



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

Processo nº 10945.007152/2004-69
Recurso nº 157.236 Voluntário
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EX.: 2004
Acórdão nº 105-17.296
Sessão de 17 de outubro de 2008
Recorrente UNIMED DE FOZ DO IGUAÇU COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

Assunto: CSLL - Contribuição Social sobre Lucro Líquido

Ano-calendário: 2003

Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando o auto de infração descreve pormenorizadamente a infração cometida pelo contribuinte.

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO - INCIDÊNCIA DE IRPJ SOBRE ATOS NÃO COOPERATIVOS - Em virtude do regime jurídico peculiar aplicável às sociedades cooperativas, a CSLL incide apenas sobre os resultados dos atos não cooperativos. Dessa forma, mostra-se incabível a pretensão de excluir do lucro real as receitas decorrentes desses atos.

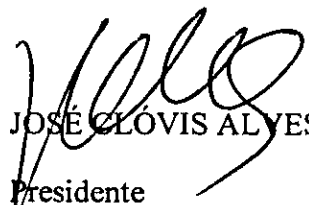
MULTA PROPORCIONAL - AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO - A multa proporcional aplicada de 75% não colide com o princípio do não confisco, nem com o princípio da proporcionalidade, porquanto sua base de cálculo é o tributo não recolhido pelo contribuinte.

LEGALIDADE DA APLICAÇÃO DA SELIC PARA FIXAÇÃO DE JUROS DE MORA - A jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça sedimentou seu entendimento acerca da legalidade de cobrança de juros moratórios com base na SELIC, na exegese do art. 161 do CTN e da Lei nº. 9.065/95. Precedentes.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLÓVIS ALVES

Presidente


ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Relator

Formalizado em: 13 ~~MAR~~ ^{FEV} 2009

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

Relatório

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

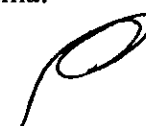
A apuração do recolhimento à menor dos tributos foi feita pelo Auditor Fiscal, mediante a análise da escrita contábil da Recorrente (LALUR) e da DCTF de 2003, conforme o descrito no Termo de Verificação e Encerramento Fiscal acostado às fls. 48 a 53 dos autos.

O Auditor Fiscal, por entender que os resultados obtidos com atos auxiliares (prestado por profissionais não cooperados) são decorrentes da prática de atos não cooperativos, realizou o lançamento de ofício destes valores, lavrando o presente auto de infração de fls. (57 a 61). O aludido lançamento pode ser assim resumido:

Contribuição	R\$ 7.541,59
Juros de Mora	R\$ 274,51
Multa Proporcional	R\$ 5.656,19
Multa Exigida Isoladamente	R\$ 12.074,84
Valor do Crédito Tributário Apurado	R\$ 25.547,13

Importante ressaltar que parte do citado crédito tributário refere-se à aplicação de multa isolada (art. 44, §1º, IV da Lei nº. 9.430/96). Segundo o Auditor Fiscal, a aplicação da referida penalidade (fl. 53) decorre do fato de que a Recorrente promove o pagamento por estimativa do tributo em questão e, em virtude da errônea separação de suas receitas, deixou de recolher e declarar, mensalmente, valores que deveriam ser tributados (atos auxiliares).

Após a devida notificação da Recorrente, em 24/05/2004, ela apresentou impugnação ao auto de infração, arguindo, em suma:





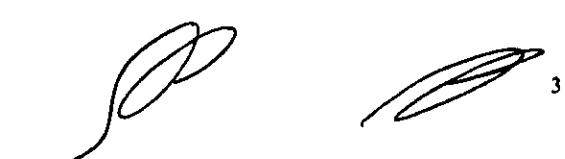
- a) a nulidade do auto de infração, eis que este apenas descreve uma eventual infração de modo genérico, o que teria impossibilitado o exercício do seu direito de defesa;
- b) que as sociedades cooperativas são sociedades de pessoas constituídas, sem fins lucrativos, com o escopo de prestar assistência aos seus associados;
- c) que as cooperativas de trabalho médico se submetem ao regime jurídico da Lei nº. 5.764/1971;
- d) que as cooperativas de trabalho médico só realizam atos cooperativos, os quais, nos moldes do art. 79 da Lei nº. 5.764/71, não implicam em qualquer operação de mercado. Desta forma, tais atos não estão sujeitos à tributação;
- e) que os atos meios, acessórios ou auxiliares praticados pelas cooperativas de trabalho médico, como a contratação de serviços hospitalares e laboratoriais, devem ser classificados como atos cooperativos, uma vez que são essenciais para o implemento do seu objeto social;
- f) que o adequado tratamento tributário do ato cooperativo foi elevado a nível constitucional com a promulgação da Carta da República de 1988;
- g) que a Lei nº. 5.764/1971, no que tange ao tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo, passou a ser classificada como lei complementar, em razão do princípio da recepção;
- h) que os atos cooperativos encontram-se no campo de não incidência da norma tributária;
- i) que a multa aplicada, no montante de 75% (setenta e cinco por cento), possui caráter confiscatório, o que postergaria o princípio do não confisco estabelecido no art. 145, § 1º, VI, da CR/88. Desta feita, requer a redução da multa para 2% (dois por cento);
- j) que a correção do crédito tributário apurado com base na Taxa SELIC é ilegal;
- k) por fim, requer a realização de prova pericial para demonstrar a inexistência de atos não cooperativos.

A 2ª Turma da DRJ de Curitiba/PR julgou parcialmente procedente o lançamento de IRPJ para reduzir a multa isolada aplicada de 75% (setenta e cinco por cento) para 50% (cinquenta por cento), em razão do princípio da retroatividade benigna da norma tributária sancionadora. A referida decisão foi ementada da seguinte maneira:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.
DESCABIMENTO.



É infundada a arguição de nulidade dos lançamentos se os dispositivos legais que os fundamentaram encontram-se descritos no Auto de Infração, e a peça impugnatória é apresentada com desenvoltura suficiente para contradizer um suposto cerceamento do direito de defesa.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DO IRPJ. REDUÇÃO PARA 50% RETROATIVIDADE BENIGNA.

É devida a multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa do CSLL, impondo-se, porém, a redução do percentual para o patamar de 50%, ainda que alterado por legislação superveniente ao lançamento, por força do princípio da retroatividade benigna.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2003

PEDIDO DE PERÍCIA. AUSÊNCIA DE QUESITOS E PERITO. PEDIDO NÃO FORMULADO.

Nos termos da legislação do PAF, os pedidos de perícia sem indicação de perito e quesitos são considerados como não formulados.

Assunto: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

COOPERATIVA DE MÉDICOS. SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS. ATO NÃO-COOPERATIVO.

Não se considera ato cooperativo os serviços praticados por hospitais, clínicas, laboratórios e assemelhados, ainda que para atender aos objetivos sociais da sociedade, por constituírem em entidades estranhas à cooperativa.

BASE DE CÁLCULO. SEGREGAÇÃO DE RECEITAS. FATURAMENTO APRESENTADO DE FORMA GLOBAL. PERCENTUAL DE CUSTOS DE SERVIÇOS PRESTADOS POR NÃO COOPERADOS SOBRE O CUSTO TOTAL. LEGITIMIDADE.

Nos casos em que a cooperativa apresenta seu faturamento de forma global, constituídas pelas mensalidades dos diversos planos de saúde pagos por seus usuários é legítimo tomar-se como critério de segregação de receitas a relação percentual entre os custos de serviços prestados por não cooperados sobre os custos totais.

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

É o relatório.



Voto

Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Relator

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

Preliminar -Nulidade do auto de infração

Em suas razões recursais, a Recorrente alega que o auto de infração seria nulo, porquanto apenas descreve uma eventual infração de modo genérico, o que teria impossibilitado o exercício do seu direito de defesa.

Consultado os autos, entendo que razão não assiste à Recorrente, nesse ponto, uma vez que da leitura do Termo de Verificação e Encerramento Fiscal (fls. 48 a 53), que acompanha o auto de infração, é possível retirar todos os fundamentos que deram azo ao lançamento de ofício de CSLL.

Neste sentido, extrai-se da leitura do aludido termo que o presente lançamento refere-se à não tributação, pela Recorrente, dos resultados obtidos com a prática de atos auxiliares de contratação de profissionais não cooperados (hospitais e laboratórios), os quais, na visão do Fisco, são classificados como atos não cooperativos.

Desta forma, o auditor fiscal, com fulcro na segregação realizada pela Recorrente entre atos principais e auxiliares, calculou o montante de imposto devido com base na proporção entre o custo total dos serviços prestados no ano-calendário de 2003 e o custo com a prática de atos auxiliares (não cooperativos).

