



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	10830.005877/2004-18
Recurso n°	146.547 Voluntário
Matéria	IRPJ e outro
Acórdão n°	103-22.690
Sessão de	19 de outubro de 2006
Recorrente	Cooperativa Médica Campinas - COOPERMECA
Recorrida	2ª Turma/DRJ - Campinas/SP

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000.

Ementa: ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA - A autuação deve ser lavrada contra a pessoa jurídica, sujeito passivo titular da relação jurídico-tributária, que não se confunde com o responsável tributário.

Preliminar rejeitada

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: LUCRO ARBITRADO. APLICABILIDADE - Cabível o arbitramento do lucro quando a escrituração do sujeito passivo contém vícios insuperáveis e inexistem documentos que possam embasar os registros efetuados.

SOCIEDADE COOPERATIVA - 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 5.764/71, é passível de tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e as despesas/custos segundo a

sua origem - atos cooperativos e não cooperativos - ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não se apoiar 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.

MULTA DE OFÍCIO. É aplicável na hipótese de lançamento de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC – A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE - Ao lançamento dito decorrente, aplica-se a mesma decisão proferida no auto do IRPJ, dada a íntima relação de causa e de efeito que os unem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por COOPERATIVA MÉDICA CAMPINAS - COOPERMECA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente


LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Relator

10 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, FLÁVIO FRANCO CORRÊA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO e PAULO JACINTO DO NASCIMENTO



Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida abaixo transcrito:

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que constituíram o crédito tributário no montante de R\$ 2.004.031,14, incluídos a multa de ofício e os juros de mora devidos até a data da lavratura, tendo em conta a apuração das irregularidades assim descritas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 21/29:

“IRPJ – CSLL LUCRO ARBITRADO Anos-calendário 1999 a 2000

Da fiscalizada

A ora fiscalizada é pessoa jurídica de direito privado, constituída na forma de sociedade cooperativa, nos termos da Lei n.º 5.764, de 16/12/1971.

A cooperativa foi constituída como cooperativa de trabalho médico, com objetivo de ‘congregar os serviços médicos cooperados, proporcionando-lhes condições de executar trabalho médico-hospitalar’, conforme ata da Assemblêia Geral de Constituição, cópia anexa.

Para o ano-calendário 1999, esta apresentou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, ND 0225021, com opção, indevida, pela forma de tributação do lucro como isenta.

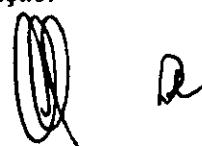
Os atos não cooperativos, como é o caso da administração de planos de saúde, contratados com terceiros, com cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios e outros, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, estas não se compreendem entre os atos cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária (vide Ac. 1.º CC 103-20.139/99 DOU 17/12/99).

Por essa razão a cooperativa deveria optar por uma das formas de tributação aplicáveis às demais PJ, ou seja, Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, segregando as receitas e despesas provenientes dos atos cooperativos e não cooperativos.

Para o ano-calendário 2000, esta apresentou sua DIPJ, ND 1073338, com opção pela forma de tributação do lucro real, período de apuração anual, declarando, porém, resultados negativos para o Lucro Real e para a base de cálculo da CSLL, sem segregar receitas com atos cooperativos dos não cooperativos.

Da Fiscalização

A fiscalização teve início em 15/03/2004, com a ciência do competente Mandado de Procedimento Fiscal – MPF 0810400-2004-00132-0, juntamente com o Termo de Início de Fiscalização.



No citado Termo, o contribuinte foi intimado a, no prazo de 20 dias, apresentar os livros contábeis e fiscais, documentos que embasaram a escrituração e demonstrativos de bases de cálculo de tributos e contribuições administrados pela SRF.

Em 14/04/2004, o contribuinte solicita dilação de prazo para atendimento ao Termo de Início de Fiscalização.

Em 14/05/2004, sem atendimento até aquela data, o contribuinte foi reintimado a apresentar os mesmos elementos já solicitados, bem como a preencher o anexo 'questionário de informações gerais'.

Em 25/06/2004, o contribuinte foi novamente intimado a apresentar os elementos constantes do Termo de Início.

Finalmente, em 08/07/2004, o contribuinte atende, parcialmente, ao solicitado, disponibilizando os livros 'razão' e 'diário', referentes aos anos-calendário 1999 e 2000, sendo que o livro diário de 2000 estava sem o devido registro, determinado pelo art. 258, §4º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999.

Após análise dos lançamentos efetuados nos livros acima, esta fiscalização intimou o contribuinte, em 12/07/2004, conforme cópia anexa do Termo de Intimação 02/2004, a esclarecer e comprovar documentalmente os seguintes pontos:

Razão da existência de saldos de abertura em contas de resultado, no início do ano-calendário de 1999. Foram indicados os números das fls. do razão que traziam tais informações.

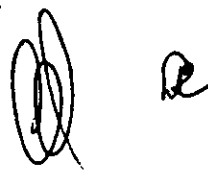
- A existência de tais saldos distorceu a apuração do resultado, no ano calendário infringindo o regime de competência, ao trazer despesas de períodos anteriores, que já foram ou deveriam ter sido apropriadas, à apuração dos resultados do ano calendário de 1999.

Esclarecer lançamentos nas contas 2.1.8.01.0700 – EXITUS P/ SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL e 2.1.8.01..0727 – REPASSE MÉDICO, com histórico 'valor de cotas p/ subscrição da EXITUS'.

