



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15540.000843/2008-31
Recurso nº 516.442 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.385 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2010
Matéria ARBITRAMENTO.
Recorrente UNIMED DE NOVA FRIBURGO, SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O deferimento de prova pericial está condicionado à demonstração pelo contribuinte de que a matéria abordada nos autos exige conhecimento técnico, que não é o presente caso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

IRPJ E CONTRIBUIÇÕES. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Restando configurado que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário deve observar a regra do art. 173, inciso I, do CTN. Precedentes no STJ, nos termos do RESP nº 973.733-SC, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

Sujeitam-se à incidência tributária os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo. Se, conjuntamente com os serviços dos associados, a cooperativa contrata com a clientela a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios e outros serviços, especializados ou não, prestados por não associados (terceiros não cooperados), pessoas físicas ou jurídicas, estas

operações se caracterizam como atos não cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO. FALTA DE SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS DA ATIVIDADE (ATOS NÃO COOPERATIVOS) E INGRESSOS (ATOS COOPERATIVOS). IMPRESTÁVEL. CABIMENTO.

É cabível o arbitramento, uma vez que a escrituração realizada pelo interessado contém deficiência que a torna imprestável para determinar o lucro real, já que não segrega os valores relativos aos Ingressos (atos cooperativos) e às Receitas da Atividade (atos não cooperativos). A base de cálculo da autuação está perfeitamente demonstrada nos autos, não havendo, portanto, nulidade na autuação.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2003

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Programa de Integração Social - PIS

CSLL/PIS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Subsistindo parcialmente o lançamento do IRPJ, o mesmo raciocínio se aplica aos lançamentos formalizados por mera decorrência daquele, em razão da relação de causa e efeito que os vinculam.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar a preliminar de decadência, vencidos o relator e o conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta, que acompanhava pelas conclusões. Designado o conselheiro Antônio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor nessa parte. Por unanimidade de votos, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Presidente

(Assinado digitalmente)

Alexandre Antônio Alkmim Teixeira - Relator

(Assinado digitalmente)

Antônio Bezerra Netto – Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Viviane Vidal Wagner.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-26.694, proferido pela 7ª Turma da Delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ).

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), de Programa de Integração Social (PIS) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), lavrados contra o interessado acima qualificado, pela DRF/Niterói (RJ), referente ao ano-calendário de 2003.

O procedimento de ofício resultou em autos de infração de IRPJ, no valor de R\$ R\$ 2.583.367,62 (fls. 08/32); de Pis, no valor de R\$ 166.478,36 (fls. 34/41); de CSLL, no valor de R\$ 495.075,05 (fls. 42/50); todos acrescidos de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e demais encargos de juros moratórios.

De acordo com a Descrição dos Fatos (fls. 14/22) e o Termo de Verificação Fiscal (fls. 23/28) verifica-se, em resumo, o seguinte.

Pela DIPJ/2004 — ano-calendário de 2003 (fls. 51/117), verifica-se que as receitas auferidas pelo interessado não foram oferecidas à tributação. Todo o resultado apurado, segundo o interessado, decorreu de atos cooperativos, não tributáveis. O interessado tratou tais resultados como exclusão para a apuração do lucro real (fl. 56).

Entende a fiscalização, todavia, que os valores relativos ao pagamento de mensalidade, recebidos dos usuários do plano de saúde contratado com o interessado, têm destinações diversas.

Quando o interessado repassa parte da receita bruta auferida para os médicos cooperados, os quais atenderam os usuários dos planos de saúde, estes valores são referentes aos ingressos, atos cooperativos (artigos 30 e 79 da Lei nº 5.764/1971 e art. 182 do RIR/1999), isentos do pagamento de IRPJ.

Entretanto, quando o interessado repassa parte da receita bruta auferida para terceiros, não cooperados, os quais atendem os usuários do plano de saúde, estes valores são referentes à receita da atividade, atos não-cooperativos (artigos 86 e 111 da Lei nº 5.764/1971 e art. 183, inciso II, do RIR/1999), os quais são tributáveis. O interessado é cooperativa de trabalho médico que, além de prestar serviços por meio de seus médicos associados, fornece cobertura para despesas com hospitais, clínicas, exames médicos e laboratoriais, por meio da contratação de pessoas jurídicas não associadas (terceiros não cooperados) para a prestação de tais serviços a usuários de plano de saúde por ela comercializados.

