



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10680.017254/2003-60
Recurso nº :141.624
Matérias : CSSL - Ex(s):1999 a 2003
Recorrente : UNIMED PONTE NOVA – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 28 de julho de 2006
Acórdão nº : 103-22.573

PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO -
DESCARACTERIZAÇÃO DE SOCIEDADE COOPERATIVA -
INOCORRÊNCIA - Não implica descaracterização da sociedade e nem
em nulidade o fato de o auto de infração tributar os resultados da
cooperativa, tidos pelo fisco como oriundos de atos não cooperativos,
em contraponto à tese de defesa de que se originaram apenas de atos
cooperativos e, por conseguinte, conforme o raciocínio da recorrente,
fora do campo da incidência.

CSLL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA - Por
ser tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de
antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa,
a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL - amolda-se à
sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a
contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do art. 173,
do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no parágrafo 4º
do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm
como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

CSLL - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO - As sociedades
cooperativas de trabalhos médicos ao desenvolverem atos diversos
dos previstos na Lei nº 5.764, de 1971, consistentes na classificação
das receitas de vendas de planos de saúde como atos cooperados, na
verdade pratica atos não-cooperativos sujeitos à incidência da CSLL,
não sendo alcançados pelos benefícios fiscais próprios dos atos
cooperativos, se deixou de segregar contabilmente os valores
correspondentes aos atos cooperativos dos relativos aos atos não-
cooperativos.

MULTA DE LANÇAMENTO *EX OFFICIO* ISOLADA – FALTA DE
RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS – A multa isolada prevista no
inciso IV, do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, aplica-se à
pessoa jurídica, optante pelo pagamento da contribuição social com
base no lucro real anual, que deixar de recolher as estimativas
mensais. Encerrado o ano-calendário a base de cálculo da multa
isolada é a totalidade ou a diferença do tributo apurado, até o montante
das estimativas não recolhidas, se menor do que o tributo devido e não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

recolhido sob a forma de estimativas, inexistindo base de cálculo da multa na hipótese de não ser apurada contribuição social devida (art. 44, *caput*, da Lei nº 9.430/1996).

Recurso voluntário provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por UNIMED PONTE NOVA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente, e por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até o 3º trimestre de 1998, inclusive, suscitada de ofício pelo conselheiro relator, vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Leonardo de Andrade Couto que não a acolheram, e, no mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento parcial ao recurso para excluir a exigência da multa de lançamento *ex officio* isolada, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa (Relator), Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Edson Antonio Costa Britto Garcia (suplente convocado), que davam provimento integral, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA e PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

Recurso nº : 141.624
Recorrente : UNIMED PONTE NOVA – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário contra decisão de primeira instância que julgou procedente do lançamento de ofício de CSSL, com juros de mora e multa proporcional de 75%, relativamente aos anos-calendário entre 1998 e 2001, além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do mencionado tributo, relativamente ao ano-calendário de 2002.

Ciência do auto de infração no dia 25.11.2003, à fl. 08.

Pela clareza do relatório do órgão *a quo*, aproveito para reproduzir e adotar o resumo nele inscrito, *in verbis*:

“2. Na descrição dos fatos, a Fiscalização, reportando-se ao Termo de Verificação Fiscal – TVF, apontou duas infrações à legislação tributária. A primeira delas, item “001”, refere-se à redução indevida de valores do lucro líquido do exercício; a outra, item “002”, à multa exigida isoladamente pela falta de pagamento da CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos.

Do Termo de Verificação Fiscal – TVF, de fls. 20/31.

3. Eis os principais pontos que a Fiscalização aborda no TVF.

4. Inicialmente, destaca o art. 2º, “caput” e seus parágrafos, do Estatuto Social da Fiscalizada, os quais definem os seus objetivos sociais (fls. 52/53).

5. Enfocando preceitos da Lei nº 5.764, de 1971, que definiu a política nacional de cooperativismo, salienta que as cooperativas são sociedades de pessoas, constituídas para prestar serviços aos associados e que são atos cooperativos, exclusivamente, aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

6. Lembra que as cooperativas podem, porém, praticar atos não-cooperativos, os quais serão considerados como renda tributável, à luz do art. 111 da Lei nº 5.764, de 1971.

7. Aduz que, no âmbito administrativo, foi editado o Parecer Normativo CST nº 38, de 30/10/1980, visando a esclarecer dúvidas acerca da base de cálculo do IRPJ em relação aos atos não-cooperativos.

8. Diz que as cooperativas de trabalho médico (como é o caso da Fiscalizada), ao contratarem com terceiros a prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, estarão praticando atos não-cooperativos.

9. Nesse sentido, acentua que a Lei nº 5.764, de 1971, estabeleceu a não incidência objetiva, submetendo as cooperativas, em relação aos atos não-cooperativos, às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas.

10. A Fiscalização constatou que a contribuinte (UNIMED – Ponte Nova) pratica, com habitualidade, atos não-cooperativos, quando contrata com os usuários, a preço global, não discriminativo, a prestação de serviços de assistência médica e hospitalar, com cobertura de despesas relativas a tratamento clínico ou cirúrgico, honorários profissionais, diárias e taxas hospitalares, enfermagem e medicação, cujas receitas, provenientes dos planos de saúde, estão fora do alcance da isenção.

11. Salieta que os fatos configuram mercancia, quando haja prática habitual de atos não-cooperativos.

12. Destaca, está clara a figura do plano de saúde, conforme o parágrafo 1º do art. 2º do Estatuto Social da Fiscalizada.

13. Esclarece, as receitas auferidas com os pagamentos mensais não são dos médicos. Nesse sentido, existem receitas de naturezas diversas: uma auferida pela cooperativa, em face do contrato de plano de saúde; a outra, pelo serviço prestado ao cliente, que a cooperativa paga ao médico a título de honorários.

14. Examinando os contratos de plano de saúde, verificou a atuante que:

a) a UNIMED-Ponte Nova se obriga a prestar ao contratante e seus dependentes, que não são, via de regra, participantes da cooperativa como cooperados, os serviços de assistência médica e cirúrgica, em consultórios de médicos cooperados, internações, além dos serviços de diagnóstico e terapia, tais como exames laboratoriais, serviços radiológicos e etc., dentro a rede contratada, de acordo com o referido contrato;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

b) como decorrência da disponibilização desses serviços, o contratante se obriga a pagar à UNIMED uma mensalidade de acordo com os serviços oferecidos, utilizando-os ou não.

15. Enfatiza, uma cooperativa de médicos atua primordialmente para buscar captação de clientela para os médicos cooperados. Quando a UNIMED-Ponte Nova realiza a venda dos chamados "Planos de Saúde", ela recebe receitas não dos cooperados, mas de pessoas contratadas como USUÁRIAS DE PLANO DE SAÚDE. Assim podemos observar nas cópias dos contratos apresentados pela Fiscalizada, em anexo ao processo.

16. Perquirindo os dispositivos da Lei nº 5.764, de 1971, conclui a autuante que:

a) essa lei definiu o que são atos cooperativos típicos das sociedades cooperativas, quais são os atos não-cooperativos legalmente permitidos, como controlá-los e contabilizá-los adequadamente, qual o tratamento tributário pertinente e como conseqüência, quais os atos não-cooperativos que não são legalmente permitidos, que são todos aqueles não englobados nos arts. 85, 86 e 88;

b) portanto, como decorrência, se uma sociedade cooperativa exercer atividades que se definam como atos não cooperativos legalmente não permitidos, para efeitos tributários se descaracterizará como cooperativa e terá um tratamento idêntico a uma sociedade mercantil qualquer;

c) caso a sociedade cooperativa exerça, além dos atos cooperativos, apenas atos não cooperativos legalmente permitidos, aí sim, e somente caso atenda aos demais requisitos da legislação em vigor, como por exemplo, a contabilização em separado desses atos, é que se tributariam os atos não cooperativos legalmente permitidos, preservando os atos cooperativos dessa tributação, em consonância com a legislação acima citada.

17. A autuante esclareceu que, segundo informou a contribuinte, o procedimento adotado, em todo período fiscalizado, foi o de excluir da base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, os valores " (...) por se tratar de resultados obtidos em operações das atividades afins à Cooperativa decorrente de atos cooperativos e de acordo com a Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971 e artigo 182/RIR".

18. Aduz, de fato, a empresa excluiu valores da base de cálculo da CSLL e de outras contribuições federais,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

conforme se observa nas cópias das Declarações de Imposto de Renda, dos anos-calendário de 1998 a 2002.

19. Evidenciou a Fiscalização que: mesmo que, ainda considerássemos a UNIMED-Ponte Nova como uma cooperativa não haveria como tributar os atos não cooperativos, de acordo com legislação, pois a fiscalizada não faz de forma correta a segregação das receitas de atos cooperativos e de atos não-cooperativos, porque considera a maior parte de seus atos como cooperativos."

