



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.004495/2007-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1302-005.601 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de agosto de 2021
Recorrente UNIMED DE BRAGANCA PAULISTA COOPERATIVA DE TRAB.MEDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002, 2004, 2005, 2006

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL E OBRIGATÓRIA.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário.

Contudo, sendo identificada alguma das hipóteses legais de arbitramento, a apuração pelo lucro arbitrado se torna obrigatória. Não sendo feito o arbitramento, deve ser considerado como nulo o lançamento que apura o crédito tributário com base no lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade da autuação, e, em decorrência, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Andréia Lúcia Machado Mourão e Marcelo Cuba Netto, que rejeitavam a referida preliminar.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourao, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

O presente processo administrativo trata de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Unimed de Bragança Paulista Cooperativa de Trabalho Médico, ora Recorrente, através dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos ao período compreendido entre Janeiro de 2001 e Dezembro de 2006, além de ter sido aplicada penalidade (multa isolada) pelo não recolhimento das estimativas daqueles tributos em alguns meses do período objeto da fiscalização.

Neste sentido, como se observa do “Termo conclusivo da ação fiscal”, o agente atuante, em um primeiro momento, discorreu acerca da natureza jurídica das cooperativas, deixou claro que cada uma das UNIMEDs tem autonomia própria, quando consideradas as diversas cooperativas de trabalho médico espalhadas pelo território nacional, e que se *“constituíram através do agrupamento de pessoas físicas, de formação profissional ‘médico’, com a finalidade de aumentar-lhes os rendimentos pessoais em face de uma produção melhorada com a captação sempre crescente de maiores clientes”*.

Assim, aquele agente atuante passou a trazer conceitos sobre os atos cooperativos e os atos não cooperativos, demonstrando que a legislação, em especial a Lei nº 5.764/72, diferenciou esses dois atos que podem ser praticados pelas cooperativas e que, no caso dos atos denominados não cooperativos, *“a própria lei do cooperativismo, em seu artigo 86, prevê a possibilidade das cooperativas fornecerem bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.”* Neste sentido, a fiscalização fez as seguintes colocações:

25. As UNIMED, tal qual outras pessoas jurídicas do gênero de atividade, são na realidade vendedoras dos chamados "Planos de Saúde", também conhecidos como "Convênios Médicos", ofertando aos "conveniados" os serviços de saúde e, em contrapartida, se remunerando de pagamentos mensais, segundo as características e dimensões dos serviços escolhidos. O modus operandi de ambas, cooperativa ou não, é o mesmo: oferecem serviços na área da saúde; se adaptam à dinâmica e exigência do mercado; vendem os planos de saúde e se remuneram pelos serviços prestados, repassando aos profissionais executores dos serviços, a parte que lhes cabe. Enquanto a empresa não cooperativa se sujeita à carga tributária normal, a cooperativa pretende tributariamente se desonerar, mesmo iras operações tidas como atos não cooperados.

26. Tal atividade não muito remota, transferida para iniciativa privada em virtude da impossibilidade material do Estado, com qualidade, de garantir o direito social previsto no artigo 6º da Constituição Federal, surgiu com planos menos abrangentes, inicialmente de simples atendimento médico e, posteriormente, com serviços complementares especializados, de exames laboratoriais, de internações hospitalares e demais serviços que todos conhecemos por sermos os próprios usuários. Lógico que essa oferta de novos serviços, exigência do mercado, veio acompanhada de preços exigidos segundo a abrangência dos serviços escolhidos.

27. Atualmente a Agência Nacional da Saúde interfere no setor exigindo que, antes da venda, o produto ofertado seja nela registrado. Não retira a competência de gerar o produto tal qual a a predisposição de quem o vende ou a sua visão do mercado, tanto que, ainda hoje, algumas UNIMED possuem o "Plano Ambulatorial" que basicamente só prevê o atendimento médico. A lógica disso está na capacidade financeira menor de grande parte das pessoas da nossa sociedade, ou da vontade de outros em manter dois planos de saúde, um deles menos abrangente, mas com os médicos da sua preferência.

29. Isso demonstra que os argumentos de atos cooperados divididos em atos-meio e atos-fim não prospera, eis que é possível um relacionamento exclusivo entre conveniado e médico-cooperado, até porque nem todo atendimento inicial leva, obrigatoriamente, aos exames complementares. O conveniado, que somos nós, nunca faz os exames

diretamente, ou promove pessoalmente a sua internação. Consulta-se com o médico que prescreverá as etapas seguintes, cujo prosseguimento, em muitos casos, por decisão pessoal do conveniado pode não acontecer. Vê-se, então, que são atos distintos, independentes um do outro.

30. O argumento de atos-meio e atos-fim só tem sentido na análise do tratamento da saúde como um todo: consulta, exames, internações, utilização de medicamentos, etc... (atos-meio) com o objetivo de atingir a cura do paciente (atos-fim). Não é a mesma definição de atos cooperativos, cuja fórmula está descrita no artigo 79 da Lei do Cooperativismo, de onde se extrai a posição jurídica, vontade soberana do legislador, eis que os atos não cooperativos tem tratamento tributário diferenciado.

31. A própria venda de medicamentos, já a um certo tempo promovida pelas UNIMED, é uma demonstração nítida de não se tratar de ato cooperado. É uma atividade comercial, onde medicamentos adquiridos de terceiros são revendidos àqueles conveniados que se propõe adquiri-los, podendo estes não dar preferência às farmácias das UNIMED. É um plus a mais para os conveniados? Sim! Mas também é um marketing de captação de clientes, que ao ofertar medicamentos sem a mesma carga tributária que sofrem os demais, promove uma concorrência desleal, injusta e ilegal, pois a Lei do Cooperativismo textualmente isso não permite.

32. A UNIMED de Bragança Paulista não se diferencia em tal comportamento. Promove a venda dos planos de saúde, auferindo receitas do gênero, se comprometendo a prestar os serviços previstos em cada plano de saúde, se valendo, para tanto, de médicos-cooperados, médicos-não cooperados, laboratórios, hospitais, radiologistas, etc..., enfim, com exceção dos médicos-cooperados, os demais, todos, sem vínculo jurídico direto como associado, e como tal, caracterizando atos não cooperados. Também promove a venda de medicamentos, além de auferir receitas financeiras, o que a própria legislação tributária determina a sua tributação.

33. O presente trabalho não visa descaracterizar a UNIMED de Bragança Paulista como cooperativa, mas demonstrar a existência simultânea de duas situações jurídicas e tributárias, quais sejam: atos cooperados e atos não cooperados, sujeitos, respectivamente, à tributação diferenciada e à tributação normal.

Como se observa do trecho transcrito acima, em síntese, a fiscalização argumenta que, no caso das cooperativas de trabalho médico, só podem ser considerados como atos cooperativos aqueles praticados como atividade fim da cooperativa, não podendo ser enquadrados como atos cooperativos os denominados atos-meio, tais como “*consulta, exames, internações, utilização de medicamentos*”, que, apesar de necessários à atividade médica, com esta não se confundem. Neste Norte, afirma que:

34. As receitas oriundas das vendas de medicamentos e as que se classificam como receitas financeiras, sem qualquer dúvida tributária, se sujeitam incidência integral dos tributos que lhes são devidos. A questão é mais complexa em relação às receitas oriundas das vendas dos planos de saúde, pois que nelas estão compreendidos os atos cooperados e os que assim não se caracterizam. É que ao vender o plano de saúde a UNIMED de Bragança Paulista se propõe utilizar dos médicos-cooperados, mas ao mesmo tempo oferece uma grande quantidade de serviços que são executados por terceiros, não cooperados, tudo, entretanto, contido no preço de venda, base do recebimento da sua receita do gênero. (destacou-se)

Com este entendimento e com o objetivo de chegar em um percentual do que se referiria a atos cooperativos e, aos seus olhos, “atos não cooperativos”, uma vez que o contribuinte contabilizava todas as receitas decorrentes das vendas dos planos de saúde como atos cooperativos, o agente autuante fixou os seguintes parâmetros:

- Foram envolvidas todas as contas contábeis, mas a determinação do percentual só foi possível a partir das despesas, ou seja, os gastos necessários para honrar o compromisso da prestação dos serviços vendidos;

- As despesas foram agrupadas em dois tipos: (1) aquelas diretamente ligadas à prestação dos serviços, correspondentes aos gastos com os profissionais que efetivamente honraram a prestação dos serviços vendidos, quer cooperados ou não, e (2) as demais despesas necessárias à manutenção da atividade como um todo;
- Mediante as rubricas contábeis, as despesas do primeiro grupo (relação direta com os serviços vendidos), base 100, foram separadas em gastos exclusivos com os cooperados, as chamadas produção médica, estabelecendo aí, o percentual de gastos com os mesmos;
- Conseqüentemente, a diferença entre a base 100 e o percentual de gastos com os médicos-cooperados, nos dá o percentual de gastos com os não cooperados;
- As receitas, por sua vez, foram divididas em três grupos (soma): (1) mensalidades dos planos de saúde; (2) venda de medicamentos, e (3) demais receitas contábeis, quase que exclusivamente receitas financeiras.
- Aplicando-se o percentual de gastos com os não cooperados sobre as receitas das mensalidades dos conveniados, grupo (1), temos a parte das receitas do gênero sujeitas à tributação normal;
- Agregando-se a elas as receitas integrais de vendas de medicamentos e as demais receitas contábeis, nos períodos em que estas eram devidas, temos a base de cálculo mensal do PIS e da COFINS.

Importante pontuar que, apesar de no último ponto transcrito acima a fiscalização se pronunciar acerca da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no presente processo administrativo só se discute a constituição dos créditos tributários de IRPJ e CSLL. Aquelas contribuições, como alertado no próprio Termo de acusação fiscal, foram tratadas em um processo apartado do presente.

No que tange ao IRPJ e a CSLL, assim, a fiscalização, após fixar os percentuais do que seriam as receitas obtidas pela prática de atos não cooperativos pelo Recorrente em cada um dos meses nos anos fiscalizados, demonstrou como se apurou a base de cálculo dos tributos. Confira-se:

42. Para a apuração das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL elaborou-se, para cada ano-calendário, as planilhas de "Resumo Anual Para Fins do IRPJ e da CSLL", anexas, que para melhor entendê-las esclarecemos:
- A finalidade é a apuração do resultado do período, primeiramente no mês, acumulando-se mês-a-mês até o foral do ano-calendário;
 - Embora a opção seja pelo Lucro Real Anual, a apuração mensal acumulada em cada ano-calendário também serve para a determinação da base de cálculo da estimativa mensal, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL;
 - As receitas se mantiveram nos três grupos já referidos: (1) Receitas da Atividade (venda de planos de saúde); (2) Venda de medicamentos, e (3) Receitas Financeiras;
 - Os custos e ou despesas, aqui compreendidos os gastos com todos os envolvidos, cooperados ou não, foram em dois grupos aglutinados: (1) custo/despesas com medicamentos, e (2) despesas da atividade;
 - Assim foi possível apurar o Resultado da Atividade e o Resultado dos Medicamentos, ao que se somou as Receitas Financeiras, totalizando o Resultado Final do período e o Resultado Final Acumulado dentro do mesmo ano-calendário;
 - Aplicando-se os percentuais relativos às operações com os cooperados sobre o Resultado da Atividade, temos a parcela de exclusão dos atos cooperados, que diminuídos do Resultado Final, determina o Resultado Tributável e, na seqüência, o Resultado Tributável Acumulado dentro do mesmo ano-calendário.

Com este entendimento e metodologia de cálculo, a fiscalização deixou claro que “*somente os anos-calendário de 2005 e 2006 tiveram resultados positivos*”. Assim, só para estes anos foram constituídos, de ofício, créditos tributários de IRPJ e CSLL.

Contudo, o agente autuante demonstrou que, em alguns meses dos anos fiscalizados (2002 a 2006), o contribuinte teria apurado resultado positivo e, por isso, como não houve o recolhimento das estimativas mensais, deveriam ser aplicadas “*as multas isoladas sobre os valores de estimativas não recolhidos*”.

Devidamente intimado, o Recorrente apresentou extensa Impugnação Administrativa, em que, preliminarmente, defendeu a (i) inaplicabilidade da taxa SELIC como critério de correção dos créditos tributários e (ii) a impossibilidade de aplicação da multa no percentual de 75%.

Ainda, em prejudicial de mérito, defendeu a decadência de parte do crédito tributário constituído de ofício, nos termos definidos pelo artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Já no que se refere ao mérito, em síntese, o contribuinte fez arrazoado acerca do regime jurídico aplicado às cooperativas e, em especial, dos atos denominados cooperativos, concluído, ao final, pela impossibilidade de tributação, pelo IRPJ e CSLL, dos resultados obtidos com a prática dos atos cooperativos, dentre eles aqueles atos denominados de meio, além dos resultados obtidos com a venda de medicamentos e resultantes de aplicações financeiras realizadas pela cooperativa.

Contudo, a DRJ em Campinas (SP), ao apreciar o apelo do Recorrente, entendeu por bem julgar como totalmente improcedente a Impugnação Administrativa apresentada. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2004, 2005, 2006

IRPJ e CSLL. Anos-Calendário 2005 e 2006. Decadência. Lançamento por Homologação.

Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do lapso decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional, nos mesmos moldes do imposto de renda pessoa jurídica.

O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º I, do CTN, quando ausentes dolo, fraude ou simulação. À falta do pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

Na apuração do resultado pelo lucro real anual, o fato gerador da obrigação tributária é consumado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. No presente caso, tendo sido adotada a hipótese de apuração do resultado pelo lucro real anual, ainda que se aplique a regra de contagem do prazo decadencial mais benéfica à contribuinte, não se vislumbra transcorrido o prazo legal para a constituição do crédito tributário, à vista da ciência do auto de infração em 25/10/2007.

Multa de Lançamento de Ofício Isolada. Estimativas. Fatos-Geradores outubro/2002 a fevereiro/2006. Decadência.

A exigência de penalidade isolada constitui justamente a hipótese de lançamento de ofício, a ela se aplicando, portanto, o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do

CTN. Nesse contexto, não se vislumbra transcorrido o prazo decadencial para a exigência da penalidade isolada, devida pela falta de recolhimento do tributo e da contribuição calculados em base estimada, à vista da ciência do auto de infração em 25/10/2007.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2004, 2005, 2006

Sociedades Cooperativas. Base de Cálculo. Anos-Calendário 2005 e 2006.

A não incidência do imposto de renda atribuída às sociedades cooperativas alcança, tão somente, os resultados advindos dos chamados atos cooperativos, assim entendidos aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, ou entre as cooperativas entre si.

A prestação de serviços por terceiros não associados não se enquadra no conceito de atos cooperativos, nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributáveis os rendimentos correspondentes.

As receitas financeiras não estão abrangidas pela não incidência que ampara os resultados provenientes de ato cooperativo.

Multa de Lançamento de Ofício.

Para a aplicação da multa no patamar de 75% basta a constatação, em procedimento de ofício, de infração à legislação tributária, da qual resulte falta de recolhimento do tributo, por parte da contribuinte. A necessidade da comprovação in concreto do dolo, fraude ou simulação é necessária apenas para a qualificação da penalidade, a ser aplicada em percentual duplicado, não sendo esta a hipótese dos presentes autos. De outro giro, a multa moratória no limite de 20% é cabível apenas no recolhimento espontâneo, só se admitindo a sua aplicação quando já iniciado o procedimento fiscal, relativamente aos débitos declarados pela contribuinte, desde que o pagamento se dê até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, também não sendo esta a hipótese dos presentes autos.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente.

Multa de Lançamento de Ofício Isolada. Falta de Recolhimento de Estimativa. Fatos- Geradores outubro/2002 a fevereiro/2006.

A falta de recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

Juros de Mora.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. No tocante à taxa Selic, a utilização desta como juros de mora está fundamentada por expressa determinação legal.

Inconstitucionalidade. Instâncias Administrativas. Competência .

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2004, 2005, 2006

Sociedades Cooperativas. Base de Cálculo. Anos-Calendário 2005 e 2006.

A não incidência da contribuição social atribuída às sociedades cooperativas se deu a partir de 1 de janeiro de 2005, alcançando, tão somente, os resultados advindos dos chamados atos cooperativos, assim entendidos aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, ou entre as cooperativas entre si.

A prestação de serviços por terceiros não associados não se enquadra no conceito de atos cooperativos, nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributáveis os rendimentos correspondentes.

As receitas financeiras não estão abrangidas pela não incidência que ampara os resultados provenientes de ato cooperativo.

Multa de Lançamento de Ofício.

Para a aplicação da multa no patamar de 75% basta a constatação, em procedimento de ofício, de infração à legislação tributária, da qual resulte falta de recolhimento da contribuição, por parte da contribuinte. A necessidade da comprovação in concreto do dolo, fraude ou simulação é necessária apenas para a qualificação da penalidade, a ser aplicada em percentual duplicado, não sendo esta a hipótese dos presentes autos. De outro giro, a multa moratória no limite de 20% é cabível apenas no recolhimento espontâneo, só se admitindo a sua aplicação quando já iniciado o procedimento fiscal, relativamente aos débitos declarados pela contribuinte, desde que o pagamento se dê até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, também não sendo esta a hipótese dos presentes autos.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente.

Multa de Lançamento de Ofício Isolada. Falta de Recolhimento de Estimativa. Fatos- Geradores outubro/2002 a fevereiro/2006.

A falta de recolhimento da contribuição sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

Juros de Mora.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. No tocante à taxa Selic, a utilização desta como juros de mora está fundamentada por expressa determinação legal.

Inconstitucionalidade. Instâncias Administrativas. Competência.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (destaques no original)

Não concordado com a decisão proferida, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual não renova a preliminar de inaplicabilidade da taxa SELIC. Contudo, traz nova preliminar de nulidade do lançamento, sob dois fundamentos distintos: (i) incorreção na apuração da base de cálculo dos tributos em discussão e (ii) impossibilidade de “*arbitramento do lucro*”.

Como prejudicial de mérito, o Recorrente repisa os argumentos quanto à suposta decadência de parte dos créditos tributários constituídos pela fiscalização.

Já no mérito, traz os mesmos argumentos apresentados no apelo inicial, defendendo, ao final, a impossibilidade de tributação pelo IRPJ e CSLL dos atos cooperativos, além de requerer a não aplicação da multa de ofício aplicada pelo agente autuante.

Ato contínuo, os autos foram remetidos ao CARF e, posteriormente, distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO.

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 21/06/2010 (AR de fls. 967), apresentando o Recurso Voluntário no dia 05/07/2010 (comprovante de fls. 968), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Portanto, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE.

No Recurso Voluntário, o Recorrente apresentou duas preliminares que apontam vícios no lançamento que, ao fim e ao cabo, uma vez sendo acatadas, acarretarão na nulidade do lançamento em discussão.

Na primeira das preliminares, o Recorrente afirma que, como a fiscalização não promoveu a apuração em separado das receitas das atividades próprias e das receitas decorrentes com a operação com terceiros, teria ficado evidente que a cobrança do IRPJ e da CSLL estaria sendo realizada sobre os *“ingressos decorrentes da prática de atos cooperativos”*. Neste sentido, aos olhos do contribuinte, estaria caracterizado o descumprimento do que determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Já na outra preliminar, o Recorrente afirma que, ao proporcionalizar as receitas de acordo com os custos e despesas da cooperativa, o agente autuante arbitrou o lucro da entidade, *“sem fundamentar o que supostamente entenderia por atos cooperativos e não cooperativos”*.

Afirma, assim, que, como se depreende do Relatório Fiscal, *“ofertou todos os dados solicitados e informações necessárias para que a própria fiscalização efetuasse a segregação entre os ingressos, decorrentes dos atos cooperados e dos entendidos como não cooperados e, a partir daí, apurasse eventual lucro obtido”*.

Pois bem.

De pronto, deve-se consignar que é certo que estas preliminares não foram arguidas quando da apresentação da Impugnação Administrativa, o que poderia caracterizar a preclusão consumativa, na medida em que, como sabido, nos termos do artigo 16, inciso III do Decreto n.º 70.235/72, é no primeiro ato de defesa praticado que o contribuinte deve apresentar suas alegações, sob pena de preclusão do seu direito.

Contudo, entende-se que a nulidade do lançamento, que pode se dar pelo erro na quantificação do crédito tributário, como defende o contribuinte, em especial na preliminar que trata do *“arbitramento”* do lucro, é matéria de ordem pública e, por isso, pode ser aduzida a qualquer momento, inclusive pode ser invocada de ofício pelo julgador administrativo.

Desta feita, não se vislumbra, no presente caso, a preclusão consumativa das discussões levantadas nas preliminares do Recurso Voluntário, devendo, por consequência, serem analisadas.

No que tange à primeira preliminar, entretanto, não se pode concordar com as alegações do Recorrente, na medida em que, o que se depreende da acusação fiscal é que o agente autuante não constituiu crédito tributário de IRPJ e CSLL com base nas receitas auferidas pela prática de atos cooperativos próprios da cooperativa.

Pelo contrário: a acusação fiscal é muito clara quando afirma que o Recorrente auferiu, no período fiscalizado, três receitas distintas, quais sejam: as decorrentes da venda de planos de saúde, as decorrentes da venda de medicamentos e, por fim, receitas financeiras.

No que se refere às receitas auferidas com a venda/comercialização dos planos de saúde, a fiscalização, todavia, pontou que, nestas receitas, estariam englobados valores decorrentes dos serviços médicos prestados pelos cooperados e os valores que teriam o condão de remunerar serviços auxiliares, que seriam realizados por terceiros. Veja-se trecho do “Termo Conclusivo da Ação Fiscal” neste sentido:

34. As receitas oriundas das vendas de medicamentos e as que se classificam como receitas financeiras, sem qualquer dúvida tributária, se sujeitam incidência integral dos tributos que lhes são devidos. A questão é mais complexa em relação às receitas oriundas das vendas dos planos de saúde, pois que nelas estão compreendidos os atos cooperados e os que assim não se caracterizam. É que ao vender o plano de saúde a UNIMED de Bragança Paulista se propõe utilizar dos médicos-cooperados, mas ao mesmo tempo oferece uma grande quantidade de serviços que são executados por terceiros, não cooperados, tudo, entretanto, contido no preço de venda, base do recebimento da sua receita do gênero. (destacou-se)

Justamente por conta deste entendimento que aquele agente autuante identificou quais seriam as receitas decorrentes do denominado “ato cooperativo” e aquelas decorrentes dos “atos-meio”, fazendo a proporção de acordo com as despesas e custos incorridos pelo Recorrente em cada um dos meses fiscalizados. Mais uma vez, transcreve-se trecho do “Termo Conclusivo da Ação Fiscal”:

35. O critério aqui utilizado é de se estabelecer o percentual de um (atos cooperados) e de outro (atos não cooperados) contidos nas receitas auferidas do gênero, este último base de cálculo para a tributação normal. Para tanto, mês-a-mês, foram elaborados os demonstrativos, anexos, com informações a partir da escrituração contábil, mercedores das seguintes explicações:

Assim, não se pode afirmar, como fez o Recorrente em seu apelo, que houve constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL sobre as receitas advindas da prática do ato cooperativo.

Por outro lado, contudo, assiste razão ao Recorrente, quando aduz que a fiscalização, utilizando-se da proporcionalidade entre as receitas e despesas incorridas acabou, de forma indevida, “arbitrando” o lucro da entidade.

É importante pontuar, de pronto, *data venia*, que é o patente equívoco do Recorrente, quando afirma que houve o arbitramento do lucro, quando este foi, em verdade, apurado pela sistemática do lucro real, sendo definida a base de cálculo do tributo pela proporcionalidade entre custos e despesas incorridos no período.

Entende-se, de toda forma, que a fiscalização deveria ter arbitrado o lucro e não o apurado com base no lucro real, tendo em vista a impossibilidade de sua apuração com base nas demonstrações contábeis do contribuinte

Veja-se, neste ponto, que o agente autuante deixou claro que, no curso da fiscalização, foram emitidos diversos termos de intimação ao Recorrente. Confira-se:

6. No transcurso do procedimento fiscal foram lavrados Termos, cientificados e ou proferidos despachos nas seguintes datas: 19/janeiro; 17/fevereiro; 11/abril; 11 e 30/maio; 08 e 16/junho; 03/julho; 08/setembro e 08/novembro/2006; 03/janeiro; 01 e 15/fevereiro; 14 e 23/março; 04, 13 e 30/abril; 09/maio; 22/junho; 15/agosto; 15 e 24/outubro/2007.

Além disso, demonstrou-se que foram analisadas as DIPJ's e os livros diários do contribuinte.

Todavia, da análise dos autos, em especial das demonstrações contábeis do contribuinte, a fiscalização identificou que o Recorrente não contabilizava de forma apartada as Receitas decorrentes dos atos denominados cooperativos (atos-fim) e dos atos-meio.

Por isso, não poderia, a fiscalização, proporcionalizar as receitas de acordo com as despesas e os custos incorridos pelo Recorrente no período, uma vez que, desta forma, não há como apurar o lucro real. Como mencionado, este deveria ser arbitrado, nos termos da legislação. Esta, inclusive, é a orientação dada no Parecer Normativo CST nº 38/80. Veja-se:

2.3.1. Atos cooperativos

A primeira delas abrange os negócios jurídicos internos, negócios-fim, com caracteres próprios em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas, que a lei denomina "atos cooperativos" e define como "os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais" (art. 79), devendo-se assinalar que as cooperativas singulares se caracterizam pela "prestação direta" de serviços aos associados (art. 7º).

As despesas gerais relativas aos atos cooperativos são cobertas pelo cooperado, em regra através de rateio na proporção direta da fruição dos serviços (art. 80, caput), podendo ocorrer, também, rateio de sobras líquidas verificadas em balanço do exercício (art. 80, parágrafo único).

(...)

5. Apuração dos resultados tributáveis

5.1. Como foi dito inicialmente, deve o imposto de renda ter por base de cálculo o resultado determinado a partir da escrituração contábil, que apresente destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, como explicitado no Parecer Normativo CST nº 73/75. Todavia, quando não houver tal destaque, como no caso em que os ingressos não indiquem individualizadamente a que espécie de prestação se destinam, porque recebidos a um único título e em pagamento de contraprestação múltipla e heterogênea, a escrita será imprestável para a apuração do lucro real.

5.2. Far-se-á mister, então, arbitrar o lucro, como determinado pelo art. 7º, IV, do Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, e legislação regulamentar.

6. Do arbitramento do lucro

6.1. A Portaria nº 22, de 12.01.79, ao fixar critérios para determinação do lucro por arbitramento, manda aplicar o coeficiente de 30% sobre a receita bruta de prestação de serviços, exceto os de transporte, e de 15% sobre a receita bruta proveniente da venda de mercadorias. Esses coeficientes serão elevados até o limite máximo igual ao dobro dos inicialmente fixados, à razão de 20% sobre o último adotado, se o arbitramento se referir a mais de um exercício, dentro de um mesmo quinquênio. A propósito, convém lembrar que o Parecer Normativo CST nº 68/79 (Diário Oficial de 22.11.79) tratou especificamente da matéria.

6.2. Desta forma, à administração tributária incumbe quantificar a parte dos ingressos totais que não se comporta dentro da regra da não incidência, a fim de servir de base de cálculo ao lucro arbitrado. Essa quantificação é perfeitamente exequível com os instrumentos fornecidos pela legislação, uma vez que, ao considerar como lucro 30% ou 15% da receita bruta, conforme seja ela oriunda da prestação de serviços ou da venda de

bens, logicamente fixou os custos, despesas e encargos em 70% e 85%, respectivamente. (destaque-se).

No presente caso, a fiscalização apurou a base de cálculo dos tributos, utilizando a já mencionada proporcionalidade e quantificou o crédito tributário de acordo com a opção de tributação do contribuinte, qual seja o lucro real. A forma de quantificação do tributo fica clara com uma simples leitura do que constou nos Autos de Infração. Transcreve-se:

Valores apurados a partir da escrituração contábil (Livros Diários, auxiliares e arquivos magnéticos), na qual se constatou a existência de operações com não cooperados, sujeitas à tributação normal, determinando-se percentuais de proporcionalidade conforme demonstrativos e planilhas elaboradas, anexas, as quais também demonstraram as bases de cálculos da apuração na opção Lucro Real Anual, inclusive das estimativas mensais, tudo consignado no Termo Conclusivo da Ação Fical (sic), anexo. Presentes Termos lavrados, documentos e respostas apresentadas, DIPJ e demais documentos constantes dos autos. (destacou-se)

Neste sentido, é patente a nulidade dos Autos de Infração, na medida em que, uma vez impossibilitada de apurar o lucro da entidade pelas demonstrações contábeis do contribuinte, a fiscalização deveria ter declarado a imprestabilidade destas e, por consequência, arbitrado o lucro.

E, diga-se: o arbitramento do lucro é uma modalidade de tributação que deve ser utilizada de forma obrigatória exatamente quando da impossibilidade de se realizar a apuração do lucro pela modalidade real ou presumida, a depender da opção do contribuinte. O CARF há muito tem se posicionado neste norte, como se observa das ementas dos julgados abaixo transcritas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

BASE DE CÁLCULO. LUCRO ARBITRADO. Se o valor dos custos e despesas registrados na contabilidade é insignificante quando comparado ao valor da omissão de receita apurada pela fiscalização, é de se reconhecer que a escrituração da pessoa jurídica é imprestável à determinação do lucro real, sendo, nesse caso, obrigatório o arbitramento do lucro.

LUCRO PRESUMIDO. O coeficiente de presunção aplicável às pessoas jurídicas dedicadas ao transporte rodoviário de cargas é de 8%. (Acórdão nº 1201-000.898 - Sessão de 09/10/2013) (destacou-se)

.....

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE. MPF. É cediço no âmbito desse Conselho que o MPF é instrumento de controle da Administração Pública, e não do contribuinte, razão pela qual eventuais vícios na sua edição não contaminam a lavratura do auto de infração, salvo se relacionados a denúncia espontânea, restrição de consulta e prática de atos que exigem, como requisito legal, a sua regular constituição.

DECADÊNCIA. No entanto, não tendo havido pagamento parcial por parte do contribuinte, aplica-se o art. 173, inciso I do CTN para contagem do prazo decadencial.

ARBITRAMENTO. LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL VÁLIDA. O arbitramento do lucro não é opção da Autoridade Lançadora, que está vinculada à lei na formalização do crédito tributário, nos exatos termos do art. 3º do CTN. Assim, na ausência de opção válida do contribuinte, não pode realizar o lançamento pelo lucro presumido. E na ausência de escrituração fiscal válida, não pode realizar o lançamento pelo lucro real imputando a totalidade das receitas como se fosse

lucro. Trata-se, no caso, de lançamento obrigatório pela sistemática do lucro arbitrado.

PIS E COFINS. LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO. Sendo o obrigatório o lucro arbitrado, equivocadamente o lançamento de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, próprio dos optantes pelo lucro real. (Acórdão n.º 1401-001.044 - Sessão de 11/04/2013) (Destacou-se)

.....

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa. O artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Verificado que a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, bem como a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo. (Acórdão 1202-001.065 - Sessão de 07/11/2013)

.....

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARBITRAMENTO. REDUÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL APURADA PELA FISCALIZAÇÃO. DISPOSITIVO LEGAL APLICÁVEL. LITERALIDADE X INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A mera redução da base tributável do IRPJ pela aplicação, pelo órgão julgador administrativo, do princípio da equidade, com base em interpretação lógico-sistemática da legislação que rege a apuração do imposto não tem o condão de inquirir de nulidade o lançamento, posto que a autoridade fiscal observou a legislação de regência e adotou o regime correto de apuração ao arbitrar o lucro.

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL E OBRIGATÓRIA.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário. **Contudo, sendo identificada alguma das hipóteses legais de arbitramento, a apuração pelo lucro arbitrado se torna obrigatória.** (...) (Acórdão n.º 1302-003.384 - Sessão 23/01/2019) (destacou-se)

Por todo o exposto, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, declarando-se a nulidade dos Autos de Infração ora em análise.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

Fl. 13 do Acórdão n.º 1302-005.601 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13839.004495/2007-10