- Pelos históricos e títulos das contas, esta fiscalização foi levada a entender tratar-se de subscrição de capital em outra empresa, talvez coligada ou controlada. Como não havia saldos no ATIVO PERMANENTE – INVESTIMENTOS, tais valores poderiam ter sido contabilizados impropriamente como despesas.

Informar se as operações com não cooperados foram segregadas, conforme determina o art. 87 da Lei nº 5.764/71 c/c PN/CST 73/75 e 38/80. Em caso negativo informar se tem condições de proceder à reescrituração de maneira a segregá-las.

- A teor das normas retro citadas, as operações com não cooperados sofrem a tributação normal, não se aplicando as isenções próprias das cooperativas.



Apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, referente aos períodos sob ação fiscal.

- Tal livro é fundamental para a apuração do lucro real, dos atos praticados com não cooperados.

Apresentar modelos das minutas dos contratos de adesão aos planos de saúde, administrados pela cooperativa.

- A cooperativa tem como suas principais fontes de receitas, os planos de saúde e receitas de convênio. Pela análise das minutas poderíamos verificar se tais receitas poderiam ou não ser caracterizadas como atos cooperativos. A priori entendemos que não são atos cooperativos, visto a grande quantidade de despesas incorridas, pela cooperativa, junto a hospitais e clínicas.

Em 25/08/2004, o contribuinte foi intimado a apresentar os documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados em contas de despesa, no ano calendário 2000, num montante de R\$ 6.516.670,49, conforme detalhado na intimação 03/2004, com indicação das fls. do livro razão em que se encontravam.

- Tais documentos são imprescindíveis à verificação da correta apuração dos resultados e devem ser conservados e apresentados à fiscalização, quando solicitados, conforme determina o art. 264 do RIR/99.

Em 20/09/2004, o contribuinte apresenta documento assinado pelos seus representantes legais, datado de 01/09/2004, em resposta às intimações acima, alegando, em síntese, o seguinte:

Que em junho de 2001, houve uma transição na gestão da cooperativa, sendo que as gestões anteriores não zelaram pelo cumprimento de suas diversas obrigações, dentre elas as questões fiscais.

Que a atual administração está procedendo à reestruturação da cooperativa e, ao mesmo tempo, está acionando judicialmente as administrações anteriores, visando responsabilizá-las pelos seus atos.

Com relação aos saldos de abertura existentes no início do ano calendário 1999, decorre, provavelmente, de erro, não sabendo explicar ao certo, em virtude de o escritório contábil, que prestava serviços à época, não mais trabalhar para aquela entidade.

Com relação às contas referidas no item 2.7.2, EXITUS, o contribuinte diz desconhecer a natureza dos lançamentos, não tendo claro o que realmente é a EXITUS.

Com relação à segregação das contas, distinguindo os atos cooperativos dos não cooperativos, relativos aos anos calendário 1999 e 2000, por referir a períodos anteriores à tumultuada transição havida, e que as administrações anteriores não disponibilizaram dados e documentos sobre o tema, não reúne condições de fazê-la.

Relativamente aos contratos dos planos de saúde administrados pela cooperativa, diz não dispor dos mesmos, já que o período é pretérito à

RE

atual administração e que a antiga diretoria não zelou pela sua guarda.

Esclarece, ainda, que não detém os documentos contábeis solicitados, referentes a período anterior a junho de 2001, época que a atual administração assumiu a gestão da entidade, responsabilizando os ex-administradores pelas faltas havidas, até aquela época.

Entendimento da fiscalização e considerações sobre as respostas

A entidade ora fiscalizada, embora revestida da forma de cooperativa, pela análise de suas contas escrituradas nos livros 'diário' e 'razão', apresentados pela fiscalizada, pratica um sem número de atos não cooperativos, além de deter participações majoritárias, em diversas entidades com fins lucrativos, dentre elas o Hospital Santa Edwiges.

Pela simples análise do livro diário podemos constatar, por exemplo, no ano calendário de 1999 de um total de receitas operacionais escrituradas de R\$ 4.789.087,43, R\$ 3.753.214,57 referem-se a 'receitas de convênio' e R\$ 990.378,17 referem-se a receitas de plano de saúde. Apresenta, ainda, lucro na venda de imobilizado, no valor de R\$ 498.614,40.

Pelo lado das despesas, apenas para exemplificar, de um total de R\$ 1.420.744,87 referem-se a perdas por equivalência patrimonial; R\$ 2.231.930,23 escriturados como despesas do plano de saúde, sendo que apenas para aluguel de leitos para o Hospital Santa Edwiges, coligada, escriturou despesas de R\$ 1.805.188,83, a título de aluguel de leitos; registra, ainda, despesas de 'consumo de oxigênio, medicam', sic, no valor de R\$ 1.344.749,21.

Nos exercícios seguintes, a natureza e proporção de valores são semelhantes às encontradas em 1999.

Como se observa pelas contas acima descritas, somos levados a crer que a maior parte, senão o total das receitas e despesas escrituradas são referentes a atos não cooperativos, como administração de planos de saúde, contratados com terceiros, com cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratório e outros, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, que não se compreendem entre os atos cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária.

