



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	10840.001629/2006-32
<b>Recurso nº</b>	158.798 De Oficio e Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ e Outros
<b>Acórdão nº</b>	103-23.337
<b>Sessão de</b>	22 de janeiro de 2008
<b>Recorrentes</b>	1ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP UNIMED DE RIBEIRÃO PRETO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

---

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: **DECADÊNCIA** – o imposto de renda se submete à modalidade de lançamento por homologação, o que impõe a aplicação do previsto no § 4º, artigo 150 do CTN, quanto à decadência. Apesar disso, no exame do caso concreto, o prazo de caducidade não se completou. O mesmo não poderia ser afirmado quanto à COFINS, que estaria em parte decaída se aplicada a mesma disciplina. No entanto, tal contribuição se submete à regra diversa, isto é, seu prazo de decadência é de dez anos, conforme estabelecido no art. 45 da lei nº 8.212/91. Já a contribuição social sobre o lucro não decaiu independentemente da disciplina adotada.

**DECADÊNCIA.PIS. PRAZO** - O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao PIS extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Com ciência da autuação em 31/05/2006, estão atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até 30/04/2001, inclusive

**ATIVIDADES COOPERADAS** – Não compete ao Fisco, ainda que tenha acesso a todos os documentos fiscais, promover a segregação entre atos cooperados e não cooperados e adotar critérios de rateio entre receitas e despesas a fim de estabelecer os diversos resultados tributáveis e não tributáveis. Tal encargo é do sujeito passivo.

**ALEGAÇÕES INFUNDADAS** – não devem ser enfrentadas alegações relativas a arbitramento do lucro, se a autuação foi realizada sob o regime tributário do lucro real.

0/00  
0/

6

D

**SANÇÃO** – a multa no patamar de 75% é imposta pela constatação da prática delitiva independentemente da caracterização de elemento volitivo.

**MULTA CONFISCATÓRIA** – não compete ao Conselho de Contribuinte analisar o caráter confiscatório de multas estabelecidas em lei, uma vez que redundaria em controle de constitucionalidade – atividade que extrapola a sua competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpuestos pela 1ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP e UNIMED DE RIBEIRÃO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário nos seguintes termos: a) por unanimidade REJEITAR a preliminar de decadência relativamente ao IRPJ e à CSLL, com voto do Conselheiro Luciano de Oliveira Valença (Presidente) pela conclusão; b) Por voto de qualidade REJEITAR a preliminar de decadência relativamente à Cofins, vencidos os Conselheiros Márcio Caldeira Machado, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento; c) por maioria de votos ACATAR a preliminar de decadência relativamente ao PIS para os fatos geradores ocorridos de janeiro a abril de 2001 (inclusive), vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Relator), Antônio Bezerra e Luciano de Oliveira Valença (Presidente); d) no mérito, por voto de qualidade NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Márcio Caldeira Machado, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antônio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência do PIS o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto. Quanto ao recurso de ofício, por unanimidade NEGAR provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA  
Presidente

  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO  
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2008

## Relatório

### DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, CSLL, PIS e COFINS relativamente aos anos-calendário de 2001 a 2004, bem como multas isoladas pela falta de recolhimento da estimativa do IRPJ e da CSLL, no montante total de R\$ 75.572.619,43, incluídos também a multa proporcional e juros de mora.

O sujeito passivo apresentou impugnações para cada um dos tributos às fls. 6054 a 6125, 6126 a 6189, 6202 a 6274 e 6275 a 6342, e mais duas peças às fls. 6420 a 6424, e 6434 a 6438.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

*1. Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado foram apuradas exclusões indevidas de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituadas como atos não cooperativos, que resultaram na redução do lucro real relativamente aos fatos geradores de 31/12/2001, 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004, razão pela qual foram constituídos de ofício os créditos tributários apurados, com imposição de multa de ofício. Apurou-se, ainda, falta de recolhimento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada para os meses de maio a novembro de 2001, de janeiro a novembro de 2002, de janeiro a novembro de 2003 e de janeiro a novembro de 2004, razão pela qual foi constituída de ofício multa isolada para cada um destes fatos geradores. Os créditos tributários lançados constam do auto de infração de fls. 05-09. Também para a CSLL foram constituídos de ofício, para os mesmos fatos geradores referidos para o IRPJ, a contribuição devida em razão da exclusão indevida em virtude da prática de atos não cooperativos e a multa de ofício isolada pela falta de recolhimento da CSLL por estimativa. Estes créditos tributários constam do auto de infração de fls. 19-24.*

*1.1. Foi apurada falta de recolhimento do PIS para os fatos geradores dos meses de maio de 2001 a dezembro de 2004, razão pela qual os créditos tributários apurados foram constituídos de ofício por meio do auto de infração de fls. 34-37, com imposição de multa de ofício.*

*1.2. Finalmente, foi apurada falta de recolhimento da Cofins para os fatos geradores dos meses de janeiro de 2001 a dezembro de 2004, razão pela qual os créditos tributários apurados foram constituídos de ofício por meio do auto de infração de fls. 47-50.*

*2. No "Termo de Encerramento de Ação Fiscal" de fls. 6023-6053, a autoridade autuante relata os seguintes fatos:*

*2.1. No LALUR apresentado pelo contribuinte o último ajuste escriturado refere-se ao ano-calendário 2000, constando na página 9V*

a seguinte orientação subscrita pelo advogado Dr. Brasil P. P. Salomão: "Em orientação jurídica, recomendamos que não seja escriturado este livro de Apuração do Lucro Real porquanto a UNIMED não pratica atos sujeitos à tributação. Como a UNIMED só pratica atos cooperativos está dispensada da escrituração conforme artigo 36, § 7º da Inst. Norm. 28/78, e demais disposições legais".