Ademais, o auditor fiscal, por considerar que os custos descritos na conta “Outros Custos” envolvem a prática de atos não cooperativos, segregou tais valores e também os submeteu à tributação de CSLL.

Desta forma, resta demonstrado que o auto de infração descreveu minuciosamente a infração praticada pela Recorrente, citando inclusive a legislação postergada, razão pela qual não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Ante o exposto, julgo improcedente, neste particular, o recurso voluntário ajuizado, eis que não houve qualquer transgressão ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Mérito – Incidência de CSLL sobre resultados de atos não cooperativos

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

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

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

Dispõe os referidos artigos, *in litteris*:

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

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

(...)

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

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

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

Dessa forma, da combinação dos arts. 79 e 87 da Lei das Cooperativas, tem-se que os atos cooperativos, entendidos como as operações realizadas entre a cooperativa, na condição de intermediária, e seus cooperados, não serão tributáveis por não estarem incluídos na hipótese de incidência da norma tributária. Todavia, os atos não cooperativos, ou seja, os praticados pela cooperativa com não associados estarão sujeitos à tributação federal, vez que resultam em lucro.

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



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

No caso em questão, o Auditor Fiscal sujeitou à tributação de CSLL os resultados obtidos pela Recorrente com a prática de atos auxiliares de contratação de profissionais não cooperados (hospitais, laboratórios, clínicas), uma vez que classificou tais receitas como provenientes da prática de atos não cooperativos.

O cálculo do montante devido a título de CSLL pautou-se na segregação realizada pela Recorrente entre custos com serviços de cooperados, custos com serviços de terceiros e custos totais, tendo em vista a impossibilidade de segregar diretamente, por meio das receitas, as mensalidades pagas pelos usuários do sistema de plano de saúde. Desta forma, o auditor fiscal calculou o *quantum* devido da contribuição mediante a aplicação percentual dos custos com atos auxiliares (não cooperativos) em relação ao total dos custos com serviços prestados no respectivo ano-base.

Consultado os autos, entendo pelo provimento do lançamento efetuado, por dois motivos. A uma, porque os atos praticados com terceiros não cooperados, mesmo que em implemento do objeto social da Recorrente, devem ser considerados atos não cooperativos, uma vez que a cooperativa não atua como intermediadora na relação negocial triangular entre um cooperado e um terceiro. No presente caso, a cooperativa age com caráter nitidamente empresarial, visto que administra recursos de terceiros ao contratar hospitais, laboratórios e clínicas médicas.

A duas, pois, conforme o ilustrado acima, para a classificação de um ato como cooperativo, é necessária a presença de um cooperado na relação negocial triangular entre a cooperativa e um terceiro. No caso em apreço, a cooperativa não atua como intermediadora na relação negocial, visto que os hospitais, bem como os pacientes, são pessoas não cooperadas. Desta forma, entendo por correta a tributação de tais receitas pelo auditor fiscal, eis que oriundas da prática de atos não cooperativos.

A título de ilustração, este Primeiro Conselho de Contribuintes também compartilha o citado entendimento de que para a caracterização de um ato cooperativo é necessária a presença de um cooperado na relação negocial triangular. Senão, veja-se:

“EMENTA: COOPERATIVA – ATO COOPERADO – DEFINIÇÃO E ALCANCE.

Ato cooperado é o ato que decorre da atuação do cooperado no exercício e atendimento dos objetivos da atividade cooperada a que aderiu e que, assim, não se sujeita à incidência tributária por não qualificar ato de mercancia. **A negociação direta entre a Cooperativa e terceiros, sem interferência direta do cooperado na sua concretização deixa de traduzir a característica essencial do ato cooperativo para assim configurar ato sujeito a uma incidência tributária normal.** (grifos acrescidos)

CSSL – ATO COOPERADO – LEI nº 5.764/71.

A Lei 5.764/71, por ser Lei Complementar recepcionada pela Constituição de 1988, não autoriza a tributação da CSSL sobre os atos cooperados em função de legislação superveniente de natureza não complementar.”

(Acórdão nº. 103-22205, 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Rel. Victor Luís de Salles Freire, Data. 07/12/2005).



Lado outro, entendo por correto o critério de segregação utilizado pelo auditor fiscal para o cálculo do imposto devido, visto que este se encontra em consonância com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes. Nesse sentido, leia-se o arresto abaixo:

COFINS - COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS - A prestação de serviços por terceiros, não cooperados, não se enquadram no conceito de atos cooperados, nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributáveis. SEPARAÇÃO DOS VALORES REFERENTES A ATOS NÃO COOPERATIVOS - Legítima a apuração da receita tributável, quando o preço dos serviços é feita de forma global, a partir da apuração da relação percentual dos custos incorridos com o pagamento de serviços prestados pelos não cooperados em relação aos custos totais. Recurso negado. (Grifos Acrescidos)
(Acórdão nº. 203-07156, 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Rel. Renato Scalco Isquierdo, Data. 20/03/2001)

Assim, julgo improcedente o recurso voluntário aviado, vez que incide IRPJ sobre as receitas de atos não cooperativos.

Da Multa Proporcional

Adiante, insurge à Recorrente contra a multa proporcional aplicada de 75% (setenta e cinco por cento), argüindo que esta é inconstitucional, uma vez que possui caráter confiscatório, colidindo, assim, com o princípio constitucional do não confisco descrito no art. 145, § 1º, VI, da CR/88.

A meu sentir, a multa proporcional aplicada de 75% não colide com o princípio do não confisco, nem com o princípio da proporcionalidade, porquanto sua base de cálculo é o tributo não recolhido pelo contribuinte.

Neste sentido, a multa aplicada encontra estreita relação com o montante não recolhido pelo contribuinte a título de CSLL, razão pela qual não pode ser considerada como confiscatória.

Ademais, as decisões deste Primeiro Conselho de Contribuintes são unânimes em afirmar que o aludido princípio do não confisco refere-se somente a tributos, não se aplicando, assim, às multas. Nesse norte, leia-se os seguintes arrestos:

MULTA DE OFÍCIO – PERCENTUAL DE 75% - CONFISCO – INOCORRÊNCIA – Incabível se falar em confisco no âmbito das multas pecuniárias. O princípio constitucional do não-confisco se aplica, apenas, aos tributos.

(Recurso Voluntário nº. 152.087, Processo nº. 11020.000552/2001-95, 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rel. Giovanni Christian Nunes Campos, Data de 25/06/2008).

MULTA DE OFÍCIO - CONFISCO - Em se tratando de lançamento de ofício, é legítima a cobrança da multa correspondente, por falta de pagamento do imposto, sendo inaplicável o conceito de confisco que é dirigido a tributos.



(Recurso Voluntário nº. 151.511, Processo nº. 10840.002314/2005-21, 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rel. Remis Almeida Estol, Data de 18/10/2007).

Assim, julgo improcedente, neste particular, o recurso voluntário proposto.

Dos Juros de Mora – SELIC

Quanto à aplicação da Taxa SELIC como juros de mora, o Código Tributário Nacional, no §1º do art. 161, estabelece que os juros moratórios serão de 1% quando não houver lei tributária que disponha em sentido contrário.

Com fulcro na citada norma, foi elaborada a Lei nº. 9.065/95, que dentre outras medidas, estabeleceu, no art. 81, I, a Taxa SELIC como os juros que seriam aplicados, a partir de 01 de janeiro de 1995, aos débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Neste diapasão, a jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça é unânime e pacífica em afirmar que *“é legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários - AgrRg nos EREsp 579565/SC, 1ª S., Min. Humberto Martins, DJ de 11.09.2006; AgrRg nos EREsp 831564/RS, 1ª S., Min. Eliana Calmon, DJ de 12.02.2007”* (REsp nº. 665.320/PR, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 03/03/2008).

Ademais, é importante ressaltar que no entendimento daquela Colenda Corte a Taxa SELIC não pode ser acumulada com nenhum outro índice inflacionário, vez que *“inclui, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa de juros real”* (REsp nº. 861.777/SP, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 12/03/2008).

Por fim, a Súmula nº. 4 do 1º Conselho de Contribuintes dispõe que *“a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios 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.”*

Diante o exposto, face à inovação proposta pela Lei nº. 9.065/95, a Taxa SELIC pode ser utilizada como indicadora dos juros moratórios, porquanto excepciona a regra contida no §1º do art. 161 do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, julgo procedente o lançamento, visto que esse não padece de vício nem correção.

Sala das sessões, em 17 de outubro de 2008.


ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