20. Diante disso, concluiu o Fisco que a contribuinte é uma empresa comercial como outra qualquer, não podendo usufruir de privilégios ao excluir da base de cálculo do IRPJ e contribuições federais, valores que deveriam ser tributados normalmente, pois tratam-se de receitas de atividades comerciais normais, apesar da impugnante considerá-las como atos cooperativos em quase toda a sua totalidade.

21. Então, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração da CSLL, cujos valores tributáveis são aqueles excluídos, indevidamente, do lucro líquido do exercício, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, conforme declaração do IRPJ dos exercícios de 1999 a 2002. No ano-calendário de 2002, tendo a contribuinte adotado o lucro real anual, lançou-se a multa de ofício isolada incidente sobre o lucro estimado."

Impugnação às fls.131/138.

Ciência da decisão de primeira instância no dia 08.06.2004, à fl. 190, assim ementada:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: COOPERATIVA DE SERVIÇO MÉDICO.

As sociedades cooperativas de serviços médicos ao desenvolverem atos diversos dos previstos na Lei nº 5.764, de 1971, não se encontram alcançadas pelos benefícios fiscais próprios dos atos cooperativos.

Lançamento Procedente"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

Recurso a este Colegiado com entrada na repartição de origem no dia 07.07.2004, às fls. 1/42 – volume 2. Bens arrolados às fls. 43/45 – volume 2, com juízo de seguimento á fl. 47 – volume 2.

Nesta oportunidade, aduz, em síntese:

- 1) nulidade do auto de infração, por descaracterização da recorrente como sociedade cooperativa, conseqüência direta da tributação de todos os seus atos, indistintamente, malferindo as normas que definem a competência da Receita Federal;
- 2) a autuada entende que o Fisco, *in casu*, está diante de uma não incidência objetiva, e não subjetiva, já que o destinatário do "adequado tratamento tributário", segundo a previsão constitucional, não é a sociedade fiscalizada, mas determinado ato por ela praticado;
- 3) em face dos fundamentos indicados no item precedente, deveria o agente público buscar o ato cooperativo para destacá-lo, sem ignorá-lo por completo, como se a ausência de sua identificação pela própria interessada, ao deixar de segregar, na contabilidade, os atos cooperativos dos não cooperativos, contaminasse todo o ente, quando era possível identificar o ato cooperativo, mesmo porque a fiscalizada ofereceu subsídios que possibilitaram sua detecção;
- 4) no mérito, assinala a autuada que as cooperativas alicerçam-se no princípio do mutualismo, visando ao crescimento conjunto dos associados, considerados *per si*, e não da pessoa jurídica, dado que estas sociedades situam-se em campo diametralmente oposto àquele no qual se inserem as empresas que se dedicam às atividades de fornecimento de produtos e serviços, com habitualidade e com o intuito de lucro;
- 5) vale dizer, o objetivo fundamental das cooperativas é o de possibilitar o melhor exercício das atividades profissionais de seus associados, otimizando o resultado de seus empreendimentos, individualmente observados;
- 6) nesse sentido, aproveitando as lições de Rubens Miranda de Carvalho, a recorrente adverte que a cooperativa não age em seu próprio nome, mas em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

nome de seus cooperados, acrescentando, nesse diapasão, que a receita obtida não é da cooperativa, mas dos cooperados, levando-se em conta que atua como mandatária destes;

- 7) por isso, no exercício do mandato referido, quando da prática de atos cooperativos, não há que se falar em renda ou lucro das cooperativas, o que implica inoccorrência de fato gerador algum, motivo por que eventual incidência tributária recai nas pessoas físicas do cooperado;
- 8) tese diversa da apontada no item anterior implicaria maior ônus tributário às cooperativas, porquanto acarretaria incidência sobre as pessoas físicas como também na pessoa jurídica;
- 9) na realidade – adverte a peça de defesa – as cooperativas apuram sobras líquidas que pertencem aos associados, após rateio na proporção do trabalho que realizaram, sendo inadmissível que sejam tratadas como sociedades que perseguem lucros;
- 10) acrescenta, ainda, a recorrente que o ato cooperativo deve nascer para a consecução dos objetivos sociais da cooperativa, o que sempre abrangeu a hipótese de utilização de terceiros para completá-lo, desde que fundamentalmente ligados aos atos típicos, porque esta via nada mais traduz do que a busca pelo atendimento do objeto social da sociedade, que tem em mira os anseios de seus cooperados e do meio social em que atuam;
- 11) no caso em exame, há que se atentar para o fato de que não se viabiliza a sobrevivência da autuada sem aludir-se ao próprio atendimento médico, o que é compatível com a idéia de que operações privativas dos associados sejam praticadas com pessoas que não pertençam ao quadro social da cooperativa, em virtude das particularidades do cooperativismo de saúde;
- 12) ademais disso, tais hipóteses não escapariam à tipicidade dos atos cooperativos, à mercê do artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971, segundo pronunciamentos abalizadas da doutrina, pois é inevitável que as cooperativas de produção dependam de estranhos para os quais venderão seus produtos, assim como as cooperativas de consumo cobrarão de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

terceiros, ao passo que as cooperativas de trabalho precisarão de clientes para os quais os serviços serão prestados;

- 13) tudo o que se realçou, na visão da autuada, é amoldado à política de apoio e estímulo ao cooperativismo, como compreendeu o constituinte, ao estabelecer tratamento tributário especial para o ato cooperativo, determinando a expedição de lei complementar para conferir-lhe especial protagonização;
- 14) nessa esteira, argumenta a fiscalizada que a Lei n.º 5.764, de 1971, formalmente recepcionada com o status hierárquico previsto no artigo 146, III, c, da Carta Magna, dispõe que os atos cooperativos estão livres de toda e qualquer incidência tributária, amparando os associados da sociedade, incentivando o cooperativismo;
- 15) não é em vão que se pronuncia que o ato cooperado não implica operação de mercado de compra e venda, revelando-se destituído de conteúdo econômico, não significando signo presuntivo de renda ou lucro;
- 16) no que toca ao cooperativismo de saúde, afirma a recorrente que o ato cooperativo consiste na prestação de assistência médico-hospitalar aos usuários do sistema, via médicos e demais profissionais credenciados, daí se afigurando indispensável, para a concretização de seu objeto, a utilização de hospitais, laboratórios e clínicas médicas, muitas vezes essenciais à própria vida do paciente, o que denota a utilização de meios intimamente atrelados ao próprio atendimento;
- 17) nesse condão, esclarece a recorrente que seu estatuto social prevê a defesa econômica dos cooperados, atuando, portanto, na catálise de atividades em benefício desses. Sendo assim, concorda com a decisão recorrida, quando esta assinala que o cliente, ao celebrar o contrato com a cooperativa, busca a contratação de um plano de saúde;
- 18) indo além, a autuada confirma o que se assentou na decisão guerreada, ao admitir que, não fosse a oferta ampla de serviços, não haveria o mesmo interesse pela contratação, já que o plano de saúde estaria restrito a consultas e exames pelos médicos cooperados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

- 19) nada de estranho, por conseguinte, segundo alega a fiscalizada, no negócio celebrado com os clientes contratados, porque esta seria a única forma de concluir seu objeto social, promovendo a captação, junto ao mercado, de oportunidades de trabalho para os cooperados, ampliando-lhes a clientela, possibilitando o seu exercício profissional;
- 20) outra hipótese exemplificativa, e submetida à tributação pelo agente fiscal, concerne ao fornecimento de medicamentos aos pacientes, em cumprimento à ordem médica, o que estaria inserido na essência dos atos cooperativos, considerando que não é de sua índole comercializar os remédios prescritos, embora a assistência medicamentosa, quando feita, visa ao cumprimento das atividades que constituem o objeto da recorrente;
- 21) em face do contexto apresentado, afirma a defesa que os atos não cooperados são aqueles que, em casos de atendimentos de urgência, realizam-se por médicos não cooperados;
- 22) de outra forma, entende a autuada que, no conceito de ato cooperativo, compreende-se, além do atendimento pelo associado ao paciente, o serviço prestado por hospitais e laboratórios, porque viabilizam ou complementam o ato principal, qual seja, a consulta médica, o que segue o pensamento exibido, na decisão guerreada, pelo ilustre Relator;
- 23) diante dessa linha, seria incorreta a tese de que os atos cooperados se restringem aos praticados com exclusividade entre a cooperativa e os médicos, ou seja, segundo o raciocínio do autuante, somente seriam atos cooperativos as consultas médicas prestadas por um médico cooperado a outro médico cooperado;
- 24) centrando-se a visão no equívoco acima aludido, é de se ter em mira que não é a sociedade que presta serviço aos usuários e sim o médico cooperado, razão por que a receita gerada na prestação de serviços médicos é do associado que atendeu ao paciente, e não da cooperativa;
- 25) observa, de todo modo, que não se deve confundir a cooperativa de serviços médicos com os planos de saúde convencionais, já que a primeira não obtém lucro, porquanto presta serviço a um associado, enquanto a empresa que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

explora planos de saúde tem o médico como custo e não objetiva angariar clientela para o profissional, mas para ela própria, intentando um resultado econômico positivo em seus negócios;