Usamos os exemplos acima apenas para exemplificar, vez que é obrigação da entidade, determinada pelo artigo 87 da Lei nº 5.764/71 c/c PN/CST nº 73/75 e 38/80, fazer sua escrituração de maneira a segregar os atos cooperativos dos não cooperativos, bem como manter em boa ordem e guarda os livros e documentos em que a escrituração se baseou, de forma a poder comprovar os fatos, quando solicitados pela fiscalização.

A fiscalizada, além de não segregar os mencionados atos, nos anos-calendário 1999 e 2000, afirmou textualmente não ter condições de fazê-lo, da mesma forma como afirmou não dispor dos documentos que embasaram sua contabilidade, nestes anos-calendário.

As explicações sobre os fatos ocorridos, a mudança de diretoria e outras não podem se sobrepor às obrigações legais e tributárias, a cargo da pessoa jurídica, a respeito o artigo 207 do RIR/99, dispõe sobre a responsabilidade em sucessões, na pessoa jurídica, ademais, no caso em tela, sequer há que se falar em sucessão, pois a entidade permanece a mesma, mudando-se apenas a composição de seu quadro dirigente, sendo, portanto, totalmente impertinente a pretensão de se eximir das obrigações tributárias, inclusive quanto à boa guarda e exibição dos documentos contábeis quando solicitados pela fiscalização tributária.

Tendo em vista que o contribuinte, regularmente intimado, e com prazo mais que suficiente, não segregou as contas, separando as receitas provenientes dos atos cooperativos das provenientes de atos não cooperativos, bem como disse textualmente não ter condições de fazê-lo, além de não apresentar e dizer, também textualmente, não dispor da documentação contábil, relativas aos anos-calendário 1999 e 2000, para exibição ao Fisco, de maneira a apurar o lucro real destas atividades, somos obrigados a considerar que todas as receitas foram oriundas de atos não cooperativos e se sujeitam à tributação normal, devida pelas demais pessoas jurídicas.

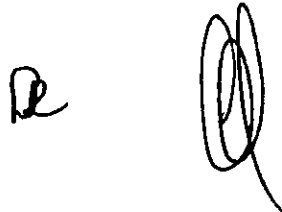
Além do descrito no item acima, a escrituração mantida pelo contribuinte contém uma série de vícios insuperáveis, para a correta apuração do Lucro Real, levando-nos a desclassificar a sua escrita, senão vejamos:

Falta de registro do livro diário do ano 2000, contrariando o artigo 258, §4º do RIR/99, não sanado pelo contribuinte até o momento.

Contas de Resultado com saldos iniciais, no ano calendário 1999, contaminando a apuração do resultado do exercício e afrontando o princípio da competência e o artigo 273 do RIR/99, sendo que o contribuinte, intimado, não soube precisar as causas deste fato, bem como não procurou saná-las.

Falta de apresentação do livro Lalur (art. 262 e 263 do RIR/99), para a correta apuração do lucro real, mormente sabendo-se, conforme acima descrito que a cooperativa apurou volumosos prejuízos em participações societárias, avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, cujos resultados negativos deveriam ser adicionados aos resultados contábeis.

Finalmente, o que entendemos ser o mais grave, admitido textualmente pelo contribuinte, é o fato deste não dispor dos documentos contábeis que embasaram a sua escrituração, para exibição ao Fisco, de maneira a comprovar a veracidade dos fatos e lisura dos mesmos. Este fato em si autoriza a desclassificação da escrita e o arbitramento do lucro, a teor do artigo 530, III, do RIR/99, consubstanciado pelos reiterados Acórdãos emanados do E. 1º Conselho de Contribuintes, como os de nº 101-73.383/82; 105-4.200/90; DO 17/09/90; 105-3.556/89, DO 15/06/90 e 102-23.912/89 DO 06/06/90.



IRPJ e CSLL Arbitramento

Por todo o exposto, desclassificamos a escrita do contribuinte, em relação aos anos-calendário 1999 e 2000 e arbitramos o lucro, na forma do artigo 530, III, do RIR/99, tendo por base as receitas conhecidas, fornecidas pelo próprio contribuinte, em planilhas anexas, assinadas pelo contador da entidade, onde este forneceu o faturamento mensal, excluídas as deduções, conferidas por processo de amostragem com os livros contábeis entregues pelo contribuinte.

A base de cálculo do IRPJ será calculada na forma do artigo 532 do RIR/99, c/c Lei n.º 9.245/95, art. 15 e 16, e IN SRF n.º 93/97, art. 41, I, e §§ 6º ao 10, ao percentual de 38,4%, por se tratar de prestação de serviços por sociedade civil, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada (médica).

Os valores das receitas conhecidas e apuradas conforme acima são os seguintes:

Do lançamento

Por todo o acima exposto, estamos lançando, de ofício, em autos de infração anexos, dos quais este termo passa a fazer parte integrante e indissociável, para constituir e exigir o IRPJ e a CSLL sobre os valores acima apurados, juntamente com seus acréscimos legais”.

Cientificada dos autos de infração, em 15/10/2004, a contribuinte, por intermédio de seus advogados e bastante procuradores (Instrumento Mandato de fls. 194), protocolizou impugnação (fls. 151/192), em 16/11/2004, oferecendo, em sua defesa, as seguintes razões de fato e de direito.

Apesar de ser, a Impugnante, uma sociedade constituída sob a forma de cooperativa, voltada para o ramo da saúde, a fiscalização teria descaracterizado tal enquadramento e desconsiderado a prática de atos cooperativos.