2.2. Em análise aos modelos de contratos celebrados pela UNIMED constatou-se que as mensalidades são fixas e determinadas de acordo com a faixa etária dos usuários e seus dependentes, sem qualquer individualização ou destinação de verbas para consultas, exames, internações etc. Constatou-se, ademais, que não há na escrituração do contribuinte segregação das receitas/despesas/resultados provenientes de atos cooperados e atos não cooperados.

2.3. Constatou-se que as vendas da farmácia (filial .../0003-99) foram efetuadas, em sua maior parte, para pessoas jurídicas, contrariando a afirmação do contribuinte de que tal farmácia "fornece medicamentos, a preço de custo, e, exclusivamente, a cooperados e usuários, e, sempre com a receita de médico cooperado". Ademais, as operações de vendas de medicamentos se efetivaram mediante a emissão de cupons fiscais e notas fiscais de saída.

2.4. Constatou-se que nas DIPJ's dos anos-calendário 2001 a 2004 o contribuinte excluiu na demonstração do lucro real o valor total do lucro real ajustado, incluindo tais valores na linha 26 – Resultado Não Tributável De Sociedade Cooperativa. Portanto, até mesmo a parcela do lucro relativo às operações de compra e venda de medicamentos e demais receitas, inclusive as financeiras, foram excluídas. Além disso, a despeito de sua opção pela tributação pelo lucro real, não há recolhimentos de IRPJ e CSLL calculados por estimativa.

2.5. Da mesma maneira, nas DIPJ's dos anos-calendário 2001 a 2004 o contribuinte excluiu da base de cálculo do PIS e da Cofins todas as receitas, incluindo tais valores na linha 14 – Exclusões Permitidas às Sociedades Cooperativas.

2.6. Constatou a autoridade autuante que, no correr dos anos, progressivamente diminui o percentual de serviços prestados pelos médicos cooperados (razão de ser da cooperativa) e aumenta o percentual de serviços prestados por outros agentes não cooperados. Daí a conclusão no sentido de que os fatos e valores consignados pelo contribuinte no Demonstrativo de "Ingressos e Dispêndios" como pertencentes à rubrica "V.R.A.C. – VR. REFERENCIAL DA ATIVIDADE COOPERATIVA" não correspondem à realidade, pois ali estão incluídos valores de serviços prestados por pessoas jurídicas e por pessoas físicas não cooperadas. Os serviços prestados por pessoas jurídicas e por pessoas físicas não cooperadas não são atividades cooperadas e, ademais, o contribuinte não observou os limites disciplinados pela Resolução nº 1 do Conselho Nacional de Cooperativismo, referidos no item 2.3.4 do PN CST 38/80. Com base nestes dados, a autoridade autuante excluiu dos grupos V.R.A.C. e incluiu nos DISPÊNDIOS os valores dos serviços prestados pelos grupos prestadores não cooperados, a saber: clínicas médicas de cooperados, demais pessoas jurídicas e pessoas físicas não

cooperadas. Ressalta a autoridade autuante que tais fatos são apenas repetição de outros já apurados em ação fiscal realizada anteriormente, revelando que o contribuinte seguiu valendo-se do mesmo "modus operandi", consistente na não segregação das receitas/despesas/resultados relativos aos atos cooperados e não cooperados.

2.7. Mediante o "Termo de Constatação e Intimação Fiscal" de fls. 5792-5818, o contribuinte foi intimado a apresentar demonstrativos contábeis (balanços e balancetes) relativos aos anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004, devidamente escriturados no LALUR, contendo as segregações das receitas, despesas e resultados provenientes dos atos cooperados e dos atos não cooperados. Caso fosse adotado sistema de rateio, o contribuinte foi informado de que deveria adotar critério razoável, a ser justificado perante a fiscalização. Finalmente, quanto às receitas provenientes de vendas de medicamentos, consta da intimação a advertência de que, por tratar-se de atos de comércio comum, tais valores devem integrar em sua totalidade o resultado tributável.

2.8. Em sua resposta (fls. 5821-5875), o contribuinte limita-se a sustentar a tese de que só pratica atos cooperados. Afirma que os pagamentos por ele realizados às clínicas pessoas jurídicas (pertencentes aos médicos cooperados) são atividades cooperadas, assim como as operações de venda de medicamentos. Não se manifestou sobre os demonstrativos elaborados pela autoridade autuante e tampouco segregou os resultados (atos cooperados e não cooperados).