26) assim, vislumbrar-se-ia com nitidez que o cooperado não presta serviços à cooperativa, ao contrário dos planos de saúde comuns;

27) a partir de tais constatações, é possível perceber que a relação jurídica entre cooperativa e cooperado é extremamente diferente da relação jurídica entre planos de saúde convencionais e os médicos, uma vez que a primeira se firma sobre um ato cooperado, e a segunda, sobre um contrato bilateral de prestação de serviços;

28) ademais, a defesa informa que o cooperado recebe da cooperativa na proporção dos atendimentos prestados aos usuários, depois de deduzidos os custos necessários à prestação dos serviços, dentre os quais os hospitais, as clínicas e os laboratórios, distintamente do que acontece nos planos de saúde, que pagam remunerações fixas ao profissional, seja ele um empregado ou um conveniado;

29) de tudo o que se destacou, a recorrente conclui que a incidência tributária recai na pessoa física do cooperado, que arcará com o ônus fiscal decorrente do acréscimo de seu patrimônio, inexistindo renda na pessoa jurídica;

30) pelo exposto, os montantes transferidos aos associados se tratam de meros repasses, jamais integrados ao patrimônio da cooperativa, não obstante o trânsito pela conta caixa, tendo-se em vista que tais ingressos já possuem destinação certa – o pagamento aos associados e demais despesas inerentes;

31) ademais, o lucro previsto no artigo 195 da CR/88 é o resultado apurado pelas pessoas jurídicas com fins empresariais, isto é, derivado de atividades organizadas justamente com o objetivo de sua percepção, no que se diferencia substancialmente das 'sobras', as quais são postas à disposição dos cooperados, anualmente, na proporção dos resultados individualmente realizados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

- 32) assim, parece sensata a conclusão de que, não cabendo a incidência da CSSL nas sociedades que não obtêm lucro, na forma da legislação comercial, também não caberá nas cooperativas, por idêntico fundamento;
- 33) portanto, a incidência da CSSL viola explicitamente as regras ditadas pela Lei nº 5.764, de 1971, c/c lei nº 7.689, de 1988 (art. 1º), onerando injustificadamente os atos cooperativos, razão pela qual não pode prosperar a exigência ora discutida;
- 34) finalmente, *ad argumentandum*, a fiscalizada afirma que se inclui na qualificação de "operadora de plano de saúde", sujeita, portanto, às regras da ANS – Agência Nacional de Saúde, o que lhe basta para usufruir da dedutibilidade, na base de cálculo da CSSL, das provisões técnicas determinadas pelo órgão regulador, voltadas para a cobertura de eventos imprevistos, dispostos a oscilações de suas operações, em consonância com a regra do artigo 404 do RIR/99;
- 35) previsão idêntica à mencionada no item precedente está inscrita no texto do artigo 83 da MP nº 2.158-35, de 2001, que admite a dedução de provisões técnicas, nas operadoras de planos de assistência à saúde, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSSL;
- 36) podendo assumir, como assumiu, de fato, a roupagem econômica de operadora de planos de saúde, o que lhe impôs o controle da ANS, exsurge o seu direito de excluir, da base de cálculo da CSSL, as contraprestações pecuniárias destinadas à constituição de provisões técnicas exigidas pela agência reguladora, sem o que a incidência não se daria sobre o lucro, mas sobre as entradas, o que se revela desarrazoado;
- 37) assim, alega que é preciso requalificá-la como cooperativa, garantindo-lhe a não incidência da CSSL sobre atos cooperativos próprios, bem como reconhecer sua qualidade de sociedade operadora de planos de saúde, fazendo jus as exclusões descritas no art. 404 do RIR/99 c/c art. 83 da MP 2.158-35, de 2001.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

VOTO VENCIDO

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

O presente reúne os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Em primeiro plano, o exame da questão preliminar suscitada, que versa sobre a alegada descaracterização da sociedade, conforme a reação da defesa.

Segundo o conceituado dicionário de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira¹, descaracterizar é perder as características; aquilo que se descaracteriza se desfaz de seus caracteres – elementos identificadores de pessoa ou coisa, conforme orienta o dicionarista.

Walmor Franke², com a autoridade de quem participou da elaboração do anteprojeto e do projeto de lei cooperativista, os quais resultaram na aprovação da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, explica, repetindo Gierke, que a *“missão fundamental da cooperativa se concentra na efetivação de relações negociais dirigidas para sua esfera interna. Esses negócios internos, em que o interesse das partes – cooperativa e cooperado – é idêntico, são “negócios cooperativos internos”, “atos cooperativos” ou “negócios-fim”*”, que, em benefício do cooperado, há de ser *“precedido ou sucedido de um negócio externo, ou de mercado, denominado “negócio com terceiros” ou “negócio-meio”*”. O autor arremata suas lições com a afirmativa de que, *“embora se trate de negócios distintos, verifica-se, porém, que há nas cooperativas uma íntima conexão entre o negócio-fim e o negócio-meio (...) O negócio interno ou negócio-fim está vinculado a um negócio-meio. Este último condiciona a plena satisfação de sua existência (como, por exemplo, nas cooperativas de consumo em que o negócio-fim, ou seja, o fornecimento de*

¹ *Mimificionário da língua portuguesa*, Editora Nova Fronteira, 9ª impressão, pág. 170

² *Direito das sociedades cooperativas*, Editora Universidade de São Paulo, 1973, págs. 24/27



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

artigos domésticos aos associados, não é possível sem que esses artigos sejam comprados no mercado). (...)

No entanto, Franke adverte que “as próprias cooperativas que adotam, no seu funcionamento, o princípio do exclusivismo” – não é o caso da Unimed – “operando unicamente com associados, necessitam praticar, além de negócios internos (negócios-fim) e negócios de mercado (negócios-meio), outros negócios jurídicos, que não se confundem com aqueles, a saber: a) negócios auxiliares, que são todos os negócios que, em dado caso, precisam ser realizados por motivos especiais e imperiosos no interesse da persecução do objeto da sociedade, os quais, se tornam necessários à execução dos negócios-fim”, a exemplo da locação de imóveis para o uso da cooperativa e a aquisição de material de escritório; e b) “negócios acessórios, os quais não se encontram em relação imediata com o fim da sociedade”, a exemplo da venda de uma máquina obsoleta. Na mesma obra³, ostentando vasto conhecimento sobre outras tradições jurídicas, o especialista observa que, nos sistemas legislativos que facultam às cooperativas a realização de negócios com terceiros, há tratamento discriminatório entre estas e as denominadas “puras”, no que respeita aos benefícios fiscais, concedendo-se às últimas, em regra, “**certos favores tributários que são negados às que estendem a terceiros os negócios correspondentes aos negócios internos ou negócios-fim**”. (os grifos não estão no original).

Além da manifestação doutrinária acima iluminada, a legislação pátria não veda às cooperativas a celebração de negócios com pessoas estranhas ao quadro de cooperados, a teor dos art. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71. Nesta linha, cite-se a orientação especializada de Renato Lopes Becho⁴, no ponto em que, ao referir-se à natureza dos atos praticados com estranhos ao quadro de associados, o ilustre magistrado explica que “nossa lei, contudo, excluiu a relação com terceiro não associado do contexto do ato cooperativo”, acrescentando, ao final, que, tecnicamente, pela visão jurídica, a posição do direito brasileiro é a mais acertada.

³ Ob. cit. págs. 30 e 31

⁴ Tributação das sociedades cooperativas, 2ª edição, Dialética, pág. 134



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

Estou convencido de que a atuação do agente fiscal não implicou descaracterização da sociedade. O que consta no auto de infração é a tributação de resultados, os quais, aos olhos do Fisco, decorreram de atos não cooperativos, do que a defesa diverge, afirmando que se originaram, ao contrário, de atos cooperativos e, por conseguinte, conforme o raciocínio da recorrente, fora do campo da incidência.

Entretanto, observo certo trecho do julgamento em primeira instância, embora dela divirja em relação às conclusões que emanam, definitivamente, da decisão, salientando que a percepção do julgador *a quo* bastante se aproximam, ao menos na parte em destaque, da doutrina acima iluminada, *verbis*:

"74. Aliás, frise-se, não se nega à cooperativa de trabalho médico a necessidade que tem para complementar seus serviços de oferecer a seus pacientes os serviços complementares de exames radiológicos e laboratoriais, internação em outras clínicas e hospitais com os quais mantêm convênio etc. Contudo, tal não se confunde com a atividade beneficiada pela tributação, devendo sofrer a tributação na forma da legislação tributária, pois são eles cobrados pela cooperativa via plano de saúde."