Entende também a fiscalização que o montante de recursos auferidos, referentes às atividades não relacionadas aos objetivos sociais, tais como, ingressos financeiros, ingressos patrimoniais e receitas não operacionais, são atos não cooperativos e, portanto, tributáveis.

Assim, segundo à fiscalização, deveria haver a segregação das receitas referentes a atos cooperativos (não tributáveis) e não-cooperativos (tributáveis).

A fiscalização, por meio de diversos Termos de Intimação Fiscal (fls. 202/203; fls. 208/209; fl. 219 e outros), intimou o interessado a apresentar demonstrativo que identificasse os ingressos/receitas, mês a mês, auferidos no transcorrer do ano-calendário de 2003, referentes ao rateio na proporção direta da fruição relativa aos atos realizados pela cooperativa perante às pessoas físicas vinculadas, pessoas jurídicas vinculadas e pessoas físicas e jurídicas não vinculadas.

A fiscalização, por meio de diversos Termos de Intimação Fiscal (fls. 204/205; fls. 213/214; fls. 222/223 e outros), intimou o interessado a apresentar demonstrativo que identificasse os dispêndios/custos e/ou despesas, mês a mês, incorridos no transcorrer do ano-calendário de 2003, referentes ao rateio na proporção direta da sua necessidade, relativa aos atos realizados pela cooperativa perante às pessoas físicas vinculadas, pessoas jurídicas vinculadas e pessoas físicas e jurídicas não vinculadas.

Após sucessivas solicitações de prorrogação de prazo, as quais, diga-se, foram deferidas pela fiscalização, o interessado apresentou respostas, em 06/11/2008 (fls. 227/229), e em 04/12/2008 (fls. 255/257), sem, no entanto, apresentar os demonstrativos que identificassem os ingressos e as receitas e os dispêndios e os custos e/ou despesas.

O interessado alegou, em síntese, que, por operar exclusivamente em nome dos seus sócios (atos cooperativos), só possuiria ingressos e não receitas. Do mesmo modo, os serviços administrativos ou operacionais contratados (serviços auxiliares, hospitalares, pronto atendimento, etc.), por serem realizados em nome dos sócios, se enquadrariam no conceito de dispêndios e não de custos/despesas.

A escrituração mantida pelo interessado (Anexo I do presente processo) não distingue os ingressos das receitas, tampouco os dispêndios dos custos/despesas, considerando todas as origens de recursos como ingressos e todas as aplicações dos recursos como dispêndios. Considerando a imprestabilidade da escrituração do interessado para apuração do lucro real, tendo em vista a não segregação dos ingressos e as receitas da atividade, e, ainda, que o interessado não apresentou, apesar de sucessivas intimações, os demonstrativos que identificassem os ingressos, as receitas, os dispêndios e os custos e/ou despesas, a fiscalização poderia acomodar-se e tributar a totalidade da receita bruta. Todavia, em vez disso, procedeu ao rateio dos valores e ao arbitramento do lucro (fls. 260/268), uma vez que não haveria outra forma para apurar os valores referentes aos

ingressos e à receita da atividade que não o rateio, com base na proporcionalidade dos dispêndios e do custo/despesa, sendo que essa foi a opção adotada pela fiscalização para apuração dos valores a serem tributados.

No Termo de Arbitramento de Lucro (fls. 260/268), anexos 01/03 (fl. 265), 02/03 (fl. 266) e 03/03 (fls. 267 e 268), verifica-se que a fiscalização procedeu ao rateio dos valores auferidos de receita bruta (atividades relacionadas ao objetivo social do interessado "contra-prestações efetivas do plano" e "outros ingressos operacionais"), com base na proporcionalidade dos dispêndios e do custo/despesa, tendo apurado os valores auferidos referentes aos ingressos, os quais não foram tributados, e os valores referentes às receitas da atividade, os quais foram tributados (infração 001 do auto de infração de IRPJ — fls. 10/11).

Já o montante de recursos auferidos, referentes às atividades não relacionadas aos objetivos sociais do interessado, tais como, "ingressos financeiros", "ingressos patrimoniais" e "receitas não operacionais" (fls. 27 e 237/240), denominados de Outras Receitas, por serem atos não-cooperativos, foram tributados (infração 002 do auto de infração de IRPJ — fls. 11/12).

