



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

Processo n° 15889.000021/2007-39
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.584 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ, CSLL, PIS e COFINS
Recorrente UNIMED DE AVARÉ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2004

COOPERATIVA MÉDICA. ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. DISCRIMINAÇÃO. SEGREGAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Na comercialização de planos de saúde, existe prestação de utilidade pela cooperativa a terceiros (usuários, na comercialização de planos de saúde), na medida em que os planos permitem o direito de usar serviços médicos e utilidades conexas de não cooperados. O contratante, simplesmente, não paga o preço através da cooperativa. Antes, paga preço à cooperativa, de modo que as relações econômicas relativas ao plano de saúde contratado se instalam entre o terceiro e a cooperativa, e não entre o terceiro e o cooperado. Assim, são atos cooperativos, nas cooperativas de médicos, apenas os serviços prestados por estes, classificando-se como atos não cooperativos os serviços prestados por terceiros. Diante da falta de segregação contábil entre os resultados provenientes dos atos cooperativos e aqueles decorrentes dos atos não-cooperativos, é cabível a tributação pelo IRPJ do resultado global da cooperativa.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição

Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum. Assim, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível

ATOS COOPERADOS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

A isenção de COFINS concedida pela Lei Complementar 70/91 às cooperativas se cingia aos ingressos decorrentes de atos cooperativos, não sendo afetada sua revogação, no lançamento em dissídio. Exigência sobre as receitas de atos não cooperativos que deve ser mantida reflexamente.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício as receitas não oferecidas à tributação.

Recurso Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária as multas isoladas aplicadas, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto que negavam provimento integralmente.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Processo nº 15889.000021/2007-39
Acórdão n.º **1402-001.584**

S1-C4T2
Fl. 3

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

UNIMED DE AVARE COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO, contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 50.368.034/0001-01, com domicílio fiscal na cidade de Avaré, Estado de São Paulo, na Rua. Santa Catarina, nº 1981 - Bairro Alto, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 899/909, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 921/943.

Contra a contribuinte, acima identificada, foram lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru - SP, em 16/01/2007, os Autos de Infrações de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); de multas isoladas pela falta de recolhimento sobre a base estimada de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (fls. 04/30), com ciência pessoal, em 16/01/2007 (fl. 04), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.813.365,88), a título de multas isoladas e contribuições, acrescido de multa lançamento de ofício normal 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e contribuições referente aos exercícios de 2003 a 2004, correspondente aos anos-calendário de 2002 a 2003, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2003 a 2004, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades;

1 – MULTAS ISOLADAS PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ e CSLL SOBRE BASE DE CALCULO ESTIMADA: Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de calculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme explicitado no Termo de Verificação Fiscal e seus respectivos anexos, os quais são partes integrantes do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996 alterado pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303, de 2006 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172, de 1966.

2 – FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE PIS (FATURAMENTO): Valor apurado conforme explicitado no Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada nos arts. 1º e 3º, da Lei Complementar nº 07/70; arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I, e 9º, da Lei nº 9.715, de 1998; arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718, de 1998; arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002.

3 – FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE COFINS: Valor apurado conforme explicitado no Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada nos art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807 de 1999 e reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858, de 1999 e reedições e arts. 2º, inciso II e § único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 31/40), entre outros, os seguintes aspectos:

- que no exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal, procedemos à auditoria fiscal junto à contribuinte acima qualificada, cujos trabalhos tiveram início em 07 de julho de 2006, relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, CSLL, PIS e COFINS, dos períodos de janeiro de 2002 a dezembro de 2003, onde foram apuradas a irregularidades descritas na seqüência;

- que a Unimed de Avaré, a empresa fiscalizada, foi constituída como uma cooperativa de trabalho médico, conforme definida em seu Estatuto Social. O tratamento tributário das sociedades cooperativas tem guardado a devida correlação com a função econômico-social dos seus objetivos. A Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que rege essas entidades, as declara como sociedades de pessoas, com natureza jurídica própria, de natureza civil, sem objetivo de lucro;

- que verifica-se que o art. 182, do RIR/99, contempla a isenção para o resultado positivo nos chamados atos cooperativos, e o art. 183 submete a tributação os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, os chamados atos não-cooperativos;

- que conclui-se que quando a sociedade cooperativa obedecer ao disposto na legislação específica sobre os resultados de atos cooperativos (resultado positivo da prestação de serviços médicos pelos associados), não haverá incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, *diferentemente* de quando, por exemplo, a cooperativa prestar outros serviços ou comercializar produtos adquiridos de terceiros (comercialização de planos seguro-saúde, internações hospitalares, exames e serviços laboratoriais, venda de medicamentos, etc.), caso em que o resultado destes atos não-cooperativos será alcançado pela tributação do imposto de renda da pessoa jurídica;