Quero dizer que os exames radiológicos e laboratoriais, internação em clínicas e hospitais, complementam os serviços prestados pelo médico associado, cuja atuação deve ser dirigida ao esforço máximo de curar o paciente. Frequentemente, um diagnóstico médico requer o uso de tecnologias avançadas, cujo custo é bastante elevado para o profissional associado que atende o paciente no consultório. Da mesma forma, a internação hospitalar para a cirurgia necessária à recuperação da saúde do doente, ou até mesmo, nos casos mais sérios, para tentar evitar o óbito. Há que se atentar, sobretudo, para as peculiaridades da prática médica e para a conduta que é exigida ao profissional médico. Nesse sentido, valho-me da Resolução CFM nº 1.246, de 26 de janeiro de 1988, que trata do Código de Ética Médica, atraindo-me, particularmente, pelos dispositivos seguintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

"Capítulo I - Princípios Fundamentais

Art. 1º - A Medicina é uma profissão a serviço da saúde do ser humano e da coletividade e deve ser exercida sem discriminação de qualquer natureza.

Art. 2º - O alvo de toda a atenção do médico é a saúde do ser humano, em benefício da qual deverá agir com o máximo de zelo e o melhor de sua capacidade profissional.

(...)

Capítulo V - Relação com Pacientes e Familiares

É vedado ao médico:

Art. 56 -

Art. 57 - Deixar de utilizar todos os meios disponíveis de diagnóstico e tratamento a seu alcance em favor do paciente." (os grifos não estão no original)

Ora, se a recorrente é cooperativa de serviços médicos, é óbvio que os exames, internações e demais serviços prestados por outras pessoas jurídicas especializadas, em prol dos usuários, decorrem de negócios-meio indispensáveis à consecução dos negócios-fim da autuada, cujo objetivo fundamental é o de possibilitar o melhor exercício das atividades profissionais de seus associados, otimizando o resultado de seus empreendimentos, em consonância com as disposições do Código de Ética Médica.

Diante de tais argumentos, não concordo com a tese da descaracterização sublinhada na defesa, pois os negócios indicados na acusação não ultrapassam as conveniências do serviço médico, que deve ser intentado pela cooperativa, em razão do elevado espírito humanitário que se aguarda do profissional da Medicina, tendo em vista a preservação de bens fundamentais do indivíduo, como a saúde e a vida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

Por isso, rejeito a preliminar em referência

Entretanto, reconheço de ofício a caducidade do direito estatal ao lançamento de ofício, relativamente aos fatos geradores ocorridos até o terceiro trimestre de 1998, uma vez que o ato data de novembro de 2003.

Malgrado tenha partilhado da tese de que a caducidade do lançamento de ofício relativamente à CSSL há de seguir o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, compreendo, porém, que não se deve converter o resultado de um processo em verdadeira loteria, ao sabor de cada Câmara, mantendo opinião que já se verificou vencida no correr dos tempos, como se estivesse tratando de hipóteses abstratas, livres de qualquer compromisso com a realidade, dificultando a rapidez da solução do litígio, abarrotando as prateleiras das instâncias superiores com posições sabidamente superadas. Com o foco na necessidade de logo pacificar os conflitos, assimilo a orientação já sedimentada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, tomando o seguinte rumo, bastante definido na jurisprudência:

“CSL / COFINS – DECADÊNCIA – INAPLICABILIDADE DO ART. 45 DA LEI 8212/91 – A decadência para lançamentos de CSL e COFINS deve ser apurada conforme o estabelecido no art. 150, parág. 4º do CTN” (Acórdão CSRF nº 01-05163, Sessão de 29.11.2004)

“DECADÊNCIA - CSLL e COFINS - Considerando que a CSLL e a COFINS são lançamentos do tipo por homologação, o prazo para o Fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN” (Acórdão nº 108-07883, Relatora Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Sessão de 08.07.2004)”

Em respeito, pois, à eficiência, e, nesse sentido, curvando-me ao mandamento inscrito no artigo 5º, LXXVIII, da Carta Magna, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004, mediante o qual o Constituinte Derivado assegurou a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação, acompanho a linha de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

pensamento já firmemente alicerçada na jurisprudência, que se vale do artigo 150, § 4º, do CTN, no que toca à decadência da CSSL.

Não obstante o reconhecimento *ex officio* da decadência para os fatos ocorridos até o terceiro trimestre de 1998, penso que a controvérsia se soluciona, em definitivo, no exame da determinação do montante tributável.

Antes, porém, assevero que não concordo com a dedutibilidade da provisão técnica do artigo 83 da Medida Provisória nº 2.158-35, 24 de agosto de 2001, porque, afóra a inexistência de prova do montante respectivo, a norma em referência só entrou em vigor em 1º de janeiro de 2002, a teor de seu artigo 93, IV, b, assim como discordo do pedido em relação ao disposto no art. 404 do RIR/99, que é destinado às seguradoras, sociedades de capitalização e as de previdência privada. Todavia, creio que há falhas na atuação fiscal que comprometem a exigência *in totum*.

Explico-me: a jurisprudência do STJ nos auxilia a retirar o véu da dúvida que se derrama sobre a tormentosa tributação das cooperativas, ao assentar que há ato cooperativo quando a sociedade age em intermediação entre o médico cooperado e o usuário, que aproveita o serviço daquele, a teor do art. 79 da Lei nº 5.764/71, conforme se depreende do decidido no RESP nº 215.311-MA, DJ de 11.12.2000, Relatora Ministra Eliana Calmon. No mesmo julgado, a ilustre Relatora ainda destaca em seu voto:

“Se a Cooperativa presta serviços a associados, não tendo interesse comercial, ou sem fim lucrativo, há completa isenção, porquanto o fim da cooperativa não é obter lucro, mas, sim, prestar serviços aos associados, sendo os próprios médicos que, recebendo os honorários dos conveniados, recolhem diretamente o ISS que incide sobre as importâncias que lhes são repassadas pela Cooperativa”.

Ora, as palavras da Ministra traduzem o entendimento jurisprudencial segundo o qual os pagamentos efetuados aos médicos associados são custos correspondentes a atos cooperativos. Considerando que uma das principais funções da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

sociedade é aglutinar a clientela, parte da receita arrecadada com essa aglutinação se destina aos honorários dos próprios associados e ao funcionamento da organização como um todo, para bem cumprir sua tarefa de satisfazer os interesses dos cooperados. Isto é, há uma parte da receita obtida com a venda dos planos de saúde que se refere a atos cooperativos.

Preceitua o art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404/76 que, na determinação do resultado do exercício, serão computadas as receitas e rendimentos do período, independentemente de sua realização em moeda, bem assim os custos, as despesas, os encargos e as perdas correspondentes a essas receitas e rendimentos (os grifos não estão no original). Vejo na obrigatória correspondência, gravada no texto legal selecionado, uma vinculação entre custos e respectivas receitas que, no âmbito das cooperativas, deve corresponder à espécie de ato praticado, como, aliás, recomenda o Parecer Normativo CST nº 38/80.

A jurisprudência administrativa coleciona interessantes pronunciamentos na solução de conflitos sobre a tributação do imposto de renda das cooperativas de serviços médicos, as quais, mediante o pagamento de mensalidades da clientela, oferecem atendimento médico aos usuários do plano de saúde, afóra certos serviços de não cooperados, incluídos no preço, em complementação à assistência prestada pelos cooperados. Para ilustrar, vale recordar o trecho abaixo, do acórdão nº 103-21.155, lavrado nesta Câmara, pelo Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe:

“Dentro de tal contexto, temos que se a escrituração contábil da sociedade cooperativa segrega as receitas e os seus correspondentes custos, despesas e encargos segundo a sua origem - atos cooperativos e demais atos - serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita - acompanhada de documentação hábil que a lastreie - não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as receitas dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. Isto porque, neste caso, é impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

No caso da cooperativa de trabalho médico, onde esta recebe mensalidades dos usuários e, como contraprestação, se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como: exames laboratoriais, exames complementares de diagnóstico e terapia, diárias hospitalares, fornecimento de medicamento, etc., a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Esses serviços, prestados por não associados não se classificam como cooperativos. Nesses casos, a cooperativa deve ratear a receita das mensalidades entre receitas de atos cooperativos e receitas de outros atos segundo critério razoável a ser justificado perante a fiscalização."