Afirma a boa-fé da Coopermecca ao tentar explicar a situação com base em problemas administrativos, basicamente de gestão, também não considerados pela fiscalização ao proceder à desclassificação da escrita contábil apresentada, e à constituição do crédito tributário, fundada no arbitramento dos lucros (percentual da receita bruta), sem a segregação entre receitas oriundas de atos cooperativos e não-cooperativos.

Contra a imputação, defende: (i) que os ilícitos deveriam ser atribuídos, exclusivamente, aos administradores da cooperativa durante o período objeto de autuação; (ii) a inaplicabilidade do arbitramento, porque não esgotados outros meios de fiscalização; (iii) a inclusão indevida de valores que decorreriam da prática de atos cooperativos na base de cálculo do IRPJ.

Refere-se à conturbada transição de sua Diretoria Executiva, esclarecendo que, no período de 1996 a 2001, a Coopermecca seria administrada pelos Drs. Silvio Brocchi, José Roberto Franchi Amade e Alexandre Contadores Bierrembach de Castro, pessoas que, valendo-se

de seus cargos, teriam desrespeitado cânones legais e estatutários pelo emprego de práticas contrárias à confiança e o poder de administração e gerência que lhes teria sido delegado, que teriam tido, como conseqüência, o não pagamento de tributos, de obrigações trabalhistas e de fornecedores, assim como: irregularidades na administração dos planos de saúde; efetivação de pagamentos, na sua maioria, sem qualquer amparo documental; aquisição de produtos superfaturados. Nas palavras da defesa:

"(...) tudo isso mitigado pela apresentação de balancetes anuais supostamente corretos, mas que, na verdade, escondiam uma escrituração fiscal e contábil baseada em imprestáveis amontoados de documentos, livros mal escriturados, registros falhos e dados confusos, com o único escopo de impossibilitar a plena compreensão dos cooperados e sócios acerca da temerária, para não dizer enganosa, gestão que promoveram".

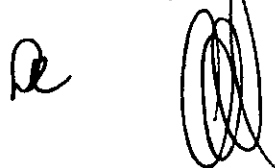
As práticas adotadas pelos ex-diretores teriam sido extremamente maléficas, tendo culminado na ausência de recolhimento de praticamente todos os tributos, desacompanhada da adoção de qualquer medida tendente a assegurar o mínimo amparo à cooperativa, caracterizando assim o total descaso por parte dos ex-gestores que, em proveito pessoal, teriam deixado de zelar pela manutenção da ordem e pelo cumprimento das obrigações fiscais devidas.

Faz remissão à ação judicial de indenização por danos materiais e morais, n.º 3.131/2003, em trâmite na 6.ª Vara Cível de Campinas, objetivando o reconhecimento da responsabilidade dos ex-gestores pelos atos por eles praticados, para minimizar os prejuízos da Coopermecca; assim como, aos inquéritos policiais n.º 110/2002, do 5.º Distrito Policial de Campinas e n.º 9-0640/2003, da Polícia Federal de Campinas, visando à apuração dos atos fraudulentos praticados pelos ex-diretores.

Pretende assim a Impugnante afirmar também ter sido vítima da atuação desonesta e irresponsável dos gestores, concluindo a partir daí a indevida atribuição de responsabilidade tributária à cooperativa.

Apesar das disposições do art. 20 do Novo Código Civil, a referendar a separação entre a pessoa jurídica da Coopermecca e a pessoa física dos cooperados e administradores e, conseqüentemente, a autonomia patrimonial, defende haver situações em que restaria caracterizada a prática de atos pelos sócios ou administradores contrários à Lei ou ao objeto social da sociedade, denotando a utilização de pessoa jurídica para fins eminentemente ilícitos, a configurar hipóteses de má-fé. Nestes casos, estariam contempladas no ordenamento jurídico normas que afastariam a responsabilidade da pessoa jurídica para atribuí-la, de forma exclusiva, às pessoas físicas agentes dos atos dolosos.

Nesse contexto, destaca as disposições do art. 135 do CTN a contemplar hipóteses de responsabilidade pessoal, de maneira que "(...) sendo caracterizada conduta dolosa – é dizer, revestida de má-fé – por parte do sócio ou administrador da sociedade, a esta pessoa física deve ser atribuída a responsabilidade pela constituição, bem assim pelo adimplemento da obrigação tributária, uma vez que



devidamente comprovada sua concorrência para a prática do fato jurídico – de forma ilícita, frise-se – que inaugurou esta mesma obrigação (tributária)”. Transcreve doutrina para defender ser a responsabilidade atribuída pelo art. 135 pessoal e exclusiva das pessoas ali indicadas, não sendo subsidiária ou solidária.

A responsabilidade pessoal seria subjetiva, impondo que as condutas típicas e antijurídicas dos sócios ou administradores fossem praticadas com dolo. E continua:

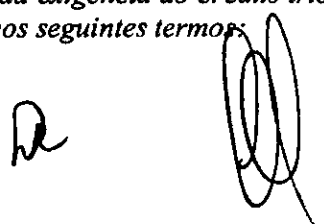
“Assim pela análise dos termos constantes da exordial do processo retro referido, aliada à ampla documentação acostada, resta certa e inafastável a conclusão de que houve efetivamente, prática de atos delituosos por parte dos Srs. Sílvio, José Roberto e Alexandre, responsáveis pela gestão e administração da Impugnante no lapso temporal compreendido no presente Auto de Infração, porquanto a responsabilidade pelo adimplemento de TODAS as obrigações – inclusive tributárias – contraídas nesse interregno haverão que lhes ser atribuídas de forma ampla e irrestrita, dentre as quais o débito a título de IRPJ ora exigido” [destaques do original].