A apuração da base de cálculo do IRPJ pelo lucro arbitrado e do respectivo IRPJ está demonstrada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 23/28).

Com relação ao PIS e à CSLL, a fiscalização entende, conforme consta às fls. 19/20 da Descrição dos Fatos, que incidem sobre o total da Receita Bruta (PIS) e sobre o total do Lucro Líquido Ajustado e/ou Superávit (CSLL), integrando as bases de cálculo de ambos os valores referentes a atos cooperativos e a atos não-cooperativos. Contudo, afirma que os valores referentes ao crédito tributário incidente sobre os atos cooperativos (ingressos), relativos às duas contribuições, não foram constituídos através do presente lançamento de ofício. Ou seja, somente foi constituído o crédito tributário referente à Receita da Atividade (infração 001) e às Outras Receitas (infração 002).

Consta à fl. 20 da Descrição dos Fatos que o crédito tributário relativo à Cofins, também exigível sobre o total da Receita Bruta, foi constituído com a exigibilidade suspensa, por força da decisão, de 31/08/2006, exarada pelo Excelentíssimo Sr. Ministro do Supremo Tribunal Federal Dr. Marco Aurélio Mello, que determinou o sobrestamento do processo referente ao Recurso Extraordinário - RE/444363. Em função desse evento, houve a instauração de Processo Administrativo Fiscal (PAF) em separado do presente processo, o qual foi protocolado sob o nº 15540.000842/2008-97.

Inconformado, o interessado apresentou impugnação de fls. 351/366 (CSLL), de fls. 367/382 (Pis) e de fls. 383/398 (IRPJ), com os mesmos argumentos. Nelas alegou, em síntese, o seguinte:

. que as autuações são decadentes, já que as supostas obrigações objeto dos lançamentos deveriam ter sido constituídas até dezembro/2007, nos termos do art. 173 do Código Tributário

Nacional (CTN), mas só foi regularmente notificada das mesmas em dezembro/2008.

. que não compete ao Auditor negar a juntada de documentos no processo e tampouco desconsiderar as informações prestadas pelo advogado, ainda que não acompanhada de procuração. As informações foram enviadas tempestivamente (04/12/08), ainda que sem o conteúdo solicitado pelo Auditor.

. que inexistiu co-relação entre os elementos fiscalizados e as conclusões da auditoria, uma vez que esta se baseou em critérios subjetivos e nos valores pessoais do Auditor.

. que a autuação é nula, pois o Auditor não declinou a base de cálculo para apurar os tributos.

. que o arbitramento foi indevido e fruto apenas da arbitrariedade do Auditor.

. que é uma sociedade cooperativa sem fins lucrativos que pratica apenas os atos cooperativos previstos na Lei nº 5.764/71, sobre os quais não incidem tributos federais, sendo, portanto, nulas as autuações.

. que atua exclusivamente em nome dos sócios (médicos cooperados), não possuindo receita referente à sua atividade objeto, pois os valores que recebe em nome dos sócios apenas transitam pelo seu Caixa e não compõem o seu patrimônio.

. que o Parecer Normativo CST da Cosit nº 38/80 reconhece a não incidência de tributos nas atividades cooperativas.

. que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou normas específicas para reger os demonstrativos contábeis e o balanço das sociedades cooperativas, estabelecendo conceitos próprios para as receitas que a cooperativa recebe em nome dos sócios (INGRESSOS) e para as despesas atribuídas aos mesmos (DISPÊNDIOS).

. que, apesar da permissão legal de operar com terceiros (médicos não cooperados), não exerce este tipo de operação, pois adota o princípio da exclusividade. Atua apenas em nome dos seus sócios, realizando as operações previstas no Parecer Normativo CST da Cosit nº 38/80: organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e o recebimento dos honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e a cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos.

. que o Auditor agiu na contramão da orientação que prevalece nos últimos pronunciamentos do Superior Tribunal de Justiça (STJ), contrariando orientação pacífica dos tribunais superiores; citou acórdãos do STJ.

. que, com as impugnações, junta os documentos mencionados na defesa.

Por fim, requer a realização de perícia.