- que o Parecer Normativo CST nº 38, de 1980 deixa bem claro que as sociedades constituídas como cooperativas de serviços médicos, e este é o caso típico da contribuinte **UNIMED DE AVARE**, voltadas ao mercantilismo habitual de planos de saúde, serviços e medicamentos: (1) atividade econômica, (2) fins lucrativos, (3) habitualidade, (4) organização voltada à circulação de bens e serviços e (5) assunção de risco), ao desenvolverem atos diversos dos previstos na Lei 5.764/71 (arts. 85, 86 e 88), encontram-se ao desabrigo da não incidência dos tributos, com relação a esses atos, e ao contratar com terceiros prestação de serviços de pessoas física ou jurídicas não associadas, a Cooperativa está praticando ato não-cooperativos, não importa a denominação *que se lhes dê*, e portanto, está sujeita normalmente à tributação do imposto de renda da pessoa jurídica;

- que a contribuinte praticou claramente atos não-cooperativos, fazendo, porém, irregularmente, subtrair de forma clara e contrária aos ditames legais todos os valores do campo da incidência tributária. Além do mais, embora revestida sob o manto de cooperativa, a contribuinte pratica com habitualidade, basicamente, a atividade de mercancia de planos de saúde, constituída na venda de bens e serviços de terceiros e medicamentos, com assunção dos resultados econômicos (risco), com fins lucrativos e habitualidade;

- que de acordo com a documentação anexada e pela análise da escrituração contábil-fiscal, a **UNIMED DE AVARE** contrata com a clientela, conjuntamente com os

serviços médicos dos sócios (atos cooperativos), a prego global não discriminativos, ainda o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diária e serviços hospitalares, serviços de laboratórios, serviços odontológicos, venda de medicamentos (farmácia), transporte terrestre e aéreo e outros serviços especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, sendo evidente *que* estas operações são atos não-cooperativos - independente da auto -denominação dada pela contribuinte – não se compreendendo nem entre os atos cooperativos, nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com tragos de seguro saúde, conforme estabelece a legislação aplicável, estando sujeitos à incidência tributaria;

- que as receitas auferidas correspondentes aos habituais atos de comércio desses planos de seguro saúde e as devidas às demais atividades operacionais da cooperativa fiscalizada, foram indevidamente classificadas e englobadas sob o título "ATOS COOPERATIVOS" pela contribuinte nas mais variadas rubricas: mensalidades empresa, mensalidade pif, manutenção mensal, intercâmbio, além de "Outros Ingressos", como taxas administrativas, guias vendas, transporte UTI móvel usuário, farmácia, receitas financeiras e outras receitas;

- que uma vez que a escrituração contábil-fiscal procedida pela contribuinte, não traz a segregação da receita obtida com a prestação de serviços acima explicitados, para atos cooperativos e não-cooperativos, procedeu-se A intimação da contribuinte, em 08/08/2006, fazendo constar naquele Termo de Intimação : "Uma vez que, conforme análise dos livros e demais registros da entidade, constata-se que escrituração contábil fiscal da contribuinte não permite a segregação das receitas dos atos cooperativos das receitas dos atos não-cooperativos (exceção feita às receitas já declaradas de Transporte UTI Móvel-Particular e as Comissões s/ Planos Uniodontos), comprovar explicitamente, mediante documentação hábil, idônea e através de critérios claros e compatíveis com as regras contábeis e fiscais, a legal segregação das receitas oriunda de atos cooperativos, quais sejam do trabalho médico prestados pelos associados, das demais receitas oriundas dos atos não-cooperativos, quais sejam, (a) diária e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios e institutos, (c) serviços odontológicos, (d) venda de medicamentos (farmácia); (e) transporte terrestre e aéreo, (f) seguro saúde cobrado conjuntamente com os planos pré-pagos e (g) outros serviços especializados ou não, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas;

- que embora optando pela tributação anual com base no lucro real, a contribuinte não efetuou o recolhimento dos valores calculados do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, impondo-se a aplicação da multa isolada prevista no inciso IV, parágrafo único do artigo 957 do RIR/99(Lei n.º 9.430/96, art. 44, §1.º, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303/06.). (v. Anexos "IRPJ-2002" e "CSLL-2002");

- que a apuração da PIS/PASEP devida, portanto, a partir de 01/11/1999, tendo em vista o disposto na MP n.º 1.858-7 e reedições na MP 101/2002, nas Leis n.º 10.676/2003 e 10.684/2003, no Decreto n.º 4.524/2002 e nas IN SRF n.º 145/99 e 247/2002, o PIS/PASEP das sociedades cooperativas passou a incidir sobre o total da receita bruta, definida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica;