Sob o manto de estarem agindo em nome e em favor da cooperativa, os ex-dirigentes teriam feito uso de seu poder de gerência para: (i) a criação de empresas fictícias para a prestação de serviços de ‘gerenciamento administrativo’, em contraprestação ao pagamento de absurdas “taxas de administração”; (ii) a criação de empresas administradoras de planos de saúde com a captação da clientela do plano da cooperativa Impugnante; (iii) a promoção de copiosas e reiteradas fraudes na escrituração contábil e fiscal da autuada, com a necessidade de contratação de serviços de auditoria para refazimento da contabilidade, procedimento não concluído, mas tendo sido apuradas diversas irregularidades: (i) acertos sem comprovação documental; (ii) emissão de cheques sem os comprovantes de quitação; (iii) débitos junto aos cooperados e aos prestadores de serviços; (iv) repasses médicos sem o devido comprovante de quitação; (v) emissão de recibos genéricos; (vi) efetivação de pagamentos de despesas próprias e depósitos bancários na conta corrente particular do Dr. Sílvio Brocchi Neto; (vii) ausência do cumprimento de obrigações fiscais, tributárias, trabalhistas e previdenciárias.

Afirma que todas essas irregularidades teriam gerado prejuízos incalculáveis à autuada, fato que restaria comprovado no processo judicial em tramitação na 6ª vara Cível da Comarca de Campinas.

Requer a nulidade da autuação, uma vez que não caberia imputação de qualquer responsabilidade à Coopermecca, por estar comprovada a atuação dolosa dos ex-dirigentes, que deveriam responder exclusiva e irrestritamente pelas obrigações decorrentes de seus atos, inclusive pelo débito a título de IRPJ.

No mérito, questiona a formalização da exigência do crédito tributário a partir do arbitramento dos lucros, nos seguintes termos:



"(...) Via de regra, tal sistemática é empregada nas hipóteses em que não se faz possível a determinação da base de cálculo para a apuração do tributo, ante a ausência de documentação fiscal e contábil ou da impossibilidade de se detectar, por meio desta documentação, critérios seguros para tal determinação. Visa-se, assim, criar uma base de cálculo ficta, a partir da presunção da ocorrência do fato gerador.

Ressalte-se, desde logo, que no caso em comento, o Sr. Fiscal Autuante houve por bem desclassificar a escrita fiscal apresentada pela Impugnante para, então, presumir a ocorrência do fato gerador do IRPJ – 'auferir renda' – tomando por base o valor da receita bruta percebida nos anos de 1999 e 2000, constantes de planilhas por ela apresentadas e, assim, arbitrar a base de cálculo para a apuração deste tributo, mediante a combinação matemática desta grandeza (base de cálculo) com os percentuais estabelecidos na legislação" [destaques do original].

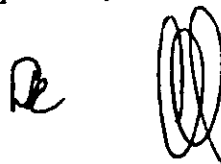
Com fundamento nas disposições do art. 148 do CTN, defende que para que seja válida a utilização do arbitramento deveriam ser preenchidos requisitos fundamentais, expressamente determinados na legislação, quais sejam, a ausência de prestação de declarações e/ou esclarecimentos ou a prestação de declarações e/ou esclarecimentos que não mereçam fé e ainda a ausência de expedição de documentos obrigatórios pelo contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado.

Superado este primeiro requisito, seria preciso ainda que restasse caracterizada a impossibilidade de descoberta da grandeza manifestada pelo fato jurídico, em face da(s) omissão(ões) ou vício(s) detectado(s) pelos agentes do Fisco na documentação apresentada pelo contribuinte, ou seja, "(...) que os documentos contábeis apresentados não se prestem a refletir, com clareza, a dimensão do fato gerador da obrigação tributária que se pretende seja conformada".

Em seu entender, a subsistência do lançamento do IRPJ por arbitramento dos lucros estaria condicionada ao prévio exaurimento de todos os outros meios de prova que permitissem a identificação precisa do fato gerador da obrigação tributária a ser exigida do contribuinte, denotando o caráter absolutamente excepcional desta modalidade de lançamento. Transcreve doutrina e jurisprudência.

No caso sob apreciação, afirma que o agente fiscal não teria esgotado todos os meios de fiscalização antes de proceder ao arbitramento, uma vez que a Impugnante apresentou a documentação que estava à sua disposição – Livros Diário e Razão dos anos de 1999 e 2000 –, tendo em conta a má gestão perpetrada pelos ex-dirigentes, que não teriam zelado pelo cumprimento de diversas obrigações, tampouco pela guarda e manutenção da vasta documentação. O agente fiscal, apesar de haver sido cientificado de tais dificuldades, simplesmente teria optado pelo arbitramento para fins de constituição do crédito tributário.

Consigna a existência de outros meios de fiscalização disponíveis, tais como a "circularização", mediante a extensão dos pedidos de apresentação de documentos e de prestação de esclarecimentos aos tomadores e prestadores de serviço à Coopermecca, terceiros passíveis

Two handwritten signatures are present at the bottom of the page. The one on the left is a stylized, cursive signature. The one on the right is a more complex, circular signature.

de serem fiscalizados com o intuito de determinação do lucro tributável da Impugnante, na medida em que estariam legalmente obrigados a informar, mediante declarações diversas (DCTF, DIRF, DIPJ, Dacon ou DIRPF), dados que refletiriam as transações mantidas com a cooperativa, auxiliando a determinação da base de cálculo do IRPJ.

Impor-se-ia o procedimento de "circularização", a fim de se aferir a renda tributável da Coopermecca no período em questão, haja vista que em alguns exercícios teria apurado prejuízos fiscais, significando o arbitramento dos lucros ofensa aos princípios da capacidade contributiva, do não-confisco e da verdade material. Transcreve doutrina e conclui:

"(...) o Sr. Fiscal Autuante prescindiu da verdade material dos fatos, apegando-se a dados sabidamente irreais, enquanto detinha, eficazmente, meios para apurar dados mais seguros e consistentes, e promovendo, assim, um lançamento desconexo à realidade fática" [destaques do original].

Acrescenta ainda que se cabível o arbitramento dos lucros, não poderia ter sido utilizada a receita bruta conhecida, visto que os dados informados ao Fisco, obtidos a partir de documentos oriundos do período sob a gestão tumultuada dos ex-dirigentes, não refletiriam a real situação da cooperativa. Em homenagem aos princípios da razoabilidade, da moralidade e da verdade material, não poderiam tais dados ser considerados de forma absoluta. Nas palavras da defesa:

"(...) É fato: não se afigura prudente, ou sequer razoável a utilização de dados contábeis, por parte dessa Fiscalização, que sabidamente, provém de um período em que a Impugnante tinha sua contabilidade escriturada de forma totalmente irregular" [destaques do original].

Aponta erro de capitulação legal da infração, vez que seria aplicável ao caso os dispositivos da Subseção II – Omissão de Receitas, arts. 281 e seguintes do RIR/99, que estabelecem os procedimentos para lançamento por arbitramento nas hipóteses em que a receita bruta não é conhecida. Transcreve os arts. 281 a 285 do decreto regulamentar.

Considera "simplista" a solução dada ao caso pela Fiscalização, de somar a suposta receita do período e a aplicar-lhe a alíquota do IRPJ, sem a consideração das despesas, às vezes, superiores às receitas auferidas, a denotar a ocorrência de prejuízo e não de acréscimo patrimonial. Transcreve jurisprudência.

Protesta ainda contra o desenquadramento da Impugnante como sociedade cooperativa, uma vez que não reconhecida a prática de atos cooperativos, tendo sido considerada tributável a totalidade dos atos por ela praticados, imputados, portanto, como atos não-cooperativos.

Transcreve dispositivos da Lei nº 5.764, de 1971, para defender que inexistem limitações objetivas quanto ao objeto social deste tipo societário, caracterizado pela ausência de finalidade lucrativa. Em suas palavras, "(...) sendo os serviços médicos uma atividade lícita, inexistente óbice para que sua execução seja

de

fomentada, incentivada por intermédio de uma Sociedade Cooperativa, fato este que valida o próprio objetivo social da Impugnante, que, bem por isso, quadra-se com primor ao arquétipo do cooperativismo” [grifos do original].

Aduz ainda que, na forma da legislação em vigor, a atuação das cooperativas deveria ser direcionada, exclusivamente, ao benefício dos cooperados. Todavia, para a consecução de seus objetivos sociais, seria necessário o envolvimento de não-cooperados, o que não seria suficiente para descaracterizar a cooperativa.

Buscando respaldo na doutrina e na jurisprudência, propugna que todos os atos praticados pela sociedade cooperativa, cujo escopo fosse a consecução de seus objetivos sociais – conquista de clientela para os associados, deveriam ser considerados atos cooperativos. Transcreve doutrina e conclui:

“Portanto, desde logo se percebe que a atividade-fim das cooperativas é buscar o maior número de usuários aos serviços dos profissionais que formam esse tipo de sociedade, enquanto que a atividade dos cooperados é a prestação de serviços aos usuários, de modo que a atividade da cooperativa – a de promover, organizar e elaborar o trabalho dos cooperados – ao qual se denomina ‘ato cooperativo’ é diferente da atividade dos cooperados – a efetiva prestação de serviços.

.....
Consoante antecipado, são atos cooperativos todos aqueles praticados pelas sociedades constituídas sob esse tipo societário, que tenham por finalidade maior o incentivo à consecução de seus objetivos sociais”. [destaques acrescidos].

Nesse contexto, a Impugnante praticaria atos tipicamente cooperativos, conforme “Demonstrativos de Pagamento” e relatórios expedidos pela Unimed-Campinas (docs. anexos), nos quais estaria comprovada a existência de uma relação entre sociedades cooperativas, atos cooperativos por definição legal.

Contraditando a imputação fiscal, afirma ser a Impugnante uma sociedade cooperativa que não auferiria “renda”, visto que o ato cooperativo não implicaria operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Acrescenta que a totalidade dos ingressos percebidos seria empregada na consecução de seus objetivos sociais, em favor dos cooperados, no aprimoramento da estrutura para o exercício da medicina. Faz remissão à jurisprudência administrativa.

Defende que os valores auferidos em decorrência de atos praticados junto à Unimed e devidamente comprovados documentalmente deveriam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ.

Aduz afronta ao princípio da capacidade contributiva, já que “(...) **o que pode ser tributado – e efetivamente é – é a renda do cooperado, não os ingressos da cooperativa**”. [destaques do original].

R

Nessa linha, registra ainda que se revelariam cooperativos quaisquer atos praticados pela cooperativa, mesmo que junto a terceiros (não-cooperados ou convênios não constituídos sob a forma de cooperativa), com o escopo de promover a consecução de seus objetivos estatutários.

Diante dos questionamentos de mérito acima formalizados, pretende descabida aplicação da multa de ofício de 75% e dos juros de mora calculados com base na variação da taxa Selic, cuja legalidade e constitucionalidade é também questionada pela defesa. Transcreve jurisprudência.

Ao final, requer prazo suplementar de trinta dias para a juntada de novos documentos.

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão considerando integralmente procedente o lançamento, nos termos da ementa a seguir:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000, 31/12/2000

Ementa: Nulidade. Erro de Identificação do Sujeito Passivo. Responsabilidade Pessoal dos Diretores, Gerentes ou Representantes das Pessoas Jurídicas. Art. 135 do CTN. Não-cabimento.

A responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN não configura hipótese de sujeição passiva tributária, mas de responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Tendo em conta a natureza não-tributária da discussão acerca atuação de diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica com excesso de poderes, a questão não deve ser definitivamente dirimida na esfera administrativa, com a exclusão do contribuinte do pólo passivo, sendo apenas possível, na execução fiscal, em sede de embargos do devedor.

Admitir a exclusão de responsabilidade da pessoa jurídica pelos atos praticados por seus dirigentes, em seu nome, mas com excesso de poderes, implicaria afronta às disposições do art. 123 do CTN, na medida em que a violação de um contrato particular entre as partes – in casu, o estatuto da cooperativa a regular a competência de atuação dos dirigentes – poderia vir a alterar a definição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000, 31/12/2000

Ementa: Arbitramentos dos Lucros. Ausência de Documentação de Suporte à Escrituração. Cabimento.

A manutenção de escrituração com observância das leis comerciais e fiscais impõe que os registros contábeis e fiscais tenham respaldo em documentação hábil e idônea, posto que é necessário que a regularidade da determinação do montante tributável seja passível de verificação por parte da Administração Tributária.

A escrituração faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, apenas se devidamente comprovados por documentos hábeis e idôneos.

Arbitramento dos Lucros. Receita Bruta Conhecida.

A base de cálculo da autuação, obtida a partir de declaração subscrita pelo contador da cooperativa, somente poderá ser afastada, em face da prova do erro de fato ou de direito ocorrido nas informações ali prestadas.

Cooperativa de Serviços Médicos. Segregação dos Resultados. Atos Cooperativos e Não-Cooperativos. Prova.

Em face da alegação de impossibilidade de segregação dos resultados dos atos cooperativos e não-cooperativos, e da ausência de documentação relativa aos contratos de plano de saúde e de convênios, principais fontes de receita da cooperativa, impossível a verificação da regularidade da fruição do benefício fiscal da isenção, não se podendo admitir como cooperativos os atos praticados, devendo incidir a tributação sobre todo o resultado declarado.

Cooperativa de Serviços Médicos. Receita de Planos de Saúde e de Convênios. Atos Cooperativos.

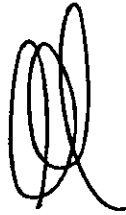
As Cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquiram seus planos de saúde. Os primeiros atos, por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei 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 5764/71. As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados. Incidência de tributos sobre os valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados (paradigma: Recurso Especial nº 254.549/CE - Primeira Turma do STJ).

Devidamente cientificada (fl. 5685), a interessada apresentou recurso voluntário (fls. 5688/5735) ratificando as razões da peça impugnatória.

R

Foram cumpridas as garantias de instância, conforme documentos de fls.
5738/5764 e Termo de fl.5766

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Argúi a recorrente, em preliminar, a nulidade do feito por ter-lhe sido impingida a responsabilidade tributária pela obrigação quando, de fato, tal responsabilidade pertence aos antigos diretores. Isso porque teriam agido com dolo, o que implicaria em responsabilização pessoal perante a exigência.

Parece-me que a interessada confunde as figuras do contribuinte e do responsável tributário, esse último definido em lei e identificado por circunstâncias específicas do caso em análise. Na definição do art. 121, I, do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária diz-se contribuinte quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Ora, a exigência tributária em discussão envolve tributos que incidem sobre a pessoa jurídica. Não há dúvidas de que a COOPERMECA é titular dessa obrigação. Marçal Justen Filho¹ é didático na definição:

...contribuinte é uma qualificação do sujeito pressuposta pela Constituição para ocupar o pólo passivo das respectivas relações jurídico-tributárias em face da atribuição de competências sobre as matérias, previamente demarcadas

São distintas a responsabilidade pela obrigação tributária e aquela decorrente da relação processual instaurada a partir da lide. Nos dizeres de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López² *“a pessoa que sofre o ônus da exigência fiscal pode não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, mas deve atuar em sua defesa no processo, se almeja afastar a pretensão estatal”*.

Assim, na execução fiscal, demonstrada em juízo a responsabilidade dos antigos diretores estes deverão arcar com as consequências desse ônus. Até lá, estando a interessada em funcionamento durante o procedimento fiscal, sobre ela deve incidir a exigência em relação a tributos decorrentes da atividade da pessoa jurídica.

Do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada.

Na análise de mérito as questões são:

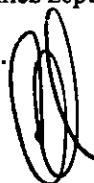
Inaplicabilidade do arbitramento:

A apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro arbitrado tem previsão nas hipóteses do art. 530 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), transcrito na decisão recorrida.

No presente caso, além de diversos vícios da escrituração apontados no item 3.10 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 21/29), a interessada não apresentou os documentos

¹ JUSTEN FILHO, Marçal, *apud* Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López, *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, 2ª ed. Dialética, São Paulo, p. 164.

² NEDER, Marcos Vinícius e LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Op. Cit.*, p. 164.



que embasaram sua escrituração, impedindo a comprovação da veracidade e lisura dos registros. Na peça recursal a recorrente afirma que, no período fiscalizado, a contabilidade foi escriturada de forma totalmente irregular..

Perfeitamente caracterizada, portanto, a situação que enseja o arbitramento nos moldes do dispositivo citado. No que se refere ao esgotamento dos meios de fiscalização, a decisão recorrida foi precisa ao ressaltar que não cabe à autoridade fiscalizadora substituir o sujeito passivo no cumprimento dos deveres instrumentais que lhe foram atribuídos. Ocorrida a hipótese de arbitramento prevista em lei, cabe ao Fisco a aplicação da norma.

Em relação à base de cálculo, defende a recorrente que a contabilidade estava irregular e com isso não se poderia admitir que a receita bruta fosse conhecida. Considero equivocado o argumento. A imprestabilidade da escrita não impede que determinados valores sejam conhecidos. No caso da receita bruta, a informação foi prestada pelo representante contábil da entidade, não podendo agora ter sua validade questionada, sem prova em contrário.

Segregação das receitas decorrentes dos atos cooperativos.:

A questão da natureza jurídica dos atos praticados pelas cooperativas de trabalho médico foi bem analisada no bojo do Acórdão 103-21.331, prolatado nesta Terceira Câmara, sessão de 13 /08/2003. Primeiramente, ao distinguir ato cooperado do ato não cooperado, para efeitos tributários o voto condutor estabelece, a partir da Lei nº 5.764/71:

(.....)

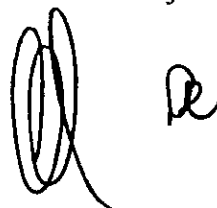
A Lei 5.764/71, por sua vez, no artigo 79, definiu os atos cooperativos como sendo aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Temos, então, que os atos não cooperativos não gozam de nenhum privilégio e seus resultados devem ser tributados à igualdade de qualquer sociedade mercantil.

A mesma Lei 5.764/71, admitiu, excepcionalmente, a realização de alguns negócios com entes não cooperados, contudo, sobre seus resultados fez incidir tributo. Assim que, se a lei definiu como tributáveis os resultados desses poucos negócios não cooperativos, não haveria e nem poderiam escapar da tributação, por consequência lógica, os demais resultados, oriundos de atos praticados com não cooperados. Isto porque, as normas de isenção e de não incidência tributária são exceções e não regra.

Lembrando que a referida norma estabelece o registro segregado das atividades estranhas à cooperativa, prossegue o voto:

A mesma lei, nos artigos 87 e 111, determina que os resultados estranhos à atividade cooperativa sejam contabilizados em separado, de forma a permitir sua apuração para efeito de incidência tributária.

Decorre do exposto, que o conceito de ato cooperativo é de definição restrita, contida no artigo 79, da Lei 5.764/71. Os demais atos, sejam eles auxiliares ou acessórios, por não se identificarem com os definidos no referido artigo, são atos não cooperativos.



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.

Por outro lado, a segregação para efeitos tributários torna-se inviável quando a cooperativa não escritura as receitas em separado. Nesse caso, seguindo a jurisprudência deste Colegiado, tributa-se a totalidade do resultado:

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.

Em relação especificamente às cooperativas de trabalho médico, como é o caso, o voto condutor deixa bem claro a prática de atos não cooperados e a necessidade do computo em separado:

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.

Ora, como falar em segregação se a escrita sequer preenche os requisitos de admissibilidade?

Essa impossibilidade foi admitida pela recorrente em resposta a Termo lavrado pela autoridade fiscalizadora. Saliente-se que, ainda assim, foram admitidas as deduções da receita registradas pela cooperativa.

Os documentos trazidos aos autos pela interessada referem-se a operações entre a Unimed e o Hospital Santa Edwiges. Ainda que a cooperativa fiscalizada tenha participação nesse hospital, não há como vincular essa operação à cooperativa em si. De qualquer forma, conforme registrado no parágrafo anterior, as deduções de receita pleiteadas foram acatadas pela Fiscalização.

Sob esse prisma, deve ser negado provimento ao recurso.

3) Multa de ofício e taxa Selic:



A inobservância da norma jurídica com redução indevida da base de cálculo do tributo importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente. Assim, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cabe a aplicação da multa de ofício.

A utilização da taxa SELIC como indexador dos juros de mora é questão já pacificada na jurisprudência deste Colegiado o que torna inócua qualquer argumentação em sentido diverso. A Súmula 1º CC nº 4 definiu o tema com o seguinte Enunciado:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

II) Conclusão:

Do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso mantendo-se a exigência em relação ao IRPJ e, sendo tributo lançado como decorrência dos mesmos fatos, também à CSLL.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006

Leonardo de Andrade Couto
LEONARDO DE ANDRADE COUTO