2.9. Nova intimação (fls. 5876-5877) foi enviada ao contribuinte, reiterando os termos da anterior e solicitando os mesmos elementos. Em 09/05/2006, o contribuinte devolveu o LALUR sem nenhuma nova escrituração, contendo a seguinte anotação na folha 9v: "Em atenção à fiscalização federal ocorrida em mar/2006, a empresa voltará a escriturar o LALUR, porém, a partir do ano de 2001, a escrituração será realizada em planilhas eletrônicas". Apresentou, ainda, na mesma data, disquete que, segundo informado no termo de entrega, possuía em seu conteúdo "demonstrativos contábeis referentes aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, escriturado no LALUR, contendo a segregação de ingressos e dispêndios dos atos cooperativos principais e auxiliares". Em 10/05/2006, foram recebidos pela autoridade autuante os seguintes documentos, enviados pelo correio: 2 folhas de resposta do "Termo de Reintimação Fiscal", 4 folhas avulsas referentes ao LALUR nas quais constava a escrituração apenas do resultado de 31/12/2001, 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004, e 16 folhas avulsas contendo planilhas mensais de ingressos e dispêndios, idênticas àquelas contidas no disquete mencionado. Ocorre que os alegados "demonstrativos contábeis referentes anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, escriturado no LALUR, contendo a segregação de ingressos e dispêndios dos atos cooperativos principais e auxiliares", não existiam, pois nenhum demonstrativo contábil foi escriturado no LALUR, exceto os demonstrativos do lucro real, ainda assim em desacordo com a legislação vigente. As mencionadas 16 folhas avulsas contendo planilhas mensais de ingressos e dispêndios, enviadas pelo contribuinte, não suprem os elementos solicitados na

intimação, vale dizer, não caracterizam segregação contábil de atos cooperados e não cooperados. Ademais, tais documentos não são balancetes, pois, contrariamente aos requisitos previstos na Lei 9.430/96, seus saldos não são cumulativos, vale dizer, os valores não se acumulam mês a mês. Além disso, neles não foram efetuados os rateios entre atos cooperados e atos não cooperados, havendo apenas o destaque de ato cooperado principal e auxiliar. Finalmente, constatou a autoridade autuante equívocos na indicação dos valores dos ingressos a título de intercâmbio (valores faturados por outras UNIMEDs e repassados para a UNIMED Ribeirão Preto em razão da prestação de serviços por esta aos clientes daquelas), bem como dos percentuais utilizados pelo contribuinte para separar os atos principais e auxiliares, já que foram incluídos indevidamente valores pagos a pessoas jurídicas e pessoas físicas não cooperadas.

2.10. Como consequência dos fatos descritos, a autoridade autuante, em face da ausência de dispositivo legal que lhe permita segregar os resultados do contribuinte, apurou os créditos tributários pelo total das receitas auferidas.

3. Inconformado com a autuação, da qual foi devidamente cientificado em 31/05/2006, o contribuinte postou, em 29/06/2006, as impugnações de fls. 6054-6125 (IRPJ), 6126-6189 (CSLL), 6202-6274 (Cofins) e 6275-6342 (PIS), nas quais alega, em apertada síntese, que:

3.1. Ao apurar os créditos tributários lançados, não foi realizada segregação de receitas entre atos cooperados e não cooperados, nos termos exigidos pela Lei 5.764/71, razão pela qual foram exigidos tributos sobre ingressos decorrentes da prática de atos cooperados. Tal segregação poderia ser inferida da documentação colhida no curso da ação fiscal, já que o contribuinte possui escrituração regular. Tais inconsistências acarretam na nulidade do lançamento, conforme reconhece a jurisprudência do Conselho de Contribuintes. A desclassificação da escrita realizada pela autoridade autuante é descabida, pois o contribuinte, além de possuir escrituração regular, atendeu a todas as intimações. O simples fato de que nas DIPJs apresentadas os valores apurados eram indicados em sua totalidade na qualidade de resultado não tributável não significa que as informações não foram prestadas. O contribuinte apenas tem o entendimento de que os ingressos por ele percebidos são decorrentes da prática de atos cooperados, de modo que não geram lucro ou saturamento. O arbitramento do lucro, portanto, não se sustenta.

3.2. Os juros moratórios constantes do auto de infração têm caráter de indenização, destinando-se a apenar a mora. A taxa Selic, por outro lado, tem natureza remuneratória, de modo que não pode ser utilizada para fins de cálculo de juros moratórios em matéria tributária. A lei ordinária que autoriza a utilização da Selic não pode alterar a natureza das coisas, pois tal desiderato é vedado pelo art. 110 do CTN. Tampouco o art. 161, § 1º, do CTN dá amparo à exigência de juros moratórios com base na Selic, pois este dispositivo autoriza a definição de outra taxa de juros, desde que esta contenha e reflita natureza moratória, requisito este não preenchido pela Selic, de modo que só pode ser exigida a taxa de 1% ao mês prevista neste dispositivo. Em virtude da redução dos índices de inflação, a taxa de juros prevista no

*art. 161, § 1º, do CTN deve ser considerada o limite máximo para os juros moratórios. Ademais, a fixação da taxa Selic é atribuição do Poder Executivo, por meio do Banco Central do Brasil, de modo que sua utilização para cálculo de juros moratórios em matéria tributária ofende o disposto no art. 161, § 1º, do CTN, já que, de acordo com esta regra, apenas a lei pode fixar percentual diverso, além de violar o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal.*