Consta Despacho da 7ª Turma da DRJ/RJ/I, às fls. 400/401, para que o interessado fosse intimado a apresentar o instrumento de representação processual (procuração). Cumprida a exigência às fls. 405/406.”

Ao apreciar a demanda, a DRJ houve por bem manter o lançamento, consoante se verifica da ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

PERÍCIA.DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferida a perícia que é desnecessária, já que a documentação contida nos autos é suficiente para formar a convicção do julgador.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Contudo, no lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Se não houver pagamento, já não será o caso de lançamento por homologação, mas sim de lançamento de ofício (art. 149 do CTN), situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no art. 173, inciso I, do CTN ("O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado").

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

Sujeitam-se à incidência tributária os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo. Se, conjuntamente com os serviços dos associados, a cooperativa contrata com a clientela a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios e outros serviços, especializados ou não, prestados por não associados (terceiros não cooperados), pessoas físicas ou jurídicas, estas operações se caracterizam como atos não cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO. FALTA DE SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS DA ATIVIDADE (ATOS NÃO COOPERATIVOS) E INGRESSOS (ATOS COOPERATIVOS). IMPRESTÁVEL CABIMENTO.

É cabível o arbitramento, uma vez que a escrituração efetuada pelo interessado contém deficiência que a torna imprestável para determinar o lucro real, já que não segrega os valores relativos aos Ingressos (atos cooperativos) e às Receitas da Atividade (atos não cooperativos).

BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da autuação está perfeitamente demonstrada nos autos, não havendo, portanto, nulidade na autuação.

OUTRAS RECEITAS (INGRESSOS FINANCEIROS, PATRIMONIAIS E RECEITAS NÃO OPERACIONAIS). ATOS NÃO COOPERATIVOS.

Sujeitam-se à incidência tributária as outras receitas (ingressos financeiros, patrimoniais e receitas não operacionais) obtidas por sociedades cooperativas, por não se caracterizarem como ato cooperativo.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2003

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Programa de Integração Social - PIS

CSLL/PIS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Subsistindo o lançamento principal, igual sorte colhe os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, em razão da relação de causa e efeito que os vinculam.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Inconformada com a decisão proferida pela DRJ, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reforçando os termos da defesa anteriormente apresentada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Alexandre Antônio Alkmim Teixeira , relator:

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Como se extrai do relatório, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão que manteve a procedência do lançamento de crédito tributário relativo à cobrança de IRPJ, CSLL e PIS incidente sobre os resultados positivos obtidos pela cooperativa de trabalho médico, ora Recorrente, apurado pela fiscalização por meio do arbitramento.

Inocorrência de nulidade do auto de infração. Cerceamento ao direito de defesa não configurado.

Em suas razões recursais, a Recorrente alega que o auto de infração padece de nulidades, em virtude nas incorreções na apuração da base de cálculo, indevidamente arbitrada pela fiscalização. Sustenta ainda que o indeferimento da prova pericial teria impossibilitado o exercício do seu direito de defesa.

Quanto ao pedido de produção da prova pericial, decidiu acertadamente a DRJ ao indeferir tal requerimento. O deferimento da realização de perícia está condicionado à demonstração, pela Recorrente, de que a matéria a ser discutida necessita de conhecimento técnico, o que, definitivamente, não é a situação que se verifica dos presentes autos.

Isso porque, a matéria aqui discutida é a prática de atos não cooperativos pelo ora Recorrente, não sendo imprescindível a opinião técnica a respeito.

Além disso, o Decreto nº. 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal (PAF), determina expressamente que o contribuinte deverá requerer, na sua Impugnação, a produção da prova pericial, ocasião em que deverá indicar o nome do seu perito, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados. Do contrário, considerar-se-á não formulado o pedido de tal prova. Confira-se:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta;

IV - as diligências que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem.

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)”

(Sem destaques no original)

Da análise dos autos verifica-se que, embora a Recorrente tenha, em sua impugnação, qualificado o seu perito e exposto os motivos que justificam a sua pretensão com a realização da perícia, a Recorrente deixou de atender requisito essencial à elaboração de tal prova, qual seja, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados.

Assim, nos termos da legislação do PAF, são considerados como não formulados os pedidos de perícia sem indicação dos quesitos técnicos, que delimitariam a matéria a ser abordada pela perícia.

