



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

Processo nº 10730.000938/2003-90
Recurso nº 159.287 Voluntário
Matéria PIS/PASEP - EXS.: 1998 a 2003
Acórdão nº 105-17.195
Sessão de 17 de setembro de 2008
Recorrente UNIMED CABO FRIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Assunto: PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social

Anos-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO - DECADÊNCIA - ANOS-CALENDÁRIO 1997 E 1998 - INTELIGÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN - Excluem do lançamento as parcelas relativas à PIS do ano-calendário de 1997, bem como as referentes aos fatos geradores ocorridos em 31/01/1998 e 28/02/1998, vez que alcançadas pelo prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO - INCIDÊNCIA DE PIS SOBRE ATOS NÃO COOPERATIVOS - Em virtude do peculiar regime jurídico aplicável às cooperativas, o PIS incide apenas sobre os resultados dos atos não cooperativos.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para ACOLHER a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até fevereiro de 1998, inclusive, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES

Presidente



D

E


ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Relator

Formalizado em: 17 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, WALDIR VEIGA ROCHA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Relatório

Trata o presente feito de ação fiscal, por meio da qual foi apurado o recolhimento à menor, pela Recorrente, de IRPJ, PIS, CSLL e Cofins, visto que ela deixou de oferecer à tributação as receitas obtidas com a prática de atos não cooperativos.

A apuração do recolhimento à menor dos tributos foi feita pelo Auditor Fiscal, mediante a análise da escrita contábil da Recorrente e das DIPJ's de 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, conforme o descrito no Termo de Constatação Fiscal acostado às fls. 12 a 14 dos autos.

O Auditor Fiscal, por entender que os valores descritos em algumas contas contábeis, quais sejam, vendas de medicamentos, custo de mercadorias vendidas, lucro bruto sem vendas de medicamentos, receitas financeiras e outras receitas operacionais, são passíveis de tributação, desconsiderou a separação de receitas realizada pela Recorrente em Atos Cooperativos e Atos Cooperativos Auxiliares (fls. 12 a 14), lavrando quatro autos de infração (um para cada tributo).

Os referidos autos de infração foram separados em quatro processos administrativos tributários diferentes, sendo que o presente processo diz respeito ao crédito tributário de PIS, cujo montante perfaz a quantia de R\$ 698.754,71 (seiscentos e noventa e oito mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e setenta e um centavos).

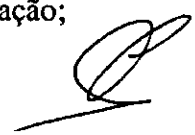

Após a devida notificação da Recorrente, em 17/03/2003, ela apresentou impugnação aos quatro autos de infração, arguindo, em suma, que:

a) sofreu fiscalização no ano de 2002, sendo lavrados quatro autos de infração referentes a IRPJ, CSLL, PIS e Cofins;

b) os citados autos de infração teriam sido lavrados com vícios, os quais causariam à sua nulidade;

c) as cooperativas de trabalho médico se submetem ao regime jurídico da Lei nº. 5.764/1971;

d) os atos cooperativos, nos moldes do art. 79 da Lei nº. 5.764/71, não implicam em operação de mercado, não sendo, assim, sujeitos à tributação;

  2

e) o IRPJ, descrito no art. 153, III, da CF/88, e no art. 43, do CTN, possui como fato gerador a aquisição de disponibilidade jurídica e econômica, bem como os acréscimos patrimoniais;

f) as planilhas elaboradas pelo Auditor Fiscal, nos anos-calendário de 1997 e 1998 consideram como receitas os pagamentos efetuados em operações entre cooperativas. Neste sentido, cita as descrições que foram consideradas como receitas pelo auto de infração, quais sejam, PEA Plano Ext. Assist./1997, Intercâmbio entre Unimed, Taxa Câmara de Compensação, Contribuição Federal das Unimed e Glosas e Contestações;

g) as glosas não seriam receitas e sim cortes de procedimentos, que estão além do razoável, e consistem na redução entre a descrição do serviço realizado e o efetivamente faturado. Dessa forma, a glosa não pode ser uma receita tributável, vez que se trata de uma não-despesa;

h) a Lei nº. 7.689/88 estabelece que a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício, sendo que a Lei nº. 6.404/76 (Lei da S.A.) determina que o lucro líquido é o resultado do exercício deduzido das participações de empregados, administradores e partes beneficiárias (art. 189 a 191);

i) o regime jurídico a ser aplicado à Recorrente é o da Lei nº. 5.764/71, posto que as cooperativas não distribuem lucros. Dessa forma, os conceitos são de sobras ou perdas e não de lucros ou prejuízos;

j) as receitas discutidas no auto de infração de IRPJ também devem ser decotadas do lançamento de CSLL, posto que este decorre daquele;

k) os atos cooperativos também estão situados fora do campo de incidência de Cofins e PIS;

l) a fiscalização não observou os arts. 15 e 16 da Medida Provisória nº. 2.158, razão pela qual deve se desconstituir o presente lançamento;

m) a Recorrente impetrou o Mandado de Segurança nº. 99.0207902-4 perante a 3ª Vara Federal de Niterói e obteve a segurança para não recolher Cofins sobre os atos cooperativos a partir de novembro de 1999, sendo que a apelação interposta pela Fazenda Nacional não tem efeito suspensivo. Dessa forma, argüi a nulidade do auto de infração de Cofins, visto que a fiscalização não considerou o referido processo;

n) por fim, requer a desconstituição dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

A 6ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro/RJI julgou procedente o lançamento de PIS, sendo sua decisão ementada da seguinte maneira:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002
PIS. RECEITAS DECORRENTES DE ATOS NÃO COOPERADOS.
Incide o PIS sobre a receita dos atos não cooperados das cooperativas.



Irresignada com a citada decisão, a Recorrente aviou o presente recurso, argüindo, em suma, as mesmas razões da impugnação.

Tendo sido designado Relator para julgar o processo referente o IRPJ, requisitei fossem juntados os lançamentos realizados em decorrência, constantes do mesmo MPF, referentes às CSLL, COFINS e PIS, por terem, conforme argumentação da Recorrente, a mesma fundamentação jurídica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Relator

Conheço do presente Recurso Voluntário, visto que esse atende os pressupostos de admissibilidade.

O presente processo trata apenas do auto de infração de PIS. Logo, somente serão apreciadas as alegações relativas a esse tributo.

Preliminar -Nulidade do auto de infração

Em suas razões recursais, a Recorrente alega que o auto de infração seria nulo sem, ao menos, indicar qual seria o seu vício.

Razão não assiste à Recorrente, nesse ponto, vez que a nulidade do auto de infração só será decretada quando ausentes um dos requisitos elencados nos arts. 10 e 11 do Decreto nº. 70.235/72, bem como nos casos em que houver cerceamento do direito constitucional de defesa.

Como, no caso em questão, o auto de infração impugnado contém todos os requisitos enumerados nos arts. 10 e 11 do Decreto nº. 70.235/72 e não houve, em momento algum, postergação das garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, deve-se rejeitar a preliminar argüida pela Recorrente, vez que o lançamento não padece de vício.

Decadência

Com a vigência da Súmula Vinculante nº. 8 do STF, não se deve mais aplicar os prazos decadenciais previstos na Lei nº. 8.212/1991 às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, uma vez que *“são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”*.

Dessa forma, verifica-se que, nos anos-calendário de 1997 e 1998, ocorreu a decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN, visto que os fatos geradores ocorreram em 31/10/1997, 30/11/1997, 31/12/1997, 31/01/1998 e 28/02/1998 e a ciência do lançamento se deu em 17/03/2003, logo, mais de cinco anos depois.



Assim, devem-se excluir do lançamento as parcelas relativas ao ano-calendário de 1997, bem como as referentes aos fatos geradores ocorridos em 31/01/1998 e 28/02/1998, vez que alcançadas pelo prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Mérito – Incidência de PIS sobre resultados de atos não cooperativos

No mérito, a Recorrente sustenta a desconstituição do auto de infração, porquanto os resultados submetidos por esse à tributação são provenientes da prática de atos tipicamente cooperativos.

A presente controvérsia resume-se à classificação das receitas da Recorrente em receitas oriundas da prática de atos cooperativos ou atos não cooperativos, visto que as provenientes de atos cooperados não estão sujeitas à tributação. Para tanto, deve-se analisar a legislação em vigor, sobretudo a Lei nº. 5.764/71.

As cooperativas, na exegese dos arts. 3º e 4º da Lei nº. 5.764/71, são sociedades de pessoas constituídas, sem intuito de lucro, com o objetivo principal de prestar serviços aos seus associados.

Dispõe os referidos artigos, *in litteris*:

“Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...)

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;”

Nesse contexto, o art. 79 da citada lei dispõe que os atos cooperativos, ou seja, os atos praticados pela cooperativa com seus associados, ou pelas cooperativas entre si, “*não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*”

Ademais, ainda no que concerne à definição dos atos praticados pelas cooperativas, o art. 87 da referida lei estabelece que “*os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social” e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.*”

Dessa forma, da combinação dos arts. 79 e 87 da Lei das Cooperativas, tem-se que os atos cooperativos, entendidos como as operações realizadas entre a cooperativa, na condição de intermediária, e seus cooperados, não serão tributáveis por não estarem incluídos na hipótese de incidência da norma tributária. Todavia, os atos não cooperativos, ou seja, os

praticados pela cooperativa com não associados estarão sujeitos à tributação federal, vez que resultam em lucro.

Nesse diapasão, o Min. Castro Meira, ao analisar os resultados provenientes da prática de atos cooperativos e não cooperativos por sociedades cooperativas, concluiu que *“os atos cooperativos não geram receita nem faturamento para a sociedade cooperativa. O resultado financeiro deles decorrente não está sujeito à incidência do tributo. Cuida-se de uma não-incidência pura e simples, e não de uma norma de isenção. Já os atos não cooperativos, praticados com não associados, geram receita à sociedade, devendo o resultado do exercício ser levado à conta específica para que possa servir de base à tributação.”* (REsp nº. 807.690/SP, 2ª Turma do STJ, DJ de 01/02/2007).

Após a definição e a delimitação do ato cooperativo, cabe, agora, analisar a segregação de receitas realizada pela Fiscalização, no que tange à sua legalidade.

No caso em questão, o Auditor Fiscal sujeitou à tributação de PIS os valores descritos nas contas contábeis de vendas de medicamentos, receitas financeiras, outras receitas operacionais e operações de contratação de hospitais, clínicas e laboratórios, visto que essas receitas são procedentes da prática de atos não cooperativos.

Entendo pelo provimento do lançamento efetuado, vez que os resultados obtidos com as operações supracitadas são todos procedentes da prática de ato não cooperativo.

É que, no caso da venda de medicamentos, a cooperativa compra o medicamento de um fornecedor não cooperado e o aliena a um terceiro não cooperado, razão pela qual o resultado obtido deve ser submetido à tributação.

O supracitado exemplo também pode ser aplicado às receitas de origem financeira, outras receitas operacionais e operações de contratação de hospitais, clínicas e laboratórios, porquanto não há em um dos pólos da relação negocial um cooperado, ou seja, a cooperativa só pratica atos com terceiros não associados.

Lado outro, carece de razão a Recorrente, no que tange ao argumento de que a fiscalização não teria respeitado a decisão proferida no Mandado de Segurança nº. 2000.61.19.023678-5 (fls. 323), uma vez que referida decisão abrange apenas os resultados de atos cooperativos e o caso em questão trata de tributação de atos não cooperativos.

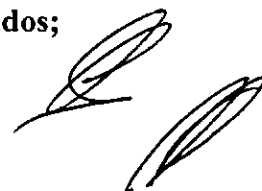
Por fim, resta verificar se a fiscalização aplicou, ao caso em tela, as regras dispostas nos arts. 15 e 16 da Medida Provisória nº. 2.158/2001.

Dispõe os referidos artigos, *in litteris*:

“Art.15.As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos art. 2º e 3º da Lei nº. 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I-os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II-as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;



III-as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

V-as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V-as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I-a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II-serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

- Art.16.As sociedades cooperativas que realizarem repasse de valores a pessoa jurídica associada, na hipótese prevista no inciso I do art. 15, deverão observar o disposto no art. 66 da Lei nº. 9.430, de 1966". (grifos acrescidos)

Na exegese da supracitada norma, as cooperativas poderão excluir da base de cálculo de PIS as receitas obtidas com a venda de mercadorias a seus associados ou as provenientes de outras cooperativas desde que associadas.

Ora, a venda de medicamentos por cooperativa de trabalho médico para associado não constitui implemento de seu objeto social (art. 15, §1º da MP nº. 2158/2001), vez que tal cooperativa é constituída para fomentar o trabalho de seus cooperados (médicos) e não ajudá-los a comprar remédios.

No que tange às receitas recebidas de outras cooperativas (art. 16), razão não socorre a Recorrente, porquanto a fiscalização não sujeitou à tributação de PIS os valores referentes ao intercâmbio de receitas entre as cooperativas.

Dessa forma, correto o lançamento com relação à aplicação dos arts. 15 e 16 da Medida Provisória nº. 2.158/2001.

Assim, julgo improcedente o recurso voluntário aviado, nesse posto, visto que incide PIS sobre as receitas de atos não cooperativos.

Conclusão



Ante o exposto, julgo parcialmente procedente o recurso voluntário para que seja reconhecida a decadência do direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento de PIS no ano-calendário de 1997, bem como o crédito tributário referente aos fatos geradores que ocorreram em 31/01/1998 e 28/02/1998.

Sala das Sessões, em 17 de setembro de 2008.



ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