Já contempladas as posições jurisprudenciais aqui realçadas, entendo que é razoável e válido o rateio das receitas mensais recebidas dos adquirentes dos planos de saúde, proporcionalmente à segregação dos custos entre os atos cooperativos e os não cooperativos, a exemplo das reiteradas decisões deste Conselho, proferidas para a pacificação de litígios que versam sobre o IRPJ, uma vez que o pagamento do assistido tem em mira a cobertura do serviço médico - ato cooperativo - e os demais serviços prestados por elementos estranhos à sociedade cooperativa - atos não cooperativos. Nesse sentido, sublinhe-se o Acórdão CSRF/01-03.322, 1ª Turma, de 16.04.2001, publicado no DOU de 24.09.2001, conforme anotado na obra de Antonio Aírton Ferreira, Luiz Martins Valero, Ricardo Fernandes de Souza Costa e Victor Hugo Isoldi de Mello Castanho⁵:

"COOPERATIVAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Nas cooperativas de prestação de serviços, é lícito apropriar a receita correspondente aos atos não cooperativos pela aplicação sobre o montante das receitas do percentual obtido na comparação dos custos incorridos com terceiros com o total dos custos incorridos. Eventual erro no rateio deve ser apurado pela fiscalização, mediante aprofundamento de sua atividade fiscalizadora, sendo inaceitável a simples glosa do total da exclusão relativa a atos cooperativos procedida diante da dificuldade na sua apuração exata. Recurso improvido."

O Fisco, todavia, tomou a totalidade dos resultados auferidos para exigir a CSSL. Não pode prosperar o lançamento, portanto, pois a acusação não distinguiu a

⁵ Regulamento do Imposto de Renda - 2002, vol. I, FISCOSoft Editora, pág. 415.
Acças-19/09/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

parcela tributável do resultado total, equivalente à parte derivada, unicamente, de atos não relacionados aos atendimentos dos associados aos usuários, ou não decorrentes de atos praticados entre as cooperativas associadas, na consecução dos seus objetivos sociais. Em suma, na base de cálculo do crédito tributário constituído de ofício, agregou-se um valor que não deveria ser agregado, porquanto referente a atos cooperativos.

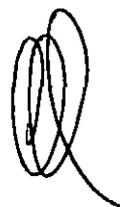
Quanto à multa por falta de recolhimento de estimativas, parto do mesmo entendimento, já que o atuante baseou-se na receita total e não na parcela da receita relativa aos atos não cooperativos. Contudo, mais forte e irrefutável é o argumento de que a multa discutida foi revogada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, que deu nova redação ao artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, devendo prevalecer, no caso concreto, a retroatividade benigna de que trata o art. 106, II, c.

De tudo o que relatei, REJEITO a preliminar suscitada, RECONHEÇO a decadência do direito estatal ao lançamento de ofício para os fatos geradores ocorridos até o terceiro trimestre de 1998, e, no mérito, DOU provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, DF, 28 de julho de 2006


FLÁVIO FRANCO CORRÊA



21



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

VOTO VENCEDOR

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Redator Designado

Trata-se de recurso voluntário de interesse da contribuinte UNIMED PONTE NOVA – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

Designado para redigir o voto vencedor, adoto o relatório da lavra do ilustre Conselheiro Relator, por sorteio, Dr. Flávio Franco Corrêa.

Desde logo, delimita-se o âmbito deste voto vencedor, visto que o resultado do julgamento foi:

1) por unanimidade votos, rejeitada a preliminar suscitada pela recorrente;

2) por maioria de votos, acolhida preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores até o 3º trimestre de 1998, inclusive e, vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Leonardo de Andrade Couto que não a acolheram;

3) pelo voto de qualidade, dado provimento parcial ao recurso para excluir a exigência da multa de lançamento *ex officio* isolada, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa (Relator por sorteio), Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Edson Antonio Costa Britto Garcia, (suplente convocado) que deram provimento integral.

Assim, a exigência da multa de lançamento *ex officio* isolada foi excluída por unanimidade de votos, por duplo fundamento: pelas razões específicas declinadas pelo Conselheiro Relator, por sorteio, e, também pelo fundamento da maior abrangência, na medida em que os Conselheiros vencidos proviam a maior para excluir toda a exigência fiscal remanescente relativa ao período não agasalhado pela decadência.

O voto vencedor, portanto, circunscreve-se à exigência remanescente. No mais prevalecem os fundamentos do voto vencido na parte em que apreciou e refutou os demais argumentos de recurso que não implicaram na exoneração da exigência, bem como os relativos à rejeição da preliminar suscitada pela contribuinte; pelo acolhimento da decadência e exclusão da multa de lançamento *ex officio* isolada. Apenas ressalto que a exclusão dessa multa ocorre sobre outros fundamentos declinados neste voto.

No mérito, o entendimento prevalente no seio do Colegiado é pela procedência da exigência fiscal remanescente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

O cooperativismo no nosso ordenamento jurídico, basicamente, é disciplinado pela Lei nº 5.764/71.

A não incidência do imposto de renda e das contribuições sociais atribuída às sociedades cooperativas alcança tão somente os resultados advindos dos chamados atos cooperativos, assim entendidos aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, ou entre as cooperativas entre si enquanto associadas (artigo 79 da Lei nº 5.764/71).

Legalmente as cooperativas não poderiam praticar atos de seu objeto social com não associados, sob pena de perda do *status* societário privilegiado. A legislação das cooperativas admitiu, exaustivamente, apenas três situações possíveis de realização de atos não cooperados, sem que a cooperativa fosse desclassificada como tal, quais sejam aqueles negócios previstos nos artigos. 85, 86 e 88, da Lei nº 5.764/71, os quais se constituem em exceções, justamente, para possibilitar à cooperativa a consecução de seus objetivos sociais, visando completar lotes de produtos e cumprir determinados contratos, ainda assim definiu, expressamente, como tributáveis os resultados dessas operações, excepcionalmente praticadas com não cooperados, a teor das disposições do artigo 111 da Lei nº 5.764/71.

Os resultados dessas operações serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social - FATES e **devem ser contabilizados em separado de modo a permitir os cálculos para a incidência de tributos em consonância com as disposições do artigo 87 e 111 da Lei nº 5.764/71.**

No mais, toda e qualquer operação, própria ou fora de seus objetivos sociais, realizada com não associados terão seus resultados tributados pelo imposto de renda e contribuições sociais, exceto, é claro, se existir legislação específica dispondo de modo diverso. Em relação ao resultado dessas operações efetuadas com não cooperados a cooperativa recebe tratamento fiscal dispensados às empresas em geral. Devem apurar a base tributável para a CSLL em consonância com as disposições da legislação comercial e fiscal. **Para isso é indispensável que mantenha segregação contábil dos atos cooperados e dos atos não cooperados, de modo a cumprir suas obrigações fiscais a contento.**

Aqui vale salientar que não compete às autoridades tributárias cuidar se as cooperativas ao realizarem atos não cooperados, portanto sujeitos à tributação, extrapolaram ou não o permissivo da legislação cooperativista, pois essas autoridades possuem competência apenas para extrair as adequadas repercussões tributárias advindas da prática desses atos e exigir o tributo por ventura devido.

Cumpre, ainda, observar que no ordenamento jurídico, tributário ou cooperativista, não existe, rigorosamente, qualquer disposição legal atribuindo isenção ou não incidência de imposto de renda às cooperativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

A não incidência atribuída a essas sociedades, e mesmo admitida pela Administração Tributária em alguns atos normativos, é fruto de uma interpretação sistemática do conjunto da Lei nº 5.764/71, da qual não poderia resultar dispensa de tributo, pois é consabido que a legislação que disponha sobre exclusão de crédito tributário ou isenção deve ser interpretada literalmente, segundo dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional, a saber:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa de cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

Assim, mostram-se equivocadas as interpretações que expressam o entendimento de que a Lei nº 5.764/71, em seus artigos 85, 86, 88 e 111, teria fixado o campo de incidência tributária para as cooperativas e de que somente os resultados dessas operações seriam tributáveis.

Esse entendimento não encontra guarida nas disposições do artigo 111 do Código Tributário Nacional e nem se coaduna com os princípios que norteiam o imposto de renda definidos no § 2º, do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, quais sejam: da generalidade, da universalidade e da progressividade.

A regra geral é a incidência da CSLL. A não incidência é uma exceção e neste particular o artigo 111 do Código Tributário Nacional estabeleceu como deve ser interpretada a legislação tributária, não admitindo outro tipo de interpretação que não a literal quando se trata de isentar ou excluir tributo.

Mesmo a Constituição Federal em seu artigo 146, inciso III, alínea "c", ao definir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao **ato cooperativo** praticado pelas sociedades cooperativas, está a dizer que inclusive os atos cooperativos podem ser tributados, mas devem ter um tratamento tributário adequado e somente os **atos cooperativos** praticados pelas sociedades cooperativas. A Lei nº 5.764/71, em seu artigo 79, definiu os **atos cooperativos** como os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Como se vê os **atos não cooperados** não gozam de nenhum privilégio e seus resultados devem ser tributados como os resultados de qualquer sociedade mercantil.

A Lei nº 5.764/71 manteve a salvo da tributação os resultados oriundos dos atos cooperativos, admitindo, excepcionalmente, a realização de poucos negócios não cooperados, porém sobre os seus resultados fazendo incidir tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

Se a lei definiu como tributáveis os resultados desses poucos negócios não cooperados, não poderiam escapar ao guante fiscal os demais resultados, oriundos de atos não cooperados, os quais devem sofrer tributação normal. Isenção e não incidência são exceções e não regra geral.

Isto posto, verifica-se que a Fiscalização constatou que a contribuinte pratica, com habitualidade, atos não-cooperativos, quando contrata com os usuários, a preço global, não discriminativo, a prestação de serviços de assistência médica e hospitalar, com cobertura de despesas relativas a tratamento clínico ou cirúrgico, honorários profissionais, diárias e taxas hospitalares, enfermagem e medicação, cujas receitas, provenientes dos planos de saúde, estão fora do alcance da isenção.

O argumento da contribuinte de que as cooperativas, na realidade, apurariam sobras líquidas que pertencem aos associados, após rateio na proporção do trabalho que realizaram, sendo inadmissível que sejam tratadas como sociedades que perseguem lucros tem razão de ser apenas em relação atos cooperativos, não se aplicando aos atos não cooperativos.

No presente caso, segundo a contribuinte informou ao fisco, o procedimento adotado, em todo período fiscalizado, foi o de excluir da base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, os valores "*..., por se tratar de resultados obtidos em operações das atividades afins à Cooperativa decorrentes de atos cooperativos e de acordo com a Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971 e artigo 182/RIR*".

Assim, a contribuinte considerou que todas as suas receitas eram oriundas de atos cooperativos e deixou de as segregar entre os atos cooperativos e os não-cooperativos.

Com efeito, a empresa excluiu os valores da base de cálculo do IRPJ e das contribuições sociais, conforme se observa nas cópias das Declarações de Imposto de Renda, dos anos-calendário de 1998 a 2002.

A Fiscalização constatou "*..., mesmo que, ainda considerássemos a UNIMED - Ponte Nova como uma cooperativa não haveria como tributar os atos não cooperativos, de acordo com legislação, pois a fiscalizada não faz de forma correta a segregação das receitas de atos cooperativos e de atos não-cooperativos, porque considera a maior parte de seus atos como cooperativos*".

Portanto a tributação, no caso presente, arrima-se entre outros fundamentos, tal como a prática de mercancia de planos de saúde, também na ausência de segregação das receitas de atos cooperativos e de atos não-cooperativos, porque a empresa entende que essas receitas são oriundas da prática de seus atos cooperativos, considerando que o fundamento da descaracterização da sociedade como cooperativa foi descartada tanto no voto vencido como no voto vencedor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

Na hipótese de não haver a segregação contábil dos resultados advindos dos atos cooperativos e dos atos não-cooperativos a jurisprudência administrativa admite a tributação integral dos resultados da cooperativa.

Aqui, mais uma vez se evidencia a impropriedade da tese do rateio ou de decisões que procuram atribuir ao Fisco a incumbência de adentrar na escrituração da cooperativa e segregar os atos cooperativos dos não-cooperativos e apurar os resultados correspondentes, em substituição à cooperativa, com vistas a se tributar apenas os resultados dos atos não-cooperativos, procedimento este que nem a própria cooperativa efetuou; ou não tem condições de efetuar face à grande quantidade de operações praticadas ao longo do ano, se o seu plano de contas não foi estruturado para evidenciar a necessária segregação, operação por operação de vendas de planos de saúde; ou por porque a cooperativa simplesmente se recusa a efetuar a segregação sob o pálio do argumento de que as receitas de venda de planos de saúde são todas oriundas de atos cooperativos.

A prevalecer este entendimento, estamos em que a sociedade cooperativa descumpra os mandamentos dos artigos 87 e 111, da Lei nº 5.764/71, não efetua a segregação contábil determinada legalmente; sabidamente praticou atos não-cooperativos de venda de planos de saúde, que nas Unimed's representam a quase totalidade de suas receitas; considera a integralidade dos resultados dessa atividade como oriundos da prática de atos cooperativos, ao arrepio da lei e da jurisprudência administrativa e judicial e, ao final da lide administrativa, escapa da incidência tributária, regularmente constituída, exatamente por que deixou de cumprir a determinação legal de efetuar a indispensável segregação, ou seja, beneficia-se de sua própria torpeza.

Vejamos o entendimento expresso nos seguintes julgados administrativos a propósito da tributação integral dos resultados da sociedade cooperativa, por ausência de segregação contábil, consignados nas seguintes ementas.

Acórdão nº 101-92.648, de 15/04/1999, publicado no DOU de 20/06/1999:

"SOCIEDADE COOPERATIVA – INTERMEDIÇÃO DE TERCEIROS – Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível de tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária. Se a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, não pode a mesma prosperar." (Destaquei).

Acórdão nº 107-05.883, de 23/02/2000, publicado no DOU de 23/05/2000:

"As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto de renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas. Porém, a falta de destaque das receitas segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) autoriza a tributação da totalidade das vendas a vista, por ser impossível a determinação da parcela desse lucro alcançada pela não incidência tributária." (Destaquei).

Aqui vale repetir que um dos fundamentos da autuação fiscal, o da desclassificação da sociedade como cooperativa não foi acolhido, seja no voto vencido, seja no voto vencedor, subsistindo a exigência fiscal por outro fundamento da autuação, o da ausência de segregação contábil dos resultados dos atos cooperativos e dos atos não-cooperativos.

A tese do rateio das receitas mensais recebidas dos adquirentes dos planos de saúde, proporcionalmente à segregação dos custos entre os atos cooperativos e os não-cooperativos, adotada no voto vencedor, mostra-se inadequada, pois implica em exonerar da tributação parcela sabidamente tributável, pois, ao se efetuar o rateio das receitas totais atribui-se a parte destas receitas, sabidamente oriundas de atos não-cooperativos tributáveis, a característica de ato cooperativo não tributável, o que contraria frontalmente a legislação cooperativista, bem como a doutrina e a jurisprudência hoje vigentes, como mais adiante se verá.

O que a Administração Tributária, bem como a jurisprudência administrativa tem admitido, em se tratando de sociedades cooperativas, é o procedimento de se proporcionalizar as despesas gerais e despesas financeiras comuns da cooperativa entre resultados dos atos cooperativos e não cooperativos, se não houver a segregação contábil quando de sua apropriação.

Já as receitas de planos de saúde, na sua totalidade, serão sempre apropriadas como oriundas de atos não cooperativos, visto que originárias de negócios com não cooperados, se a empresa, no momento de sua contabilização não as desmembrou entre as correspondentes a atos cooperados e não cooperados.

O problema surge, quase sempre, porque as sociedades cooperativas de trabalhos médicos, julgando-se totalmente isentas ou abrigadas pela não incidência do imposto, deixam de efetuar a segregação contábil e classificam as receitas de planos de saúde integralmente como atos próprios da atividade cooperativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

A propósito deste tema, vale destacar no campo doutrinário, a lição do cooperativista Dr. João Eduardo Irion, idealizador do sistema UNIMED de cooperativas de trabalhos médicos, na obra "*Cooperativismo e Economia Social*", São Paulo, Editora STS Publicações e Serviços Ltda. – 1997 (páginas 102, 103, 113, 114 e 116) que em relação a questões como as versadas no presente acórdão, assim preleciona nos excertos a seguir transcritos:

[...]

Há duas circunstâncias em que as cooperativas praticam atos não-cooperativos:

1. – *A primeira é a prática de negócios que envolve a cooperativa e **pessoas físicas não-cooperadas**. Exemplo de ato não-cooperativo desse grupo é a venda de mercadorias realizadas por uma cooperativa de consumo a uma pessoa estranha ao quadro social. Outro exemplo é a utilização dos trabalhos profissionais de um médico não-cooperado por uma cooperativa de trabalho médico.*

*Atos não-cooperativos como os citados são considerados operações com terceiros, e permitem deduzir o conceito doutrinário de terceiro que é o seguinte: **'terceiros são pessoas físicas que operam no mesmo campo de atuação do quadro social e que por isso têm, tecnicamente, condições de se tornarem associados'**. (Destaques em negritos do original)
As operações com terceiros são permitidas por lei, mas não podem ser rotineiras.*

2. - *A segunda circunstância da prática de atos não-cooperativos compreende todas operações com o mercado, realizadas fora dos objetivos sociais, como, por exemplo, as aplicações no mercado de capitais de recursos de uma cooperativa de consumo.*

[...]

*Os resultados dos atos não-cooperativos se refletem na economia da sociedade e não na economia dos sócios. São **tributáveis**, sendo a cooperativa a contribuinte e o saldo destinado ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social das cooperativas. (Destaquei)*

[...]