*3.3. A multa de 75% imposta é descabida, pois não restou caracterizada conduta dolosa ou fraudulenta. Os valores foram informados pelo contribuinte à SRF por meio de declarações, e a contabilidade foi mantida de forma regular. Todos os elementos solicitados na ação fiscal foram apresentados. Nos casos em que não há dolo deve ser aplicada a multa moratória de 20%, prevista no art. 61, § 2º, da Lei 9.430/96. A multa aplicada tem efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal. Tal regra aplica-se também à multa, pois esta é consectário do tributo, seguindo sua mesma sistemática constitucional. Assim, a multa aplicada deve ser excluída, ou, no mínimo, exigida no patamar de 20%.*

*3.4. O contribuinte pratica apenas atos cooperativos, razão pela qual não há que se falar em faturamento, receita ou lucro apto a ser tributado. Trata-se de típica cooperativa de trabalho, de modo que os serviços médicos são prestados pelos cooperados aos pacientes, seja na forma de contratos individuais, seja mediante contrato com pessoas jurídicas, que habilitam seus diretores e empregados como destinatários do atendimento na área da saúde. A impugnante apenas aproxima o médico cooperado do paciente, sem cobrar nada para isso, pois não possui finalidade lucrativa. Os valores pagos em razão dos planos contratados pelos usuários pertencem integralmente aos médicos cooperados. A impugnante apenas repassa tais valores na proporção do trabalho de cada cooperado, na qualidade de seus mandatários. Como cooperativa típica, alega, seu objetivo é o de servir aos associados, propiciando a esses e aos pacientes os meios para o tratamento médico, fato que coloca também como atos cooperativos os exames clínico-laboratoriais, as internações hospitalares, os diagnósticos por imagens, o fornecimento de medicamentos, a psicologia, a fisioterapia etc, enfim, tudo que o médico/paciente necessita para o tratamento médico. Há ato não cooperado quando a cooperativa presta algum tipo de serviço, integrante de suas finalidades, a pessoa física não-sócia (médico não cooperado). Ocorre que tal faculdade é vedada à UNIMED Ribeirão Preto, pois o art. 2º, § 7º, de seus estatutos vedam a contratação em nome de médico não cooperado, abstendo-se, assim, de exercer a faculdade de praticar atos não cooperativos. Sustenta que pratica atos-fim quando realiza atividades com o intuito de viabilizar a prestação de serviço médico realizada diretamente pelo sócio ao usuário. Pratica ato-meio quando, para atingir o ato-fim, impõe-se a prática de outros atos correlatos, de verdadeiro auxílio, de natureza instrumental, sem os quais não se chegaria ao objetivo final, como no caso do fornecimento de medicamentos com receita do cooperado, a preço de custo, nas diárias e demais taxas hospitalares. Afirma que os atos-meio não podem ser considerados como ato isolado do principal; são parte integrante do ato cooperado, considerado este em sua plenitude, de modo que ambos*

*caracterizam-se como ato cooperado, submetidos ao mesmo tratamento tributário. Não é a UNIMED quem adquire os medicamentos, mas os próprios médicos cooperados (já que o dinheiro sai de sua produção), bem como não há que se falar em revenda de medicamentos, mas em fornecimento, a preço de custo, aos usuários e aos cooperados, com a finalidade de viabilizar o tratamento. Nos contratos celebrados com os usuários já estão incluídos os serviços auxiliares. Não haveria como cumprir tais contratos sem o fornecimento de medicamentos. A farmácia da UNIMED qualifica-se, na terminologia do Conselho Regional de Farmácia, como "farmácia privativa", pois preenche as seguintes características: 1- fornecimento de medicamentos; 2- a preço de custo; 3- aos usuários e médicos cooperados; 4- mediante receita de médico cooperado. Tais características impedem que se aparte do conceito de ato cooperativo os ingressos da farmácia. Contrariamente ao que afirma a autoridade acima, os medicamentos não são fornecidos a pessoas jurídicas, mas a pessoas físicas usuárias dos planos de saúde, conforme atestam as notas referentes ao fornecimento de medicamentos. Ocorre que a UNIMED firma contratos com pessoas jurídicas, na qualidade de mandatária de seus sócios, de modo que os medicamentos são saturados no livro razão em nome da pessoa jurídica contratante, muito embora tenham sido distribuídos individualmente aos usuários dos planos de saúde. A UNIMED não pratica atividade em prol de terceiros, mas apenas aos cooperados, de modo gracioso. Os recursos recebidos são repassados aos sócios, na proporção da produção de cada um. Na ausência de lucro, não há que se falar na respectiva tributação. Este entendimento é corroborado pelas NBC T 10 e NBC T 212.21 do Conselho Federal de Contabilidade. A UNIMED não pratica os atos descritos nos arts. 85, 86 e 88 da Lei 5.764/71, mas apenas atos cooperativos puros, definidos no art. 79 da mesma Lei, pois seus estatutos vedam a prática de serviços a médico não cooperado. Diante da ausência de faturamento, receita ou lucro, não há subsunção do fato à norma de tributação, de modo que não há crédito tributário a ser exigido. Neste sentido tem se pronunciado a jurisprudência administrativa e judicial.*