É incabível, portanto, a produção de prova pericial nos presentes autos, seja pela sua desnecessidade, seja pela irregularidade apontada.

Em relação às demais nulidades do auto de infração, decorrentes da irregularidade no arbitramento da base de cálculo dos tributos devidos, sustenta a Recorrente que *“o Auditor afastou-se da realidade e resolveu agir de acordo com valores próprios, o que não correto e não está de acordo com as atividades de sua competência.cumprе esclarecer o seguinte.”*

Contudo, em nenhum momento comprovou, documentalmente, os excessos cometidos pela fiscalização, demonstrando que esta possuía meios para aferir base de cálculo mais verossímil, evitando-se o seu arbitramento.

Pelos documentos trazidos aos autos tem-se que o arbitramento fez-se necessário em virtude da deficiência na sua escrituração contábil, que a torna imprecisável para determinar o real lucro auferido pela Recorrente.

Por tal razão, neste caso, foi preciso realizar o arbitramento do lucro, tendo em vista a existência de receitas passíveis de tributação, como, por exemplo, os 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, realizou-se o arbitramento, constando no auto de infração a descrição da infração praticada pela Recorrente, citando inclusive a legislação aplicada, 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.

Reconhecimento da decadência de parte do crédito tributário.

O presente auto de infração visa a cobrança de crédito tributário de IRPJ, CSLL e PIS incidente sobre os resultados positivos auferidos pela Recorrente, cooperativa de trabalho médico, relativo ao ano-calendário de 2003.

Consoante se extrai dos autos às fls. 348, o contribuinte foi intimado da lavratura do Auto de Infração, por via postal, em 30/12/2008.

Analisando-se o presente caso sob o prisma da decadência, tem-se que, por se tratar de exigência de crédito tributário de imposto de renda pessoa jurídica e outros tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial aplicável é o previsto no art. 150, § 4º do CTN, qual seja: cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Apenas a título de ilustração, cumpre notar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já consolidou seu entendimento no sentido de que o IRPJ é tributo sujeito ao lançamento por homologação e, por esse motivo, a decadência rege-se pelo disposto no art. 150, § 4º do CTN. Veja-se:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – IRPJ – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – Consoante jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após o advento da Lei nº 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas é lançado na modalidade de lançamento por homologação e a decadência do direito de constituir crédito tributário rege-se pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.” (Acórdão nº 101-95547. Recurso nº 142596. Processo nº: 10640.002763/2002-83. Sessão de Julgamento: 24/05/2006)

Desta feita, havendo lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia após a ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido ou não pagamento do tributo, resguardados os casos de dolo, fraude ou simulação. Tem-se, portanto, que, nas hipóteses de lançamento por homologação, transcorrido o prazo de cinco anos contados do fato gerador, considera-se homologado o lançamento, ainda que não tenha havido pagamento do tributo. É o que se extrai do entendimento firmando no julgado abaixo:

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – 1º T DE 1998. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, com decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, a atividade exercida pelo sujeito passivo para apurar a base de cálculo, com ou sem pagamento de tributos, está homologada e não pode mais ser objeto de lançamento. Acolhida preliminar de decadência.” (Número do processo: 10665.002223/2003-01. Número do Recurso: 144.986. Acórdão: 101-95.403. Sessão de Julgamento: 23/02/2006)

Aplicando-se tudo o que foi exposto ao caso em tela, tem-se que devem ser excluídos do lançamento as parcelas relativas ao IRPJ e à CSLL nas competências de 01/2003 a 09/2003 (primeiro a terceiro trimestre), bem como os valores cobrados a título de PIS nas competências de 01/2003 a 11/2003, vez que alcançadas pelo prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Crédito Tributário relativo à COFINS

Antes de adentrar ao mérito da demanda, cumpre ressaltar que o crédito tributário relativo à COFINS não é objeto da presente lide. Conforme consta das fls. 20 da Descrição dos Fatos, para a cobrança de tal contribuição houve a instauração de Processo Administrativo Fiscal próprio, separado do presente feito, protocolado sob nº 15540.000842/2008-97.

Sujeição das Cooperativas de Trabalho Médico ao recolhimento de

IRPJ.