*A sustentação dinâmica é **despesa** e compreende os recursos consumidos no custeio das operações e se originam nas operações dos sócios com a cooperativa, isto é, do ato cooperativo. A fonte de recursos administrativos é o cooperado e não os clientes ou os*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

fornecedores e nem qualquer tipo de receita que provenha de atos não-cooperativos. Essa afirmativa marca outra distinção entre cooperativa e empresas, porque nas últimas o custeio da administração não é coberto pelos sócios, mas pelos clientes. (Destaque do original)

[...]

A não-incidência de que gozam essas entidades, como as cooperativas, diz respeito unicamente aos resultados dos atos cooperativos, sendo elas contribuintes dos demais tributos que incidem sobre os empreendimentos lucrativos.

[...]

A classificação das cooperativas como entidades sem fins lucrativos é feita em termos. Todas as operações que uma cooperativa realiza fora de seus objetivos sociais precisam serem contabilizadas a parte, porque os resultados positivos neste caso são considerados como lucros. Em certas circunstâncias a cooperativa, operando dentro dos objetivos sociais, pode utilizar os produtos ou serviços de terceiros (já estudamos esse conceito cooperativista). Nesses casos, os resultados positivos das operações se constituem em fato gerador de tributos.

A condição de entidade sem fins lucrativos das cooperativas ocorre somente no seu resultado aparente que são as sobras e relacionam-se exclusivamente ao ato cooperativo. Nas demais situações as cooperativas não têm nenhuma isenção e são contribuintes obrigatórias, por exemplo, da Previdência Social nas relações empregatícias com seus funcionários e respectivas complementações (PIS, FINSOCIAL), e dos impostos e taxas, como IPVA, IPTU, IOF, Imposto Predial, e todos os inumeráveis tributos que incidem sobre a sociedade brasileira.

[...]

A sustentação econômica e social do país é responsabilidade dos cidadãos e das empresas e instituições. Quando se passa a idéia equivocada de que as cooperativas são privilegiadas pela total isenção de tributos, pode-se raciocinar pelo absurdo, dizendo-se que se todos os empreendimentos do país fossem organizados sob a forma de cooperativas, não haveria qualquer participação oriunda dos resultados empresariais em sua sustentação, salvo as produzidas pela exceção, gerados por atos não-cooperativos, único caso em que as cooperativas são contribuintes do Imposto de Renda.

[...]”.

No âmbito da jurisprudência judicial, a respeito do tema versado nos presentes autos, o Superior Tribunal de Justiça, na assentada de 17/08/2000, sendo Relator o excelentíssimo MINISTRO JOSÉ DELGADO, deu provimento ao Recurso Especial nº 254.549/CE-(2000/0033977-6), intentado pelo Município de Fortaleza – CE,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

sendo recorrida a UNIMED DE FORTALEZA – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA., sob a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. ISS. COOPERATIVAS MÉDICAS. INCIDÊNCIA.

1. *As Cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquiram seus planos de saúde.*
2. *Os primeiros atos por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos, conforme determinação do art. 87, da Lei nº 5.764/71.*
3. *As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados.*
4. *Incidência do ISS sobre valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optaram por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados.*
5. *Recurso provido.’*

Estes os fundamentos que me levam a prestigiar o julgado a quo e manter a exigência da CSLL.

MULTA DE LANÇAMENTO EX-OFFICIO ISOLADA

Mantida a tributação resta apreciar a exigência da multa de lançamento *ex-officio* isolada, considerando, ainda, que a contribuinte se insurgiu contra toda a exigência ora discutida.

Segundo descrito no TVF, fls. 28, e no item 002 do auto de infração, fls. 10/11, referida multa foi exigida em relação ao ano-calendário de 2002, no qual a recorrente apurou lucro líquido e lucro real negativos, como se vê no demonstrativo de fls. 55 do Anexo I, e nas fichas 06A e 09A da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ 2003, fls. 343 e 344, também do Anexo I.

No voto vencido a exclusão da multa se deu por dois fundamentos.

O primeiro em virtude da exclusão da própria exigência principal relativa à CSLL, como se vê do seguinte excerto do referido voto: “Quanto à multa por falta de recolhimento de estimativas, parto do mesmo entendimento, já que o atuante



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

baseou-se na receita total e não na parcela da receita relativa aos atos não cooperativos. Entretanto a exigência do IRPJ restou mantida, neste voto vencedor.

O segundo fundamento adotado no voto vencido é o seguinte: *"Contudo, mais forte e irrefutável é o argumento de que a multa discutida foi revogada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, que deu nova redação ao artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, devendo prevalecer, no caso concreto, a retroatividade benigna de que trata o art. 106, II, c."*

Penso que o art. 18 da Medida Provisória nº 303/2006, não revogou a penalidade definida no inciso IV, do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, matriz legal do artigo 957 do RIR/99, mas apenas reduziu-lhe o percentual para 50% ao dar nova redação ao artigo 44 da referida lei.

Mesmo que a Medida Provisória nº 303/2006 tenha perdido sua eficácia, segundo Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 57, de 31/10/2006, produziu efeitos e contaminou com a retroatividade benigna, definitivamente, todos os processos pendentes de julgamento no curto espaço de tempo em que vigeu, ainda que julgados posteriormente à perda da eficácia da referida MP.

Assim, mantida a exigência da CSLL a multa haveria de ser reduzida de 75% para 50%, em face das disposições do artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Entretanto, a multa isolada deve mesmo ser expurgada da exigência fiscal, integralmente.

A multa de lançamento *ex officio* isolada, cominada por falta de recolhimento de estimativas, prevista no inciso IV, do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, aplica-se à pessoa jurídica, optante pelo pagamento do imposto de renda com base no lucro real anual que deixar de recolher as estimativas mensais.

Porém, encerrado o ano-calendário a base de cálculo da multa isolada é a totalidade ou a diferença da contribuição social apurada, até o montante das estimativas não recolhidas, se menor do que a contribuição social devida e não recolhida sob a forma de estimativas, inexistindo base de cálculo da multa na hipótese de não ser apurada contribuição social, a teor das disposições do artigo 44, *caput*, da Lei nº 9.430/1996.

No presente caso inexistente base de cálculo para a referida multa, visto a contribuinte no ano-calendário de 2002 não apurou tributo devido como estatuído *caput* do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996.

Este entendimento é consentâneo com a jurisprudência predominante sobre o tema oriunda das diversas Câmaras deste Conselho de Contribuintes, bem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

como da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais a exemplo, dentre outros, do acórdão nº CSRF/01-04.930, de 12/04/2004 (DOU de 16/08/2005).

Por oportuno e contribuir à compreensão dos aspectos técnicos atinentes à exigência da multa isolada transcrevo excertos da declaração de voto que proferi na assentada desta Câmara em 19/04/2001, acórdão nº 103-20.572, a saber:

[...]

Os autos versam sobre exigência de multa isolada calculada à alíquota de 75% sobre *"Insuficiência no recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica calculado por estimativa, no período de janeiro a dezembro de 1997,..."*, com enquadramento legal nos artigos 43 e 44, inciso I e § 1º., inciso IV, da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fls. 17, 18 e 102.

Acompanhei a insigne maioria dos membros do Colegiado pelas bem abalizadas razões declinadas no voto condutor, proferido pelo ilustre Conselheiro Relator por sorteio, Dr. Alexandre Barbosa Jaguaribe, às quais, peço vênia, aduzo as seguintes.

A análise dos elementos presentes nos autos indicam que:

- a contribuinte apresentou a sua declaração de imposto de renda pessoa jurídica - DIRPJ, ano-calendário de 1997, em 30/04/98, fls. 19;

- cópia de inteiro teor da referida declaração às fls. 55 a 88;

- a DIRPJ apurou imposto de renda devido no ano-calendário no valor de R\$ 780.263,94 (R\$ 523.267,79 + R\$ 324.845,19 – R\$ 67.849,04); imposto de renda mensal por estimativa recolhido no ano-calendário no montante de R\$ 3.270.554,20; resultando imposto de renda recolhido a maior, a restituir ou a compensar, no total de R\$ 2.490.290,26, fls. 62 dos autos;

- a ação fiscal teve início em 24/08/1998, fls. 01/02; prosseguiu com o "termo de intimação" de 06/10/1998, fls 03; e foi encerrada em 07/06/1999, com a lavratura do auto de infração, fls. 16, e "termo de encerramento de ação fiscal", fls. 31, porém concluída com o "TERMO COMPLEMENTAR A AUTO DE INFRAÇÃO", de 26/01/2000, fls. 102, formalizando a exigência da "multa isolada" no valor de R\$ 1.340.892,38, sob a acusação fiscal de *"Insuficiência no recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica calculado por estimativa, no período de janeiro a dezembro de 1997, ..."*;

O dispositivo legal referido no auto de infração, artigo 44, inciso I e § 1º., inciso IV, da Lei nº. 9.430/96, tem a seguinte redação:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

§ 1º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º., que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]"

O artigo 2º. da Lei nº. 9.430/96, acima referido, dispõe:

"Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º. e 2º. do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº. 9.065, de 20 de junho de 1995."