*3.5. Alguns dos cooperados entenderam por bem constituir pessoas jurídicas, sem natureza empresarial, nos termos dos arts. 997 a 1038 do Código Civil. A constituição destas pessoas jurídicas está amparada pela Constituição Federal em seus art. 1º, IV (valores sociais do trabalho e da livre iniciativa), art. 5º, XVIII (a criação de associações e a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento), art. 170, IV (livre concorrência) e 174. Nos contratos sociais destas pessoas jurídicas está previsto que os honorários devidos aos sócios, pela atividade médica, ainda que provenientes de convênios, são considerados receitas da sociedade. Porém, nenhuma das pessoas jurídicas é sócia da UNIMED, vale dizer, não há qualquer elo de natureza societária entre a UNIMED e as pessoas jurídicas das quais seus cooperados são sócios, razão pela qual não há violação à Lei 5.764/71. A produção dos cooperados é escriturada, contabilizada e anotada como sua produção individual, para todos os efeitos legais do seu patrimônio cooperativo, inclusive para perdas e sobras. Apenas quando do repasse os valores passam a ser considerados receitas das sociedades. O cooperado, portanto, não recebe os valores da cooperativa, mas da sociedade. Tal*

*planejamento tributário não pode ser qualificado como ilícito, pois foi realizado dentro dos limites admitidos pela lei. Se o cooperado se agregou em pessoa jurídica que permite que sua produção lhe seja repassada por meio desta, o valor da sobra será documentado em fatura ou nota fiscal da pessoa jurídica, e depositado para esta, na forma de prévio pedido do cooperado, onde consta que sua produção deve lhe ser repassada por meio da pessoa jurídica, com base em disposição contratual lícita. No caso da sobra capitalizada o valor é contabilizada como patrimônio cooperativo do cooperado. A UNIMED repassa à sociedade apenas os valores correspondentes à produção individual do médico cooperado e não os devidos em razão da atuação de quaisquer outros profissionais que atuam pela sociedade. Se o cooperado opta por receber os repasses decorrentes de sua atividade médica por meio de pessoa jurídica, da qual é sócio, não pode a autoridade administrativa, simplesmente desconsiderando os efeitos do negócio praticado, equiparar esse ato à hipótese de incidência tributária.*

*3.6. Relativamente à CSLL, por meio do art. 21 da Lei 10.865/2004, todas as cooperativas foram retiradas da hipótese de retenção a que se referia o art. 30 da Lei 10.833/2003. Isto demonstra que inexiste possibilidade jurídica de se tributar as sociedades cooperativas pela CSLL.*

*3.7. A UNIMED é isenta da Cofins por força do disposto no art. 6º, I, da Lei Complementar 70/91. Somente a lei complementar, nos termos do art. 146, III, "c", da Constituição Federal, pode regular o tratamento tributário do ato cooperativo, razão pela qual a Lei 9.718/98, por ser lei ordinária, não tem força para revogar a referida isenção. Assim tem se pronunciado a jurisprudência.*

*3.8. Finalmente, pede o contribuinte que seja cancelado o auto de infração. Caso assim não se entenda, pede que sejam cancelados a multa e os juros exigidos.*

*4. Posteriormente, em 28/11/2006, o contribuinte postou as petições de fls. 6420-6424 (PIS) e de fls. 6434-6438 (Cofins), nas quais invoca a Instrução Normativa 635/2006, pleiteando que seja retificado o auto de infração, para excluir da base de cálculo arbitrada os valores a que se referem os arts. 9º, 10 e 17 do diploma regulamentar citado. Apresenta o contribuinte, ademais, os demonstrativos de fls. 6425-6432 e de fls. 6439-6446, afirmando que neles são identificados os valores a serem excluídos, nos termos dos dispositivos invocados, ressaltando que tais valores podem ser comprovados por meio dos documentos fiscais e contábeis cujas cópias estão anexadas ao relatório fiscal.*

#### **DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU**

A decisão recorrida (fls. 6.449 a 6475) deu provimento parcial à defesa apenas para reduzir o percentual das multas isoladas ao patamar de 50% e, desta parte, recorreu de ofício, conforme ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Data do fato gerador: 31/12/2001, 31/12/2002, 31/12/2003, 31/12/2004*

**COOPERATIVA DE MÉDICOS - ATOS NÃO COOPERATIVOS -  
SEGREGAÇÃO - RECEITAS REPASSADAS A PESSOAS JURÍDICAS -  
JUROS - MULTA.**

*São atos cooperativos, nas cooperativas de médicos, apenas os serviços prestados por estes, classificando-se como atos não cooperativos os serviços prestados por terceiros. Na ausência de segregação das receitas de atos não cooperativos, é correta a tributação pelo total. Os valores devidos aos médicos em razão da prestação de serviços por eles realizada deve ser submetido à tributação consoante a sistemática aplicável às pessoas físicas, não sendo oponível à Fazenda Nacional o acordo entre as partes para que os recursos sejam repassados a pessoa física da qual o médico é sócio. Juros e multa aplicados nos termos da lei.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Data do fato gerador: 31/12/2001, 31/12/2002, 31/12/2003, 31/12/2004*

**COOPERATIVA DE MÉDICOS - ATOS NÃO COOPERATIVOS -  
SEGREGAÇÃO - RECEITAS REPASSADAS A PESSOAS JURÍDICAS -  
ISENÇÃO - JUROS - MULTA.**