- que constatada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição em tela, e apurados os valores das bases de cálculos demonstradas nos documentos anexos ao presente Termo de Verificação, procedeu-se o devido lançamento dos valores devidos, tudo consubstanciado no AUTO DE INFRAÇÃO, do qual o presente Termo e seus anexos são partes integrantes;

- que da apuração da COFINS devida, a partir de 01/11/1999, as sociedades cooperativas passaram a ficar sujeitas a COFINS, de acordo com a sistemática introduzida pela MP 1.858/99 e suas reedições, com inovações trazidas pela MP 101/2002 e pelas Leis n.º 10.676/2003 e 10/684/2003. A isenção relativa aos atos cooperativos foi expressamente revogada pelo art. 23 da MP n.º 1.858/99. As novas regras foram disciplinadas, inicialmente, pela IN SRF n.º 145/99. Atualmente, encontram-se disciplinadas pela Decreto n.º 4.524/2002 e pela IN SRF n.º 247/2002, onde são previstas exclusões específicas para a sociedades cooperativas além das exclusões comuns previstas a todas as demais pessoas jurídicas;

- que constatada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição em apurados os valores das bases de cálculos explicitadas nos demonstrativos anexos ao presente Termo de Verificação, procedeu-se o devido lançamento dos valores devidos, tudo consubstanciado no AUTO DE INFRAÇÃO, do qual o presente Termo e seus anexos são partes integrantes.

Em sua peça impugnatória de fls. 480/494, instruída pelos documentos de fls. 495/600, apresentada, tempestivamente, em 14/02/2007, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que inconformado com as autuações, o contribuinte apresentou as impugnações contra o auto de infração de multa por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ (fls. 552-566), contra o auto de infração de multa por falta de recolhimento de estimativa de CSLL (fls. 597-611), contra o auto de infração de COFINS (fls. 641-661) e contra o auto de infração de PIS (fls. 782-799);

- que a pretensão, conforme reconhecido pelo próprio auditor fiscal, decorreu do equivocado entendimento de que a cooperativa, estaria intermediando, com feições mercantis, serviços de terceiros – internações hospitalares, comercialização de planos de "seguro saúde", exames e serviços laboratoriais, além de venda de medicamentos;

- que entendeu o Sr. Fiscal, que tais atos seriam tratados como atos não cooperativos, porquanto, não estariam enquadrados no artigo 79 da Lei 5.764/71 - muito embora ele mesmo tenha transcrito referida norma no corpo da autuação, cujo sentido literal diverge claramente do considerado pela fiscalização;

- que soma a isso a alegação de que a autuada não teria segregado os atos cooperativos dos não cooperativos, nem os ingressos deles decorrentes, o que, com base no disposto no artigo 182 do Regulamento do Imposto de Renda, permitiria a tributação do alegado "lucro", que na realidade são sobras;

- que, no entanto, as considerações do Fiscal não guardam respaldo nem na doutrina nem no jurisprudência pátrias, qualificando erroneamente e em descompasso com a realidade, os ingressos efetivados na autuada, porquanto os títulos mencionados como atos não cooperativos, na realidade e em conformidade com a classificação contábil apresentada pela autuada, são sim atinentes ao atingimento do objetivo social da cooperativa, portanto atos cooperativos nos termos do artigo 79 da Lei 5.764/71, transcrito, mas aparentemente não analisado pela fiscalização.;

- que sendo a autuada uma cooperativa, e sendo os atos por si praticados atos cooperativos, o que se o caso poderá em perícia comprovar, não poderia sofrer a incidência

tributária que lhe foi imputada, daí porque não se sustentar o lançamento bastando para espancar qualquer dúvida apenas se atentar para aquele que é o seu regime jurídico;

- que na medida em que as cooperativas não atuam em nome próprio, não auferem resultados, porque prestadoras de serviços aos associados, os quais são a um só tempo sócios e beneficiários (princípio da dupla identidade), do (por que: os eventuais superávits, legalmente denominados de "sobras", retomam aos associados proporcionalmente ou são reinvestidos em proveito comum dos sócios (Lei 5.764/71, arts. 70, inc. VII e 44. II); e, os eventuais déficits, legalmente denominados de "perdas", são suportados pelos associados (Lei 5.764, arts. 21 . IV e 89);

- que a atividade hospitalar, incluindo o fornecimento de medicamentos ao paciente internado, bem como a realização de exames e serviços laboratoriais são atividades inerentes à prestação de serviços médicos, portanto, ínsitas no objetivo social da cooperativa;

- que, cumpre verificar, finalmente, que a multa aplicada também não se sustenta. É que seguindo o mesmo regime jurídico tributário dos tributos, o que resulta claro o disposto no art. 113, § 1º, do CTN, que a ela se refere como sendo objeto, ao lado do próprio tributo, da obrigação tributária principal, não se poderia admitir que fosse fixada em percentual que representa inegável confisco;

- que nas impugnações apresentadas contra os autos de infração de COFINS e de PIS, são reiteradas as alegações mencionadas, acrescidas de citações jurisprudenciais e doutrinárias no sentido de que os atos atinentes ao objetivo social da cooperativa não sofrem incidência dessas exações, pois não há a ocorrência do respectivo fato gerador, tendo em vista a ausência de receita decorrentes da prestação de serviços aos cooperados. As receitas auferidas, segundo alega, são dos próprios cooperados e não da cooperativa, razão pela qual inexistente no campo fático a base de cálculo prevista nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1999.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que indefiro o pedido de perícia formulado pelo impugnante por ser prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada, ante a verificação de que há nos autos todos os elementos para a formulação da livre convicção do julgador;

- que no tocante às alegações de que não é cabível a tributação dos resultados apurados pelas sociedades cooperativas, cabe uma breve análise da atividade de uma empresa de plano de saúde e da atividade de uma cooperativa de trabalho médico;

- que uma empresa de plano de saúde tem por objeto o fornecimento de cobertura geral de qualquer serviço relativo à saúde física e mental do cliente, o que engloba serviços médicos, como consulta e exames clínicos; hospitalares, como internação e cirurgia; ambulatoriais, como pronto-socorro e pequenas intervenções cirúrgicas etc., além dos serviços de outros profissionais de saúde, como de protéticos, fisioterapeutas e outros tantos;

- que, enfim, o objeto do plano de saúde é, mediante pagamento de prestação mensal, cobrir os custos de todo e qualquer procedimento necessário, dentro dos limites do contrato, à preservação da saúde do cliente;

- que no caso da cooperativa, a finalidade não pode voltar-se diretamente para o atendimento pleno do cliente, pois os associados, limitados a uma categoria de atuação, é que formam o parâmetro do seu objeto social;

- que, não há a menor possibilidade de serviço hospitalar ou de qualquer outro serviço prestado por não cooperado enquadrar-se como ato cooperado, quando presentes as situações indicadas pela fiscalização, relativamente à contratação de terceiros para prestação de serviços hospitalares, laboratoriais e médicos não cooperados;

- que a contratação do terceiro, nesse caso, não visa à prestação de serviço ao associado da cooperativa, mas a possibilidade de cumprimento de um contrato de plano de saúde, realizado com cliente da cooperativa. Muda-se, portanto, o enfoque da prestação de serviço, passando a ser objeto da cooperativa o serviço contratado com o cliente, em vez de o serviço contratado com o associado;

- que no estatuto da cooperativa (fl. 184), está claro que os associados são médicos, inscritos no CRM de São Paulo;

- que, portanto, há no caso da cooperativa de trabalho médico, uma transformação do modo de atuação dos serviços contratados com os clientes, cujo resultado para o associado é pagamento, por exemplo, de uma consulta pela cooperativa;

- que as receitas auferidas com os pagamentos mensais não são dos médicos, pois a razão jurídica do pagamento do plano de saúde é diversa da razão jurídica do pagamento do serviço que o médico presta ao seu paciente. Na primeira hipótese, a razão é um contrato entre a cooperativa e o cliente. Na segunda, o pagamento se dá pelo serviço prestado pelo médico ao paciente, cabendo à cooperativa o repasse dos honorários ao médico;

- que, assim, é claro que há receitas de naturezas diversas, uma auferida pela cooperativa, em face do contrato de plano de saúde, e outra auferida pelo associado, em face da prestação específica do serviço médico;

- que a gestão da cooperativa envolve, portanto, a administração dos custos e despesas, de forma a prover a cobertura integral dos custos com os associados, com os terceiros contratados e com atividades administrativas;

- que, assim, quando a cooperativa contrata serviços de terceiros, para atender aos clientes, retira de suas receitas recursos para custeio dos serviços, com o fim de dar cumprimento ao contrato com o cliente, o que representa, sem a menor sombra de dúvidas, ato de mercancia;

- que o médico associado fica de fora do ato praticado pela cooperativa. O serviço custeado pela cooperativa ao cliente passa a ter fundamento diverso do prestado pelo associado, pois interessa apenas ao cumprimento do contrato realizado entre a cooperativa e seu cliente;

- que o preço cobrado dos clientes tem de ser estimado para cobrir também os custos representados pelo valor cobrado pelos prestadores de serviços. Há, portanto, mercancia de serviço, pela contratação de serviço de terceiro para cumprimento de contrato com cliente;

- que o cliente, ao celebrar o contrato com a cooperativa, busca a contratação de um plano de saúde. Se o impugnante deixasse de oferecer-lhe os serviços oriundos de atos não cooperativos, não haveria o mesmo interesse do cliente pela contratação, pois a cobertura do plano de saúde estaria restrita a consultas e exames realizados pelos médicos cooperados;

- que, aliás, não se nega à cooperativa de trabalho médico a necessidade que tem, para complementar seus serviços, de oferecer a seus pacientes os serviços complementares de exames radiológicos e laboratoriais, internação em outras clínicas e hospitais com os quais mantém convênio, etc. Contudo, tal não se confunde com a atividade beneficiada pela tributação, devendo sofrer a tributação na forma da legislação tributária, pois são eles cobrados dos usuários pela Cooperativa, através do plano de saúde;

- que a prestação de serviços por terceiros, não cooperados, não se enquadra no conceito de atos cooperados. Nas cooperativas de trabalho médico em que estas se comprometem a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais, diárias hospitalares etc., esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos, devendo seus resultados serem submetidos à tributação;

- que, ainda que tais benefícios complementem os serviços prestados pelos médicos associados de uma cooperativa, facilitando a vida do paciente, não fazem parte do trabalho médico profissional prestado pela cooperativa de serviços médicos, vez que seu objetivo exclusivo é a prestação dos serviços médicos de seus associados e não a venda de outros serviços, como exames laboratoriais, internações etc.;

- que se a escrita, lastreada em documentação hábil, não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária;

- que, portanto, não sendo possível segregar as receitas com cooperados das receitas com não cooperados, correto o procedimento da fiscalização em tributar o resultado global da cooperativa;

- que a alegação de que as multas aplicadas têm efeito confiscatório não pode ser oposta no âmbito administrativo. A autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, tal como a base legal da multa de ofício aplicada.

A presente decisão está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002

MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA - COOPERATIVA MÉDICA - ATOS NÃO-COOPERATIVOS - SEGREGAÇÃO - TRIBUTAÇÃO

São atos cooperativos, nas cooperativas de médicos, apenas os serviços prestados por estes, classificando-se como atos não cooperativos os serviços prestados por terceiros. Diante da falta de segregação contábil entre os resultados provenientes dos atos cooperativos e aqueles decorrentes dos atos não-cooperativos, é

cabível a tributação pelo IRPJ do resultado global da cooperativa. A falta de recolhimento do IRPJ devido por estimativa enseja a aplicação da multa de 50% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 30/11/2012, conforme Termo constante às fls. 920, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, intempestivamente (20/12/2012), o recurso voluntário de fls. 921/943, instruído pelos documentos de fls. 944/947, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a sociedade cooperativa, e no caso recorrente, pratica atos voltados para os seus sócios e sem qualquer objetivo de lucro;

- que na medida em que as cooperativas não atuam em nome próprio, não auferem resultados, porque prestadoras de serviços aos associados, os quais são a um só tempo sócios e beneficiários;

- que pode-se assim dizer que ato cooperativo é todo ato que a cooperativa pratica com seu associado ou em nome deste, para a consecução dos objetivos sociais e sob a égide dos princípios que regem o cooperativismo, de modo que é o associado que atua como proprietário ou beneficiário, daí porque não há lucro ou intermediação da cooperativa;

- que qualquer alegação de lucro, em nenhum momento se verifica nos autos que a cooperativa cobrou qualquer valor a mais do que aquele que seria a da contratação dos serviços, desenvolvendo atividade intermediária mercantilista, ou praticou qualquer ato que não guardasse estrita relação com aquela que é o seu objeto social, com pessoas que podendo se associar a ela não o fez, de modo que não há que se falar em ato não cooperativo, e muito menos na incidência tributária de IRPJ, PIS e COFINS e suas conseqüentes multas;

- que a atividade hospitalar, incluindo o fornecimento de medicamentos ao paciente internado, bem como a realização de exames e serviços laboratoriais são atividades inerentes à prestação de serviços médicos, portanto, ínsitas no objeto social da cooperativa, fato que os torna atos cooperativos;

- que demais atos invocados pelo Fisco como não cooperativos – comercialização de planos “seguro saúde” e venda de medicamentos, esclareça-se que não comercializa seguro saúde, mas apenas, contratos de prestação de serviços médicos, obviamente atividade imprescindível para a prestação de serviços médicos, objetivo social da autuada, portanto inequivocamente enquadrada no artigo 79 da retrocitada Lei nº 5764/71;

- que só praticando ato cooperativo, sem qualquer finalidade de lucro, impossível a exigência de PIS e COFINS, porque a cooperativa não possui receita da sua atividade objeto, pela prestação dos serviços aos cooperados, não caracterizando aquisição de disponibilidade econômica;

- que na medida em que inexistem nos autos qualquer afirmação de que a cooperativa cobrou qualquer valor a mais do que aquele que seria a da contratação dos serviços, desenvolvendo atividade intermediária mercantilista, impossível se falar em ato não cooperativo;