O artigo 35 e seus §§ 1º. e 2º., da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a nova redação dada ao § 2º., pelo artigo 1º., da Lei nº. 9.065, de 20 de junho de 1995, tem a seguinte dicção:

"Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através dos balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º. Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário;

§ 2º. estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que através do balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano calendário." (Destaquei).

Interessa, ainda, à compreensão dos fatos, as disposições do artigo 37 da Lei nº. 8.981/95:

"Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção." (Destaquei).

Da exegese dos dispositivos legais acima referidos deduz-se que a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de Imposto de Renda Pessoa Jurídica não recolhidas mensalmente, somente faria sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultasse prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa.

Se a contribuinte sujeita à tributação com base no lucro real opta pelo pagamento mensal do imposto em bases estimadas, uma vez inadimplente, após o vencimento do prazo para recolhimento, o fisco já pode exigí-lo cumulado com os consectários legais, já a partir do primeiro dia do mês seguinte, dentro do próprio ano-calendário.

No caso dos autos, conforme o levantamento fiscal de fls. 04 a 15, a contribuinte recolheu o imposto de renda por estimativa mensalmente, porém em valores inferiores face às bases utilizadas.

A constatação imediata é de que a contribuinte deixou de elaborar balanço ou balancete de suspensão dos recolhimentos mensais, para comprovar que os valores já recolhidos superavam o que seria devido no período abrangido pela suspensão ou que viesse apresentando prejuízo em determinado período de suspensão.

Ocorre que, encerrado o ano-calendário, a contribuinte elaborou balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, bem como a demonstração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda devido referente ao ano-calendário auditado, do que resultou imposto de renda devido bastante inferior ao que estimara.

Ou seja, com o levantamento do balanço anual resultou demonstrado que "...o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso" (art. 35 da Lei nº. 8.981/95), período em curso, nesta quadra, entendido como o ano-calendário, eis que já encerrado.

Com base nas referidas demonstrações financeiras a contribuinte apresentou a sua declaração de rendimentos, bem antes de qualquer ação fiscal, a qual foi auditada no período de 24/08/1998 a 26/01/2000, ocasião em que o fisco pediu e examinou todos os livros comerciais e fiscais da empresa (ver fls. 01 a 03), sem que nenhuma irregularidade tivesse sido detectada, por exemplo, no tocante a omissão de receitas ou apropriação indevida de custos ou despesas, a não ser, é claro, a insuficiência de recolhimento por estimativa no curso do ano-calendário.

Assim, a declaração de rendimentos apresentada, na qual não foi identificada nenhuma irregularidade, representa um encontro de conta entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que restou evidenciada a ocorrência do fato gerador e a exata quantificação da base de cálculo bem como do montante do tributo efetivamente devido no indigitado ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

O recolhimento mensal por estimativa se reveste, na hipótese, de uma característica de provisoriedade, onde encerrado o ano-calendário é calculado o montante do tributo efetivamente devido, podendo resultar, na declaração de ajuste, recolhimento a maior, por estimativa, no curso do ano-calendário, caso em que a contribuinte tem direito à restituição ou compensação, ou ainda uma diferença de tributo a ser recolhido.

O certo é que, no presente caso, a contribuinte, embora tivesse recolhido as estimativas com insuficiência, uma vez concluído o período anual de incidência do imposto, restou confirmado que os recolhimentos efetuados mensalmente, no curso do ano-calendário, superaram, largamente, o montante do imposto de renda efetivamente devido, repete-se: imposto de renda devido mais adicional, no montante de R\$ 780.263,94; recolhido mensalmente a título de estimativa no montante de R\$ 3.270.554,20; do que resultou recolhimento a maior a ser restituído ou compensado no montante de R\$ 2.490.290,26.

Desse modo, quando o fisco encetou a ação fiscal contra a contribuinte, já havia encerrado o período de apuração do imposto, cujo montante devido já havia sido quantificado exatamente, ficando evidenciado que da irregularidade praticada pela contribuinte, no curso do ano-calendário, não resultou nenhum prejuízo ao fisco, pelo contrário, a contribuinte é que se viu privada ao longo do ano-calendário de substancial montante de recursos financeiros colocados à disposição do fisco a título de recolhimento mensal por estimativa, alçando-se em credora do fisco em vultoso montante.

Estes fatos evidenciam que o regime de recolhimento mensal por estimativa tem, na sua gênese, um entendimento de previsibilidade de que o montante do tributo devido no curso do ano-calendário, quando a contribuinte opta pela apuração anual do lucro real, ao final do ano-calendário deveria corresponder ao montante do tributo devido no período, em tese, ou em valor bastante aproximado ao efetivamente devido que viesse a ser apurado, pouco mais, pouco menos, tendo em vista ser quantificado a partir da aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta mensal, porém não contempla os efeitos de fatores adversos não previstos ou previstos inadequadamente, excetuada a possibilidade dos balanços ou balancetes de suspensão, ainda assim, sujeitando-se o resultado do exercício às imprevisibilidades possíveis de ocorrer no curso do ano-calendário, a evidenciar a necessidade de um "ajuste fino" no referido regime de recolhimento mensal.

Porém, é certo que, em casos como o presente, uma vez encerrado o ano-calendário, e constatado que do procedimento da contribuinte não adveio nenhum prejuízo ao fisco, diante do fato consumado, de que as quantias que deixaram de ser recolhidas, em razão da insuficiência apontada, não eram mesmo devidas, só poderia resultar, se tivessem sido recolhidas na sua plenitude, em restituição à contribuinte de um montante ainda maior do que o efetivamente apurado.

Destarte, encerrado o período de apuração do imposto, resulta que a contribuinte, no curso do ano-calendário, cometeu apenas irregularidade formal, consubstanciada no descumprimento de obrigação acessória, ao deixar de elaborar e de escriturar no livro Diário os referidos balanços ou balancetes de suspensão, exigência de natureza fiscal, que haveria de ser punida com multa específica ou, se inexistente, penalidade genérica ao descumprimento de obrigação acessória, não a exasperadora vultosa que lhe foi cominada, calculada com base em valores que supostamente devidos no curso do ano-calendário (estimados), confirmou-se indevidos quando do encerramento do ano-calendário e da apresentação da respectiva declaração de rendimentos, ou seja a multa isolada ora discutida, lançada após a entrega da declaração de rendimentos, tomou por base



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017254/2003-60
Acórdão nº : 103-22.573

valor de "imposto devido", que o fisco já tinha conhecimento e certeza de não ser devido e portanto de imposto não se tratava.

A propósito dos novéis litígios fiscais envolvendo os recolhimentos mensais por estimativa, após encerrado o ano-calendário, a jurisprudência administrativa vem se firmando no sentido da improcedência dos lançamentos efetuados após encerrado o ano-calendário, para exigência do imposto de renda por estimativa, que embora de recolhimento mensal, deixou de ser efetuado, em situações em que se apurou prejuízo fiscal, a exemplo das seguintes ementas, citadas como notas ao artigo 222, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999, editora Resenha – Gráfica, Editora e Distribuidora de Livros Ltda., edição atualizada para o ano de 2001:

Acórdãos nºs. 103-20.165/99 e 103-20.170/99:

"A constatação de prejuízo fiscal ao final do período-base inculca a possibilidade da exigência do imposto por estimativa no curso do mesmo, sob pena de a exigibilidade do tributo se tornar instrumento de imposição de penalidade."

Acórdão nº. 108-06.142/00:

"Conhecido o resultado do exercício e verificada a ocorrência de prejuízo fiscal no exercício, não pode prosperar a cobrança das importâncias devidas a título de estimativa, quando comprovadamente indevidas."

Embora essas ementas refiram-se à exigência do próprio imposto de renda por estimativa não recolhido no curso do ano-calendário, obrigação principal, o mesmo princípio aplica-se à exigência da multa isolada, penalidade que adquire a natureza de obrigação principal, face à constatação de ser indevida a exigência do tributo a que se refere a penalidade, uma vez encerrado o período-base de apuração. [...]."

CONCLUSÃO

Dessarte, na esteira destas considerações, prevalente o voto vencido na parte em que rejeitou a preliminar suscitada e acolheu a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores até o 3º trimestre de 1998, inclusive, oriento o voto vencedor no sentido de, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir apenas a exigência da multa de lançamento *ex officio* isolada.

Brasília – DF, em 28 de julho de 2006


CANDIDO RODRIGUES NEUBER