*São atos cooperativos, nas cooperativas de médicos, apenas os serviços prestados por estes, classificando-se como atos não cooperativos os serviços prestados por terceiros. Na ausência de segregação das receitas de atos não cooperativos, é correta a tributação pelo total. Os valores devidos aos médicos em razão da prestação de serviços por eles realizada deve ser submetido à tributação consoante a sistemática aplicável às pessoas físicas, não sendo oponível à Fazenda Nacional o acordo entre as partes para que os recursos sejam repassados a pessoa física da qual o médico é sócio. A isenção da CSLL aplicável aos ingressos provenientes de atos cooperativos, prevista na Lei 10.865/2004, só tem vigência a partir de 1º de janeiro de 2005. Juros e multa aplicados nos termos da lei.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2004*

**COOPERATIVA DE MÉDICOS - ATOS NÃO COOPERATIVOS -  
SEGREGAÇÃO - RECEITAS REPASSADAS A PESSOAS JURÍDICAS -  
JUROS - MULTA.**

*São atos cooperativos, nas cooperativas de médicos, apenas os serviços prestados por estes, classificando-se como atos não cooperativos os serviços prestados por terceiros. Na ausência de segregação das receitas de atos não cooperativos, é correta a tributação pelo total. Os valores devidos aos médicos em razão da prestação de serviços por eles realizada deve ser submetido à tributação consoante a sistemática aplicável às pessoas físicas, não sendo oponível à Fazenda Nacional o acordo entre as partes para que os recursos sejam repassados a pessoa física da qual o médico é sócio. Juros e multa aplicados nos termos da lei.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004*

**COOPERATIVA DE MÉDICOS - ATOS NÃO COOPERATIVOS - SEGREGAÇÃO - RECEITAS REPASSADAS A PESSOAS JURÍDICAS - ISENÇÃO - JUROS - MULTA**

*São atos cooperativos, nas cooperativas de médicos, apenas os serviços prestados por estes, classificando-se como atos não cooperativos os serviços prestados por terceiros. Na ausência de segregação das receitas de atos não cooperativos, é correta a tributação pelo total. Os valores devidos aos médicos em razão da prestação de serviços por eles realizada deve ser submetido à tributação consoante a sistemática aplicável às pessoas físicas, não sendo oponível à Fazenda Nacional o acordo entre as partes para que os recursos sejam repassados a pessoa física da qual o médico é sócio. A isenção prevista no art. 6º, I, da Lei Complementar 70/91 foi revogada pelo art. 29 da Medida Provisória 1.858-9, de 24/09/1999. Falece competência à autoridade administrativa para apreciar alegações de constitucionalidade. Juros e multa aplicados nos termos da lei.*

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo, às fls. 6493 a 6559, o qual, exceto por pequenos ajustes (tais como substituir o termo “impugnante” por “recorrente”) e mais algumas poucas alegações que se seguem abaixo, é cópia *ipsis literis* das peças de defesa inaugural perante a Delegacia de Julgamento.

Alega ainda a decadência de parte da autuação por força da aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que a ciência da autuação foi promovida em 31/05/2006.

Por derradeiro, acrescenta aos fundamentos do seu entendimento de que todos os seus atos apresentam a natureza de cooperados e, por isso, não geram, para a cooperativa, lucro, receita ou faturamento, o fato de a Lei nº 10.865/04, em seu artigo 21, ter excluído as cooperativas das hipóteses de retenção da CSLL.

É o Relatório.

Two handwritten signatures are present. The first signature on the left is a stylized, cursive 'GJ'. To its right is another handwritten mark, which appears to be a stylized 'I' or a checkmark.

## Voto Vencido

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Relator

### Preliminarmente

Em relação à fixação do prazo decadencial, considero que o imposto de renda se submete à regra relativa ao lançamento por declaração estampada no § 4, art. 150, do CTN, ou seja, seu início corresponde à data do fato gerador. Nada obstante, em concreto, ela não ocorreu para qualquer dos períodos. Como o lançamento foi promovido em bases anuais, o fato gerador mais antigo se deu em 31/12/2001, destarte, o Fisco tinha até o final de 2006 para consumar o procedimento, como de fato o fez. Em relação ao PIS e COFINS, se adotássemos a mesma disciplina, deveríamos declarar a caducidade das referidas contribuições relativamente a alguns meses de 2001. Nada obstante, para elas deve-se aplicar o prazo de 10 anos fixado no art. 45 da Lei 8.212/91.

Assim, não foi alcançada pela decadência qualquer das parcelas constantes do auto de infração.