Adiante, a Recorrente requer a desconstituição do lançamento efetuado pelo Auditor Fiscal, arguindo, em suma, que os resultados por ele tributados são oriundos da prática de atos cooperativos, logo, situados fora do campo de incidência da norma tributária.

Pois bem. A presente controvérsia resume-se na possibilidade ou não de sujeitar as receitas obtidas pelas cooperativas de trabalho médico, por meio da venda de planos de saúde, à tributação de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica.

É que, nos moldes da Lei nº. 9.430/96, o IRPJ incidirá sobre o lucro real, presumido ou arbitrado das pessoas jurídicas domiciliadas no país ou a elas equiparadas.

Entretanto, embora as cooperativas sejam, nos termos da lei civil, pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade, o regime jurídico aplicável a elas é diferente das sociedades empresárias ou simples, visto que possuem uma finalidade peculiar.

Isto porque 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;”

Neste 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.”*

Será considerado ato cooperativo, portanto, todo negócio jurídico que tenha em uma das extremidades da relação negocial um associado. Neste caso, a cooperativa atuará como intermediária entre o médico cooperado e o paciente (não cooperado), sendo que o resultado obtido com a realização deste negócio jurídico será, posteriormente, repassado ao cooperado.

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”*.

Desta 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, vez que resultam em lucro.

Neste 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 o regime jurídico que contorna as cooperativas de trabalho médico, sobretudo no que tange às receitas obtidas com a venda de planos de saúde.

As cooperativas de trabalho médico são sociedades de pessoas, sem fins lucrativos, constituídas com o intuito de fortalecer e fomentar o trabalho de seus médicos associados. Para tanto, as cooperativas promovem a intermediação entre seus associados (médicos) e terceiros (pacientes).

Neste contexto, as cooperativas de trabalho médico praticam, em suma, dois tipos de atos, quais sejam, atos cooperativos consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros (não cooperados) e atos não cooperativos de serviços de administração a terceiros que adquiriram seus planos de saúde para receber tratamento em hospitais, clínicas cirúrgicas, laboratórios, etc.

A receita obtida por meio da venda de planos de saúde possui destinações diversas, quais sejam, remuneração dos médicos pelos serviços prestados (distribuição das sobras) e pagamento de hospitais, clínicas cirúrgicas e laboratórios por serviços prestados aos adquirentes do plano.

Com relação à distribuição das sobras aos médicos cooperados, tem-se que os recursos destinados a este fim são oriundos da prática de atos cooperativos, vez que a cooperativa atua como intermediária na relação negocial de prestação de serviços entre o médico cooperado e o paciente não associado.

Lado outro, no que concerne ao pagamento de hospitais, laboratórios e clínicas cirúrgicas pelos serviços prestados a terceiros (pacientes), tem-se que os recursos destinados a este fim são provenientes da prática de atos não cooperativos, porquanto não há em um dos pólos da relação negocial um cooperado. Nesta hipótese, a cooperativa atua com caráter nitidamente empresarial, uma vez que administra recursos de terceiros para o pagamento de serviços prestados por pessoas jurídicas não cooperadas.

Dessa forma, tem-se que é necessário promover a segregação dos recursos obtidos pela cooperativa, por meio da venda de planos de saúde, com base na destinação que lhes é dada, sob pena de se tributar valores oriundos da prática de atos cooperativos.

Como no caso em questão a escrituração contábil da Recorrente estava insatisfatória, o Auditor Fiscal efetuou o arbitramento do resultado positivo percebido pela cooperativa, ora Recorrente, consolidando as receitas de atos não cooperativos, após decotar os ingressos que entendeu por provenientes de atos cooperativos (*vide* fls. 17, 261/262).

Ante o exposto, entendo que diante da escassa documentação a que teve acesso, o Fiscal agiu acertadamente ao promover o arbitramento da base de cálculo das receitas

tidas por tributáveis. Assim, julgo procedente o lançamento efetuado, mantendo-se a cobrança do crédito tributário que não foi abarcado pela decadência.

Sujeição das Cooperativas de Trabalho Médico ao recolhimento de CSLL e PIS.

No que tange à exigência de crédito tributário referente à CSLL e ao PIS, a DRJ julgou procedente o lançamento sob o fundamento de que *“as exigências fiscais relativas a estas contribuições são mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo o auto de infração matriz (IRPJ), igual sorte devem colher aqueles autos de infração lavrados por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles.”*

A esse respeito, mantenho o lançamento, e adoto os mesmos fundamentos acima para a tributação pela CSLL, que deve incidir sobre as receitas provenientes de atos não cooperados.

