoalmente, ou não ter sido promovido alteração do Auditor Fiscal, ou; iii) inclusão de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2-200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 14/06/2016 por JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA, Assinado digitalmente em 14/

06/2016 por JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por WILSON FERNANDES GU

IMARAES

Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

lançamentos relativos ao PIS, à COFINS e à CSLL, em face do MPF tratar apenas do IRPJ; não importa em nulidade dele e muito menos do auto de infração.

Tal equívoco, quando existente; aponta apenas falha de procedimento de controle, mas isso em nada prejudica o contribuinte, muito menos importa em cerceamento de defesa do contribuinte. O auto de infração, por sua vez, cumpriu os requisitos legais do Decreto nº70.235/1972 PAF, e foi efetuado por auditor fiscal, legitimado para sua lavratura.

Ademais, ainda que houvesse a suposta extinção do MPF por decurso de prazo, não caberia interpretar que uma expiração de prazo de MPF, instrumento instituído por norma infralegal (uma Portaria), possa acarretar a nulidade do lançamento dele decorrente, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da legalidade que rege a Administração Pública.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade.

Da nulidade do auto de infração em razão do arbitramento da base de calculo dos tributos:

Além de alegar irregularidade no MPF, conforme acima destacado, a recorrente requer também a nulidade dos lançamento sob o argumento de que são descabidos os motivos alegados pela autuante para justificar o arbitramento do lucro.

Estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal — PAF):

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de- defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Pelo acima transcrito, é de se considerar que só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração quando for, esse auto, lavrado por pessoa incompetente.

Por outro lado, a lavratura de ato ou termo (categoria à qual pertence o auto de infração) não pode configurar cerceamento do direito de defesa, porquanto somente os despachos e as decisões podem estar eivados desse vício processual, quando proferidos com preterição desse direito de defesa.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No presente caso, verifica-se inexistem as causas de nulidade apontadas pela impugnante, pois os todos os motivos mencionados pela fiscalização para justificar o

arbitramento do lucro estão descritos em Lei, além do que os autos de infração foram lavrados por servidor competente, que fez a descrição completa dos fatos e enquadramento legal pertinentes, não sendo o caso de haver vício, assim, a ensejar a alegada nulidade dos referidos autos

DO MÉRITO

Pelo que se vê dos autos, entendeu a fiscalização desqualificar a Recorrente com sociedade cooperativa por constatar que a empresa não cumpriu os requisitos legais para a fruição dos benefícios fiscais outorgados às cooperativas, e por isso, entendeu cabível a sua desqualificação para fins fiscais, sujeitando-a às normas tributárias que regulam as pessoas jurídicas em geral.

Segundo a fiscalização, as razões são as seguintes:

- o presidente da empresa autuada também preside outra cooperativa de saúde, a Coopersaúde, e ainda é o responsável perante o Ministério da Fazenda por mais 7 (sete) empresas, incluindo a Itapuã Medical Center Ltda., que opera no mesmo campo econômico da fiscalizada;
- nos quadros sociais da cooperativa existe um cooperado que não é médico, mas digitador (Eduardo Estebam Abud);
- o Sr. Paulo César Queiroz Rocha foi eleito presidente da Coopamed antes mesmo de sua filiação à cooperativa, o que constitui infração ao art. 47 da Lei nº5.764, de 1971;
- existe divergência entre a data do requerimento de filiação do cooperado Virgílio Davi Rocha de Oliveira e a data da ficha de matrícula;
- a contribuinte deixou de apresentar à fiscalização os livros obrigatórios previstos no art. 22 da Lei nº5.764, de 1971;
- foram verificadas diversas irregularidades na convocação das assembleias.

Como se observa, as razões mencionadas estão previstas em lei e dizem respeito às peculiaridades das cooperativas, que as distinguem dos demais tipos societários, vez que são constituídas para prestar serviços aos associados, sem almejarem finalidade lucrativa.

Analisarei três hipóteses legais descritas pela fiscalização que, se configuradas, evidenciam por si só o caráter estritamente comercial da recorrente, não se compatibilizando com a natureza da sociedade cooperativa, fundamentando, segundo penso, seu desenquadramento, e por consequência, sujeitará a recorrente às normas tributárias que regulam as pessoas jurídicas em geral.

Alega a recorrente, no seu recurso voluntário, quando tratou do fato do presidente da sociedade participar, como sócio-administrador, de empresa de mesmo campo econômico da sociedade cooperativa, que isso não ocorre, sustentando que a empresa Itapuã Medical Center encontra-se inativa desde a sua constituição.

Tal alegação não prospera. Conforme se extrai dos autos, o documento colacionado às fls. 893, que é prova trazida pela recorrente quando de seu recurso voluntário, confirma prova já existente nos autos (fls 626) em seu desfavor, pois demonstra que empresa Itapuã Medical Center Ltda., encontrava-se "Ativa" e não "Inativa", tanto que apresentou declaração de rendimentos com apuração de imposto de renda com base no lucro presumido

nos anos-calendário 2003, 2004, 2006 e 2007, não sustentando-se seu argumento de que "encontrava-se inativa desde a sua constituição".

Com referência à outra hipótese levantada pela fiscalização, qual seja, a falta de apresentação dos livros obrigatórios previstos no art. 22 da Lei nº 5.764, de 1971, a interessada **não** discordou da referida infração, alegando apenas que tal fato ensejaria somente multa por descumprimento de obrigação acessória.

Equivoca-se a recorrente, pois cabe à RFB avaliar o cumprimento, por parte do contribuinte, da legislação tributária em relação aos tributos por ela administrados, inclusive no que concerne à correta aplicação das isenções e tratamentos fiscais diferenciados, o que passa, necessariamente, pela avaliação das condições necessárias ao gozo dos incentivos fiscais destinados às cooperativas, como no caso em exame. Eventuais multa que entender cabíveis, ou eventuais avaliações efetuadas por outros órgãos da administração pública, não possui o condão de desfigurar as razões da desqualificação apresentadas pela fiscalização.

Sem embargos, analisando o parecer emitido pelo Ministério de Trabalho e Emprego, colacionado às 754, e mencionado pela recorrente para sustentar suas razões defensivas, observo que ele não traz em seu bojo pronunciamento sobre a natureza da cooperativa para fins tributários, e por isso não serve como contraprova em favor da recorrente, limitando-se a analisar a relação de trabalho e os efeitos decorrentes desta relação. Tais conclusões, por óbvio, não guardam relação com os impostos e contribuições aqui em discussão, cujos fatos geradores não coincidem com o fato dos valores pagos pela cooperativa aos seus associados serem considerados salários ou não.

Por outro lado, com referência à falta de convocação de assembléias em vários anos (1996, 1998, 1999, 2000 e 2005), alega a recorrente, sem apresentar provas, que elas se realizaram, acrescentando que eventual ausência de transcrição de ata, ensejaria apenas multa por descumprimento de obrigação acessória.

Mais uma vez equivoca-se a recorrente, primeiro porque não trouxe a recorrente nenhuma prova de que ocorreu a convocação dos associados das assembléias listadas no livro que apresentou, sendo tal fato, a ausência de convocação dos associados para deliberação em assembléia, o fator importante considerado pela fiscalização para desqualificar a natureza da cooperativa, pois demonstra a forma da administração da sociedade, que não se compatibiliza com a natureza deste tipo societário.

Além do que, ainda que considerando que elas, as assembléias, de fato se realizaram, é fato que elas careceriam de forma solene, pois torna-se imprescindível sejam transcritas em ata e registradas no cartório competente, acompanhadas dos documentos pertinentes, entre eles o documento de convocação dos associados, de forma que suas deliberações sejam oponíveis a terceiros e comprovem a regularidade e aplicação da lei de regência. Assim, se realmente estas assembléias fossem convocadas e realizadas na forma da lei, a prova apta para afastar o motivo levantado pela fiscalização seria de fácil obtenção, o que, evidencia, mais uma vez, que as deliberações da empresa ocorriam sem participação dos associados.

Estas irregularidades, por si só, são suficientes para evidenciar o caráter estritamente comercial, com o objetivo de lucro, da empresa fiscalizada, tendo em vista que as decisões são tomadas por um número restrito de sócios, sem qualquer participação das demais

pessoas envolvidas e sem a observância da legislação que rege as cooperativas, estando a interessada, portanto, sujeita às normas tributárias que regulam as pessoas jurídicas em geral.

Porém, antes de analisar tópico seguinte, analiso argumento levantado pelo recorrente relacionado ao fato de que os contratantes da cooperativa foram obrigados, de acordo com a legislação tributária, a recolherem 15% sobre o total das notas emitidas, e por isso tal fato impediria desqualificar a cooperativa em face dos efeitos então produzidos.

Entendo que este fato diz respeito à relação entre aqueles contribuintes e o fisco, não interessando ou produzindo efeitos para esta discussão. Logo, as razões sustentadas pela fiscalização não sucumbem ao fato de existirem recolhimento de contribuições previdenciárias efetivadas pelas pessoas jurídicas destinatárias das notas fiscais emitidas, devendo este argumento ser rejeitado.

Com referência aos motivos que justificaram o arbitramento da base cálculo dos tributos exigidos, a empresa recorrente alega que: *os valores recebidos dos tomadores de serviços e os honorários repassados aos cooperados estavam regularmente escriturados na contabilidade, sustentando sua correta escrituração na forma das leis comerciais.*

Logo, no entender da recorrente, sua contabilidade encontrava-se apta para determinar o lucro real. Consultando os autos, não é isso que se verifica.

O fundamento legal utilizado pela fiscalização para o arbitramento da base de cálculo do IRPJ reside no artigo art. 530, inciso II, do RIR/99. assim redigido:

Art.530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 47](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º](#)):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

(...)

Conforme visto, a recorrente não escriturou corretamente suas receitas e despesas em conta de resultado; deixou de elaborar o DRE em tempo hábil; não exerceu a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, por não ter recolhido os valores devidos de estimativa mensal; os valores repassados aos cooperados não são escriturados em conta de resultado e não é possível a sua perfeita quantificação.

Além disso, note-se que não há discriminação da chamada "taxa de administração" na totalidade das notas fiscais emitidas pela recorrente, fato este que também dificulta a verificação, pelo fisco, de sua correta apuração, ainda que se considerasse que suas receitas fossem unicamente as decorrentes das referidas taxas.

Registre-se ainda (fls. 638):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/06/2016 por JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA, Assinado digitalmente em 14/

06/2016 por JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por WILSON FERNANDES GU

IMARAES

Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

Através do Termo de Intimação Fiscal nº13, de 25/10/2007, o contribuinte fora intimado a responder da existência de contas de resultado (receitas, despesas e custos) na sua contabilidade. Como resposta (fls 282) informou que os gastos e dispêndios são contabilizados nos grupos 43000-5, 44000-0, 51000-0, 53000-0, 56000-6 e os ingressos no grupo 61000-3. Entretanto, auditoria no livro razão, constatou que, após as contas de passivo (folha 01803 do Livro Razão) existem as contas de "Ajuda de Custo" (4401490000), "Prolabore" (430101000), "Salários e Ordenados" (4301020000), "INSS" (4301030000), "FGTS" 94301040000), dentre outras despesas do grupo 4; "IPTU" (5106010600), "CPMF" (5106010700), "Resultado do Exercício" (5901010000) e " Taxa Administrativa" (6101010000), mas em nenhuma conta são contabilizadas as receitas auferidas através das notas emitidas emitidas (Anexos). A falta de contabilização das receitas auferidas através das notas emitidas impossibilitou a apuração do lucro da cooperativa através da análise da contabilidade. Embora o contribuinte tenha respondido (fls 282) que os ingressos transitam por contas de resultado, não comprovou o fato, nem apontou contas contábeis que porventura registrassem tal contabilização."

Além do que, é incontroverso o fato da recorrente não ter escriturado o Livro de Apuração de Lucro Real (LALUR), vez que reconhecido pela própria recorrente (fls 164), como também restou demonstrado que a mesma aponta receitas diferentes, ora totalizando R\$40.513.733,17, ora 40.693.476,47, valores estes que também são diferentes da totalidade das notas fiscais emitidas no ano de 2005, cujo montante é de R\$ 45.019.128,45. Trago ainda o mesmo exemplo trazido pela DRJ, quando do julgamento de primeira instância, que no mês de dezembro de 2005, a interessada registrou no livro de ISS a receita de R\$8.098.873,37, e por outro lado, apresentou planilha (fls. 255), informando a receita de R\$4.091.515,21, sem que tenha existido, naquele mês, qualquer dedução de vendas (vendas canceladas).

Sendo assim, conclui-se que a escrituração efetuada pela contribuinte não são registradas todas as suas receitas e despesas na forma da legislação comercial, não permite a perfeita quantificação da base tributável pelo regime de apuração do lucro real trimestral, não restando alternativa a não ser o arbitramento do lucro da empresa, em conformidade com o art. 530, inciso II, do RIR/1999, acima transcrito.

Com relação aos demais lançamentos decorrentes do IRPJ, ou seja, CSLL, PIS e COFINS, bem como a multa de ofício e os juros moratórios, observo que essas matérias não foram impugnadas através do recurso voluntário. Tratando-se de matérias não impugnadas, mantenho os respectivos lançamentos.

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO, para, no MÉRITO, NEGAR-LHES PROVIMENTO, mantendo o lançamento tributário na forma originária.

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

CÓPIA