### Mérito

A principal linha da defesa diz respeito a argumentos de que todos os seus atos se comporiam em cooperados, uns de natureza-fim, outros de natureza-meio. Esses argumentos não são novos e já foram enfrentados por diversas vezes pelo Conselho de Contribuintes. Há vasta jurisprudência acerca do tema não só para cooperativas médicas, mas também para diversas UNIMED's. Abaixo reproduzo alguns acórdãos pertinentes:

Número do Recurso:	126490
Câmara:	TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo:	10875.004124/2001-18
Tipo do Recurso:	VOLUNTÁRIO
Matéria:	COFINS
Recorrente:	UNIMED DE GUARULHOS - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida/Interessado:	DRJ-CAMPINAS/SP
Data da Sessão:	20/10/2005 14:00:00
Relator:	Silvia de Brito Oliveira
Decisão:	ACÓRDÃO 203-10509
Resultado:	NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão:	Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.
Inteiro Teor do Acórdão	
Ementa:	COFINS. SERVIÇOS DE LABORATÓRIO E DE HOSPITAIS. ATOS NÃO COOPERADOS. INCIDÊNCIA. Serviços de terceiros não-associados, tais como exames laboratoriais e serviços e internações hospitalares, não se classificam como atos cooperados, estando, pois, sujeitos à tributação. COOPERATIVAS. ATOS COOPERADOS. DEFINIÇÃO. Atos

cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução de objetivos sociais.  
Recurso negado.

D.O.U. de 12/03/2007, Seção 1, pág. 50.

**Número do Recurso:** 121175  
**Câmara:** TERCEIRA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10840.002672/2001-19  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** PIS  
**Recorrente:** UNIMED DE MONTE ALTO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Recorridera/Interessado:** DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP  
**Data da Sessão:** 14/10/2003 10:00:00  
**Relator:** Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva  
**Decisão:** ACÓRDÃO 203-09200  
**Resultado:** NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE  
**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.  
**Ementa:** PIS - COOPERATIVA MÉDICA - VENDA DE MEDICAMENTOS - A comercialização de medicamentos fica caracterizada como ato não cooperativo, fora do amplexo da isenção de que trata o art. 79 da Lei nº 5.674/71. Recurso negado.

**Número do Recurso:** 120607  
**Câmara:** TERCEIRA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10805.000375/00-96  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** COFINS  
**Recorrente:** UNIMED DO ABC COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Recorridera/Interessado:** DRJ-CAMPINAS/SP  
**Data da Sessão:** 15/10/2003 10:00:00  
**Relator:** Valmar Fonseca de Menezes  
**Decisão:** ACÓRDÃO 203-09227  
**Resultado:** NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE  
**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.  
**Ementa:** COFINS - COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS - A prestação de serviços por terceiros não associados, especialmente hospitais e laboratórios, não se enquadra no conceito de atos cooperados, nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributáveis. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas para a consecução de objetivos sociais. A Lei Complementar nº 70/91 estabeleceu que as sociedades cooperativas são isentas quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades. Recurso negado.



**Número do Recurso:** 115699  
**Câmara:** TERCEIRA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10435.000232/99-61  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO



Matéria: PIS  
Recorrente: UNIMED - CARUARU COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
Recorrida/Interessado: DRJ-RECIFE/PE  
Data da Sessão: 05/11/2002 15:00:00  
Relator: Lina Maria Vieira  
Decisão: ACÓRDÃO 203-08521  
Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE  
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.  
Ementa: CONTABILIZAÇÃO DAS RECEITAS, DESPESAS/CUSTOS. SEGREGAÇÃO DE ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. INEXISTÊNCIA. Se a escrituração da sociedade cooperativa não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou , ainda se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária. Não estão encobertos pela não incidência os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo. Se, conjuntamente com os serviços de sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios e outros serviços, especializados ou não, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, estas operações não se compreendem entre os atos cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária.

Podemos verificar que a jurisprudência deste colegiado não contempla, como atos cooperados, a prestação de serviços por hospitais e laboratórios, a venda de medicamentos, bem como a prestação de serviços por médicos não associados; todos fatos constatados pela fiscalização.

Tais atos, ao contrário do que defende a recorrente, não se classificam como cooperados, o que implica não estarem, receitas e resultados relacionados, contemplados pelo benefício fiscal próprio para essas entidades.

Ademais, se o sujeito passivo não promove a precisa segregação em sua escrita dos resultados de um e outro tipo de atos, a tributação deve ser promovida pelo seu montante global; posição também pacífica nesta corte.

  
Não compete ao Fisco, ao contrário do que alega a recorrente, ainda que tenha acesso a todos os documentos fiscais, promover a referida segregação e adotar critérios de rateio entre receitas e despesas a fim de estabelecer os diversos resultados tributáveis e não tributáveis.

Cumpre-me ainda destacar que, conforme relatado pela autoridade fiscal, a autuada já foi autuada em exercícios anteriores por causa de idênticos motivos. Dentre as autuações, está a formalizada por meio do processo administrativo 10840000341/2001-36, cujo recurso voluntário foi julgado por esta mesma Câmara. Abaixo transcrevo seu acórdão:



Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Recurso nº : 128.875  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1995  
Recorrente : UNIMED DE RIBEIRÃO PRETO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
Recorrida : DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de : 26 de fevereiro de 2003  
Acórdão nº : 103-21.155

**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 apoia 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.

Também merecem destaque algumas passagens do voto da lavra do ilustríssimo conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE:

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

*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.*

*(...)*

*No caso sob exame, ficou claramente demonstrado e a própria recorrente reconhece em diversas passagens, que realmente fornece, além dos serviços médicos dos associados, outros serviços de terceiros, bem assim, que a cooperativa não segregava as receitas e os custos derivados de tais serviços.*

*Diane de tais fatos, não vejo razão para modificar a decisão "a quo", mantendo a autuação sobre o IRPJ, uma vez que, tendo praticado atos não cooperativos - sujeitos à tributação - a recorrente não forneceu os elementos necessários à apuração desses resultados.*

Os fatos descritos nos autos são idênticos à situação acima transcrita. Ainda que aceitássemos serem atos cooperados aqueles prestados por pessoas jurídicas, cujos sócios são cooperados pessoa física, isso não seria suficiente para afastar nem sequer em parte a autuação. Diversos outros atos não cooperados persistiriam, como a prestação de serviços por outras pessoas jurídicas, bem como por pessoas físicas não cooperadas.