Em relação ao PIS, é importante tecer algumas considerações complementares.

Até o advento da MP nº 1.858/99, as sociedades cooperativas eram tributadas pelo PIS nos termos do art. 2º e seu § 1º, da Lei nº 9.715/95, *verbis*:

“Art. 2º. A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II – pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;

III – (...)

§ 1º. As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.”

A partir de novembro de 1999, a MP nº 1.858/99, alterou o regime jurídico tributário dado às sociedades cooperativas.

Nesse período a base de cálculo da contribuição do PIS das sociedades cooperativas passou a ser apurada com base no faturamento total com as exclusões da MP nº 1.858/99, que trazia no seu art. 15 as seguintes hipóteses, *verbis*:

“Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

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

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

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

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

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

Pelo exposto, considerando que o PIS incide sobre o faturamento, que abrange a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas e que não ocorreram hipóteses de exclusões da base de cálculo previstas em lei, constato que o lançamento de ofício em lide não merece retificação, pois foi efetuado como determinou a lei em vigor.

Conclusão

Ante o exposto, voto por reconhecer a decadência de parte do crédito tributado, consoante demonstrado anteriormente. Com relação ao restante das alegações, voto por manter o lançamento nos moldes em que efetuado.

(Assinado digitalmente)

Relator Alexandre Antônio Alkmim Teixeira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Redator-designado.

A minha discordância limita-se apenas à questão da decadência.

No tocante a esse tema, em primeiro lugar, reconhecendo a controvérsia que o tema envolve, ressalvo a minha opinião particular de ter defendido anteriormente que o fato contingente de existir ou não pagamentos não teria o condão de interferir na natureza do tributo sujeito a homologação e por consequência aplicar-se-ia a regra do art. 150, § 4º do CTN, ressalvado o caso de fraude ou dolo em que preponderaria a regra do art. 173, I do CTN.

Entretanto, curvei-me recentemente à jurisprudência atual do STJ, no sentido de entender que a aplicação do art.150, §4º, do CTN atrai a realização de um pagamento. Na

ausência desse pagamento, como é o caso, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se também após 5 (cinco) anos, mas, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art.173, I, do CTN).

Quanto à matéria, adoto, portanto, a posição consolidada do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PETIÇÃO DE RECURSO ESPECIAL ASSINADA POR ADVOGADO SEM PROCURAÇÃO NOS AUTOS. SÚMULA 115/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

.....

3. Nos créditos tributários relativos à contribuição previdenciária – tributo sujeito a lançamento por homologação – cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, caso em que se aplica o art. 173, I, do CTN, deve o prazo decadencial de cinco anos para a sua constituição ser contado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, escorreito o acórdão recorrido, o qual entendeu pela exigibilidade integral dos débitos referentes ao ano base de 1992.

.....

7. Recurso especial não conhecido. **(Segunda Turma, REsp 1154592 / PR, Min. Castro Meira, Julg. 20/05/2010, DJe 02/06/2010).**

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando inocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de ofício substitutivo é determinado pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

2. Orientação reafirmada pela Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, sob o rito dos recursos repetitivos (Código de Processo Civil, artigo 543-C).

3. Agravo regimental improvido. **(Primeira Turma, AgRg no REsp 1120220 / PR, Min. Hamilton Carvalhido, Julg. 18/05/2010, DJe 02/06/2010)**

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS

PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

.....

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Primeira Seção, REsp 973.733/SC, Min. Luiz Fux, Julg. 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

No caso que se cuida, o auto de infração visa a cobrança de crédito tributário de IRPJ, CSLL e PIS incidente sobre os resultados positivos auferidos pela Recorrente, cooperativa de trabalho médico, relativo ao ano-calendário de 2003. Portanto, pela regra do art. 173, I do CTN o lançamento poderia ser efetuado até 31/12/2009. Como a ciência da lavratura do Auto de Infração, por via postal, se deu em 30/12/2008, afastado está a decadência tanto do IRPJ quanto das demais contribuições sociais.

Por todo o exposto, afasto a decadência.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto