



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10680.017256/2003-59
Recurso nº 141.478 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.265 – 1ª Turma
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário - Decadência - Multa Isolada sobre bases estimadas
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIMED PONTE NOVA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercícios: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I, DO CTN. TERMO INICIAL. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL. INTERPRETAÇÃO CONFORME RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. Por força do art. 62-A do Regimento Interno desta Corte, impõe-se a observância das decisões definitivas de mérito proferidas pelo E. Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil.

No julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC restou pacificado entendimento no sentido de que a aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, está condicionada à realização pelo contribuinte do pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Em não havendo o referido pagamento, impõe-se a aplicação do prazo de decadência previsto no art. 173, I do CTN.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante do tributo devido, apurado ao final do exercício.

Recurso Especial do Procurador provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) por unanimidade de votos, dado provimento parcial ao recurso, em relação à decadência. 2) por maioria de votos, dado provimento parcial ao recurso em relação à multa isolada, vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Carlos de Lima Junior, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias

Relatório

Com base no Regimento Interno desta Corte Administrativa, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial contra o acórdão proferido pela extinta 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes assim ementado:

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.

IRPJ - 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, o imposto de renda das pessoas jurídicas — IRPJ - 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.

IRPJ - 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 IRPJ, 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 do imposto de renda 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 imposto de renda apurado, até o montante das estimativas não recolhidas, se menor do que o imposto devido e não recolhido sob a forma de estimativas, inexistindo base de cálculo da multa na hipótese de não ser apurado imposto de renda devido (art. 44, caput, da Lei nº 9.430/1996).

Recurso voluntário provido parcialmente."

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

Trata o presente de recurso voluntário contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento de ofício de IRPJ, 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. 07.

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 exclusão indevida de valores do lucro líquido do exercício; a outra, item "002", à multa exigida isoladamente pela falta de pagamento do IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos.

Do Termo de Verificação Fiscal — TVF, de fls. 20/30.

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. 53/54).

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.

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. Salienta 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 autuante 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; . .



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 consequência, 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 idênticos 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 tributaria (sic) 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 decorrentes 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 do IRPJ e das contribuições federais, conforme se observa nas cópias das Declarações de Imposto de Renda, dos anos-calendário de 1998 a 19.

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 do IRPJ, cujos valores tributáveis são aqueles excluídos, indevidamente, do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, 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. 146/153.

Ciência da decisão de primeira instância no dia 08.06.2004, à fl. 204, assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

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."

Recurso a este Colegiado com entrada na repartição de origem no dia 07.07.2004, às fls. 1/46 — volume 2. Bens arrolados às fls. 47/50 — volume 2, com juízo de seguimento -á fl. 72 — volume 2.

Nesta oportunidade, aduz, em síntese:

1) nulidade do auto de infração, por descaracterização da recorrente como sociedade Cooperativa, consequência 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 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 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 nº 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;

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 potentes, 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;

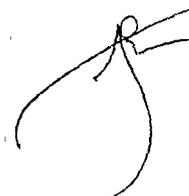
23) diante dessa linha, seria incorreta a tese de que os atos cooperados se restringem aos praticados com exclusividade entre a cooperativa e os médicos, ou seja, segundo o raciocínio do autuante, somente seriam atos cooperativos as consultas médicas prestadas por um médico cooperado a outro médico cooperado;

24) centrando-se a visão rio equívoco acima aludido, é de se ter em mira que não é a sociedade que presta serviço aos usuários e sim o medico 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 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, do que se extrai dos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 1971, o chamado custo assistencial -- hospitais, exames etc -- que é essencial à atividade da recorrente e na linha de seu objeto, não encontra tipicidade no artigo 111 da referida lei, motivo pelo qual não há que se falar em tributação sobre tais atos;

32) entretanto, assevera a autuada que, mesmo se lucro houvesse na prática de atos não cooperativos, tal resultado deveria compor o FATES -- Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, tornando-se indisponível à cooperativa e aos próprios cooperados, fato que afasta a incidência do IRPJ;

33) 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 :do IRPJ, das provisões técnicas determinadas pelo órgão regulador, voltadas para, cobertura de eventos imprevistos, dispostos a oscilações de suas operações, em consonância com a regra do artigo 404 do RIR199;

34) 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;

35) 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 do IRPJ, as contraprestações pecuniárias destinadas à constituição de provisões técnicas exigidas pela agência reguladora, sem o que a incidência não se daria



sobre a renda ou sobre o lucro, mas sobre as entradas, o que se revela desarrazoado;

36) assim, alega que é preciso requalificá-la como cooperativa, garantindo-lhe a não incidência do IRPJ 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 RIR199 c/c art. 83 da MP 2.158-35, de 2001.

É o relatório.”

No que interessa a essa instância recursal, o acórdão acima ementado, por maioria de votos, acolheu preliminar de créditos de IRPJ cujos geradores ocorreram em 30.06.1998 e 30.09.1998 em face da intimação da lavratura dos lançamentos ter ocorrido em 25.11.2003, em observância ao disposto no art. 150, § 4º do CTN. Segundo o acórdão, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º do CTN, independentemente da ocorrência (ou não) do pagamento antecipado do tributo.

No mérito, por unanimidade de votos, o acórdão deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência de multa de ofício isolada por não recolhimento de IRPJ sobre bases estimadas no exercício de 2003.

Em sede de recurso especial, sustenta a Fazenda Nacional:

- (i) contrariedade do acórdão recorrido ao art. 173, I do CTN, porquanto, na hipótese de ausência de pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte, o termo *a quo* do prazo decadencial para constituição de créditos relativos a tributos sujeitos a lançamento por homologação é o primeiro dia útil do dia seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- (ii) dissenso entre o acórdão recorrido e Aresto n. 108-06571, que assenta o entendimento de que “o art. 44, I, §1º, IV, da Lei 9.430/96 prevê expressamente a hipótese de incidência da multa isolada quando a empresa, sujeita ao recolhimento por *estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha ao final do período base anual apurado prejuízo. Portanto, a apuração de prejuízo ou a entrega da Declaração com prejuízo não corresponde à denúncia espontânea do art. 138 do CTN, que estabelece a exclusão da responsabilidade da infração se esta for denunciada com o recolhimento do tributo, o que não ocorreu.”*

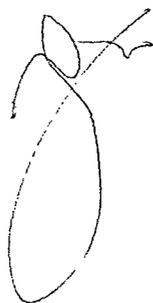
O recurso especial foi admitido pelo Presidente do Colegiado *a quo* por meio do Despacho n. 103-0.016/2009 (381/382), ante a configuração potencial da alegada contrariedade do acórdão recorrido à legislação federal e do alegado dissenso jurisprudencial.



A Contribuinte também interpôs recurso especial contra o acórdão, o qual teve seguimento negado por Despacho do Presidente do Colegiado a quo (fls. 553/559), o qual foi ratificado por Despacho do Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 560/561). Posteriormente, a Contribuinte pediu desistência parcial do pedido formulado neste processo administrativo (fls. 564/571), o qual não interfere na matéria objeto do recurso especial da Fazenda Nacional.

A Contribuinte apresentou contra-razões.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized loop with a smaller loop above it and a few short strokes extending to the right.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, Relator

O recurso especial é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual o conheço.

(i) Da Decadência

Cinge-se esta parte da controvérsia ao acolhimento pelo acórdão recolhido da preliminar de decadência para a constituição de créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram em data anterior a 5 (cinco) anos contados da ciência do lançamento pelo contribuinte.

Este Colegiado tinha entendimento pacificado no sentido de que nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º do CTN, independentemente da realização (ou não) de pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte. Veja-se, a título ilustrativo, ementa de v. acórdão proferido pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

“ACÓRDÃO 9101-00.619 - Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - 1a. Turma da 1a. Câmara

Matéria DECADÊNCIA

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado VALTRA DO BRASIL LTDA. INCORPORADORA DE ARTAM DO BRASIL LTDA.

DECADÊNCIA. O prazo decadencial deve ser computado a teor do previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, pois o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento do tributo.”

(Processo no 10875.005130/2003-54, Recurso nº 154.203 Especial do Procurador, Sessão de 05 de julho de 2010, Data de decisão: 05/07/2010, Data de publicação: 05/07/2010).

Contudo, em 21.12.2010, foi editada a Portaria n. 586/2010, pela qual foi alterado o regimento interno desta Corte Administrativa para, entre outras providências, determinar que *“as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”* (RI/CARF, art. 62-A).

Em vista de referida regra regimental, impõe-se a observância *in casu* do entendimento firmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial

nº 973.733/SC, o qual estabelece que o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses em que o contribuinte não realiza o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, tal como ocorre no caso dos autos. *Verbis*:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).



5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

(REsp 973.733/SC (2007/0176994-0), STJ, Primeira Seção, Relator Ministro LUIZ FUX, j. 12/08/2009, DJe 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184).

Portanto, consideradas (i) a novel disposição regimental; (ii) as datas de ocorrência do fato gerador do tributo (30.06.1998 a 30.09.1998); (iii) a data de ciência do lançamento (25.11.2003); e (iv) a inexistência de recolhimento antecipado pelo contribuinte, impõe-se o afastamento da decadência reconhecida pelo acórdão recorrido em observância ao disposto no art. 173, I do CTN.

(ii) Da exigência de multa isolada sobre estimativas não-recolhidas

Quanto ao afastamento da multa isolada sobre não recolhimento de estimativas no ano-calendário de 2002, o acórdão recorrido encontra-se em consonância com a iterativa jurisprudência desta Corte, no sentido de que a exigência da multa isolada sobre diferenças de CSLL não recolhidas mensalmente somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, constatar-se a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do tributo apurado ao final por conta da insuficiência das estimativas recolhidas. *Verbis*:

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. Recurso Especial Negado. (Acórdão n. 01-05.552)

No mesmo sentido:

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a



multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido. (Acórdão n. 01-05.652)

No mesmo sentido:

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO CALENDÁRIO: Encerrado o período anual da apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência efetivamente devida, apurada com base no balanço anual, revelando-se improcedente a cominação de multa, mormente se o contribuinte optou, antes da ação fiscal, em incluir a referida no REFIS. (Acórdão n. 01-05.578)

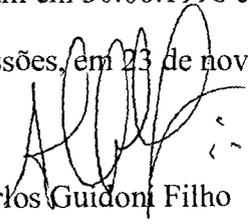
No mesmo sentido:

IRPJ – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO-CALENDÁRIO: Encerrado o período anual de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido antecipadamente superou o efetivamente devido. Recurso especial negado. (Acórdão n. 01-05.327)

No caso, conforme expressamente assentado pelo acórdão recorrido, “*inexiste base de cálculo para a referida multa, visto a que contribuinte no ano-calendário de 2002 não apurou tributo devido como estatuído caput, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996*”. Daí porque se impõe o afastamento da penalidade isolada.

Por tais fundamentos, oriento meu voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a decadência reconhecida pelo acórdão recorrido e, por conseguinte, restabelecer as exigências cujos fatos geradores ocorreram em 30.06.1998 e 30.06.1998.

Sala das Sessões, em 23 de novembro de 2011.


Antonio Carlos Guidoni Filho