Cabe ainda destacar que a alegação de não ser correto o arbitramento do lucro, uma vez regular a escrituração, não prospera, porquanto o lançamento foi realizado com base no lucro real.

Em relação à taxa Selic, aplico a Súmula abaixo transcrita, por força do art. 53 do Regimento Interno, que estabelece a sua força vinculante:

*"Súmula 1º CC nº 4: 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".*

Já, no que se refere à imposição do percentual de 75% de multa, sua aplicação não depende da caracterização do aspecto subjetivo da conduta. Nesse caso, o percentual seria outro, de 150%. A multa no patamar de 75% é aplicada sempre que se caracteriza a infração independentemente da intenção do agente. Não tomo conhecimento das alegações de que tal percentual seria confiscatório, porque implicaria afastar lei vigente em razão de constitucionalidade, poder que não dispõe órgãos administrativos de julgamento.

Por derradeiro, cumpre destacar que, em relação às multas isoladas, não há qualquer questionamento específico. Por isso, devem ser mantidas. Abaixo, transcrevo acórdão com idêntico entendimento:

Número do Recurso: 132436  
Câmara: QUINTA CÂMARA  
Número do Processo: 13830.000078/2002-73  
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO  
Matéria: IRPJ E OUTROS  
Recorrente: UNIMED DE OURINHOS - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP  
Data da Sessão: 03/12/2003 01:00:00  
Relator: José Carlos Passuello  
Decisão: Acórdão 105-14269  
Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA  
Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, Álvaro Barros Barbosa Lima e Verinaldo Henrique da Silva, que negavam provimento integral ao recurso. Ausente justificadamente o Conselheiro Daniel Sahagoff.

Ementa: MULTA ISOLADA - ART. 44, § 1º, INC IV, DA LEI N° 9.430/96 -  
NATUREZA CONFISCATÓRIA NÃO COMPROVADA - Limitando-se  
a discussão à natureza confiscatória da multa isolada, o que não  
ficou caracterizado, ela deve ser mantida.

Por oportuno, cabe consignar que correta foi a decisão *a quo* em relação à redução do patamar das multas isoladas ao percentual de 50%, em razão da retroatividade benigna.

Isso posto, voto por negar provimento aos recursos de ofício e voluntário, no mérito e em sede de preliminares.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2008

  
GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

## Voto Vencedor

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Redator Designado

Minha discordância do ilustre prende-se à questão do prazo decadencial para a contribuição ao PIS.

Pauto minha linha de raciocínio no sentido de que esse prazo foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*(....) (grifo acrescido)*

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(....)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (grifo acrescido)*

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação, com é o caso do IRPJ. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.

No que se refere às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional. O já mencionado § 4º do mencionado artigo autoriza que a lei estabeleça prazo diverso dos cinco anos ali determinados.

Foi assim que a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*DD*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada." (grifo nosso)*

A mencionada lei determina expressamente quais as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no lucro e no faturamento:

*Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:*

*I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;*

*II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.*

(.....).

O Decreto-Lei nº 1.940/82 regulamenta o Finsocial. Posteriormente, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 criou a Cofins e determinou que essa contribuição seria cobrada em substituição àquela. Assim dispõe o art. 9º da LC:

*Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída. (grifo nosso).*

Vê-se, portanto, que sob a ótica da Lei 8.212/91 a contribuição para a Seguridade Social calculada sobre o faturamento é o Finsocial, posteriormente substituído pela Cofins e a contribuição calculada sobre o lucro é a CSLL. Não há menção ao PIS.

É certo que o CTN concedeu à lei ordinária a possibilidade de estabelecer prazo decadencial diferente daquele originariamente previsto no § 4º do art. 150 daquele diploma legal. No entanto, não se pode perder de vista que se trata de uma excepcionalidade.

Sob essa ótica, constatando-se que a Lei nº 8.212/91 em nenhum de seus dispositivos trata do PIS, considerar-se que o prazo decadencial previsto no art. 45 daquela norma aplicar-se-ia a essa contribuição seria um abuso interpretativo à concessão feita pelo CTN.

O tema do prazo decadencial tem grande importância na relação fisco-contribuinte, inclusive pelo impacto no princípio da segurança jurídica. Sendo assim, o tratamento da matéria é prerrogativa da norma positivada. Não havendo disposição expressa no texto legal, não se pode definir o prazo decadencial com base em interpretação do alcance da lei.

DR ✓

Entendo, destarte, que ao prazo decadencial do PIS deve ser aplicada a regra geral quinquenal estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN, nos moldes do IRPJ. Assim, foram atingidos pela decadência os fatos geradores até 30/04/2001, inclusive.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2008

*Leonardo de Andrade Couto*

LEONARDO DE ANDRADE COUTO