- que só se praticou ato cooperativo, insista-se, impossível a exigência dos tributos da recorrente, porque esta não possui receita da sua atividade objeto, pela prestação dos serviços aos cooperados;

Processo nº 15889.000021/2007-39
Acórdão n.º **1402-001.584**

S1-C4T2
Fl. 8

- que jamais incidiria PIS e COFINS mesmo nas cooperativas, até porque referidas contribuições só atingem as pessoas jurídicas, mas não os cooperados que vendem ou prestam serviços, de modo que não há que se falar em materialidade da hipótese de incidência;

- que a multa tem o mesmo tratamento jurídico dos tributos, não se lhe podendo exigir-lhe em valor que representa expressiva ofensa ao direito de propriedade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Trata o presente de Recurso Voluntário (fls. 921/943), interposto contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (fls. 899/909).

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2003 e 2004, onde a autoridade fiscal lançadora apurou falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2002, razão pela qual, por meio dos autos de infração de fls. 05-06 e 09-10 para lançamento de multas isoladas decorrentes dessas infrações. Além disso, foi constatada falta de recolhimento de PIS e de COFINS sobre o faturamento de todos os meses dos anos de 2002 e 2003, de modo que foram lavrados os autos de infração de fls. 13-15 (PIS) e de fls. 23-25 (COFINS).

Conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal de fls. 32/41, “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 32/41, afirma a autoridade autuante que, com base nas normas que regulam a tributação das sociedades cooperativas e especificamente no tocante às cooperativas de trabalho médico, não há incidência do IRPJ sobre os resultados de atos cooperativos (resultado positivo da prestação de serviços médicos pelos associados). Por outro lado, quando a cooperativa prestar outros serviços ou comercializar produtos adquiridos de terceiros (comercialização de planos seguro-saúde, internações hospitalares, exames e serviços laboratoriais, venda de medicamentos etc), haverá prática de atos não-cooperativos, sendo os resultados positivos provenientes desses atos tributados pelo IRPJ.

Inconformado com as autuações, o contribuinte apresentou as impugnações contra o auto de infração de multa por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ (fls. 552-566), contra o auto de infração de multa por falta de recolhimento de estimativa de CSLL (fls. 597-611), contra o auto de infração de COFINS (fls. 641-661) e contra o auto de infração de PIS (fls. 782-799).

Na impugnação apresentada contra a multa por falta de recolhimento por de estimativa de IRPJ, alega o contribuinte que a obrigação acessória depende da principal, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, de modo que, inexistindo a obrigação principal, a autuação também será descabida.

A decisão recorrida entendeu que são atos cooperativos, nas cooperativas de médicos, apenas os serviços prestados por estes, classificando-se como atos não cooperativos os serviços prestados por terceiros. Diante da falta de segregação contábil entre os resultados provenientes dos atos cooperativos e aqueles decorrentes dos atos não-cooperativos, é cabível a tributação pelo IRPJ do resultado global da cooperativa. A falta de recolhimento do IRPJ

devido por estimativa enseja a aplicação da multa de 50% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Inconformada, em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, ataca o que entende terem sido os fundamentos do lançamento apresentando, tão-somente, razões de mérito.

Quanto ao IRPJ, aduz-se que, se a cooperativa pratica atos cooperativos, então estes não podem estar sujeitos à tributação do Imposto de Renda, já que não há renda propriamente dita da cooperativa, mas sim, dos seus cooperados (os rendimentos destes estarão sujeitos ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), de acordo com a tabela progressiva). Assim, os atos cooperativos não devem sofrer tributação do IRPJ.

Assim estabelece o art. 182 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

A questão sobre a incidência do IRPJ sobre os demais atos não cooperativos está tratada no art. 183, do mesmo regulamento:

Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Assim, a incidência do IRPJ dependerá da classificação do ato praticado pela cooperativa: se consistir em ato cooperativo, não há incidência do IRPJ, se tratar-se de ato não cooperativo, o IRPJ incidirá como em qualquer ato empresarial.

A discussão sobre a CSLL é muito semelhante à do IRPJ, já que esta incide sobre o lucro líquido da pessoa jurídica. Não auferindo a cooperativa lucro, mas sim resultados, partir da prática de atos cooperativos, não há que se falar na incidência dessa contribuição sobre os resultados da cooperativa. Nesse sentido, estabelece o art. 39 da Lei 10.865/2004.

Art. 39. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL." Mais uma vez, o essencial para estabelecer-se a isenção (na realidade, não incidência) da CSLL, é a classificação do ato em cooperativo ou não cooperativo.

Em relação ao PIS e à COFINS, a discussão passa, também, sobre a revogação da isenção antes prevista pela Lei Complementar n. 70/91, que para muitos teria sido inconstitucional, já que operada pela Lei 9.718/98, lei ordinária, bem como segundo o argumento que tais contribuições incidem sobre a receita e antes, o faturamento – das cooperativas. Como muitos entendem que o ato cooperativo não importa operação de mercado, bem como seus resultados não representam verdadeiro faturamento, já que são distribuídos imediatamente aos cooperados, não haveria incidência dessas contribuições sobre os atos cooperativos.

Ora estruturalmente as cooperativas, quer de trabalho, quer de produção, quer de consumo, quer de crédito, são formas organizacionais de internalização do interesse social, isto é, voltadas para dentro, e não orientadas para o mercado (externalização do interesse social). Daí se falar que os atos cooperativos, e suas conseqüentes relações (= efeitos dos atos).

Pode-se dizer, pois, que os atos corporativos são endógenos, e não exógenos aos atores sociais dessa organização. Por isso que os fatos econômicos que emanam dos atos corporativos são conformados na prestação direta de serviços pela cooperativa a seus associados. A Lei 5.764/71 disciplina as sociedades corporativas, e que em seus arts. 7º e 79 dispõem:

Art. 7º. As cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados.

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Tais fatos econômicos não representam receita nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa. Justamente porque, sobre não ostentar fins lucrativos, a cooperativa, no exercício de atos corporativos, expressa forma organizacional de internalização do interesse social, não dirigida ao mercado.

São esses fatos econômicos que não representam receita da cooperativa. Exatamente porque quando a cooperativa atua nesses limites, ela é simplesmente o meio para que os cooperados ou associados afirmem receitas nas relações com terceiros, utilizando-se da estrutura organizacional da cooperativa.

Quando essa forma organizacional pratica atos econômicos com terceiros, não como representante direto ou indireto dos cooperados, a cooperativa não exerce atos cooperativos. Nesta hipótese, a cooperativa pratica atos de e com o mercado. Aí, deixando de ser exclusivamente meio da atividade dos cooperados, ela passa a apurar diretamente receitas e resultados (lucros ou prejuízos), e não os cooperados (receita e resultado diretos), ao teor da legislação brasileira.

Tais assertivas tem amparo nos arts. 83, 85, 86, 87 e 111, da Lei 5.764/71:

Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

Art. 87. 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.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

Pois bem.

Conclui-se, pela leitura dos arts. 79, 85, 86, 87, 111, da Lei 5.764/71 e os itens 2.3.1 e 3, 3.1 a 3.5 do PN/CST 38/80, que a cooperativa de serviços médicos tem como objetivo único a prestação de serviços médicos pelos seus associados no trabalho pessoal, na clínica médica ou na cirurgia. Os argumentos expendidos pela recorrente em sentido contrário não podem ser aceitos uma vez que tal entendimento levaria à confusão entre atos de intermediação e ato cooperativo, quando é certo, que este consiste apenas na prestação de serviços médicos, nada mais.

Este entendimento já se encontra solidificado na esfera administrativa, tanto pelas orientações internas expedidas pelos órgãos normativos da SRF, conforme ilustra o citado PN/CST 38/80, como pelos diversos julgados proferidos pelas Delegacias de Julgamento e pelos Conselhos de Contribuintes.

Destaque-se que o fato de constar no estatuto social da recorrente a previsão de prestação de serviços hospitalares ou laboratoriais por terceiros não cooperados, não é suficiente para conferir natureza cooperativa a esse ato, mesmo que a despeito do conceito legal pretenda-se, contratualmente, conferir-lhe esse atributo.

Da mesma forma, o fornecimento de medicamentos, ainda que a preço de custo, não se enquadra no conceito de ato cooperativo. Tais operações configuram-se como operações mercantis e assim devem ser tratadas.

Resta evidente, que a recorrente presta serviços aos cooperados na forma de captação de clientela (atos cooperativos), mas com comercialização de planos de saúde, cujos contratantes (filiaados ou usuários dos planos) pagam preço global não discriminativo, recebendo em contraprestação o direito de usar os serviços médicos de cooperados e de não cooperados. O contratante (terceiro ou filiado) paga preço global quer use ou não os serviços médicos dos cooperados.

A recorrente praticou, claramente, atos não-cooperativos, fazendo, porém, irregularmente, subtrair de forma clara e contrária aos ditames legais todos os valores do campo da incidência tributária. Além do mais, embora revestida sob o manto de cooperativa, a contribuinte pratica com habitualidade, basicamente, a atividade de mercancia de planos de saúde, constituída na venda de bens e serviços de terceiros e medicamentos, com assunção dos resultados econômicos (risco), com fins lucrativos e habitualidade, como já exposto. Concorde com a jurisprudência, tal prática descaracteriza a sociedade cooperativa, para fins fiscais

De acordo com a documentação anexada e pela análise da escrituração contábil-fiscal, a recorrente contrata com a clientela, conjuntamente com os serviços médicos dos sócios (atos cooperativos), a preço global não discriminativos, ainda o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diária e serviços hospitalares, serviços de laboratórios, serviços odontológicos, venda de medicamentos (farmácia), transporte terrestre e aéreo e outros serviços especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, sendo evidente que estas operações são atos não-cooperativos - independente da auto-denominação dada pela contribuinte – não se compreendendo nem entre os atos cooperativos, nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com tragos de seguro saúde, conforme estabelece a legislação aplicável, estando sujeitos a incidência tributária.

Correto, portanto, o procedimento fiscal que constituiu crédito tributário devido à Fazenda Nacional, à título de PIS e COFINS pela prática, por parte da recorrente, dos atos não cooperativos mencionados no presente processo.

A recorrente articula nulidade dos lançamentos por ausência de segregação de receitas, de modo que todos os ingressos de recursos foram considerados para imposição de IRPJ, CSL, PIS e COFINS. As exigências recaíram sobre resultado global da recorrente, o que é rechaçado pela jurisprudência do CARF.

Acentua que não houve segregação das receitas de atos cooperativos e de atos não cooperativos, ao olhar de fiscalização, embora essa separação fosse possível, porquanto a recorrente mantém regular escrituração contábil com separação dos tipos de receitas. Ainda, que a recorrente jamais se esquivara de apresentar quaisquer documentos, de modo que à fiscalização competia promover tal segregação, ainda que intimando a recorrente para tanto.

Resta claro nos autos de que a escrituração contábil-fiscal procedida pela contribuinte, não traz a segregação da receita obtida com a prestação de serviços acima explicitados, para atos cooperativos e não-cooperativos, procedeu-se à intimação da contribuinte, em 08/08/2006, fazendo constar naquele Termo de Intimação : "Uma vez que, conforme análise dos livros e demais registros da entidade, constata-se que escrituração contábil fiscal da contribuinte não permite a segregação das receitas dos atos cooperativos das receitas dos atos não-cooperativos (exceção feita as receitas já declaradas de Transporte UTI

Móvel-Particular e as Comissões s/ Planos Uniodontos), comprovar explicitamente, mediante documentação hábil, idônea e através de critérios claros e compatíveis com as regras contábeis e fiscais, a legal segregação das receitas oriunda de atos cooperativos, quais sejam do trabalho médico prestados pelos associados, das demais receitas oriundas dos atos não-cooperativos, quais sejam, (a) diária e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios e institutos, (c) serviços odontológicos, (d) venda de medicamentos (farmácia); (e) transporte terrestre e aéreo, (f) seguro saúde cobrado conjuntamente com os planos pré-pagos e (g) outros serviços especializados ou não, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas.

Assim, segundo soa o Termo de Verificação Fiscal, a recorrente não segregou em sua escrituração contábil as receitas e assim os resultados de atos cooperativos e de atos não cooperativos, por entender que todos os ingressos decorrem de atos cooperativos.

Ora, a inexistência da segregação da receita obtida com a prestação de serviços (atos cooperativos e não-cooperativos) não estar apoiada em documentação hábil que a legitime, não obedecendo as disposições contidas na Lei n.º 5.764/71, infringindo o artigo 182 do RIR/99. Desta forma, é de se entender que se a segregação da receita feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

Como visto do relatório, outro ponto da presente discussão diz respeito à aplicação da multa exigida isoladamente, em razão da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL pela estimativa da base de cálculo, cujo procedimento fiscal ocorreu após o encerramento dos exercícios questionados.

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Significa dizer que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária. Sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito. Entretanto, não é essa a discussão no presente processo. Aqui a discussão se restringe aos casos em que a aplicação das multas exigidas isoladamente foram realizadas após o encerramento do exercício questionado.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de lançamento de ofício. Parece tranqüilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Nesta linha de raciocínio entendo que a razão esta com a recorrente, isto porque depois de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade – Multa Isolada, havendo ou não base tributável em 31/12, não há como subsistir tal exigência, já que os dispositivos legais

previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44, da Lei 9.430, de 1996, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

A Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a aplicação da multa isolada, se manifesta da seguinte forma:

Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimado, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

A Lei nº 8.981, de 1995, se manifesta da seguinte forma:

Art. 35 – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso.

[...]

§ 2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do

período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31/12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Assim, não tenho dúvidas que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Ora, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação, tão-somente, do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do Código Tributário Nacional, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, conforme se depreende dos autos, o auto de infração foi lavrado após o encerramento dos anos-calendário objeto do lançamento, portanto, quando já apurada a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido, efetivamente, devidos nos períodos.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo nos anos-calendário questionado, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após os anos-calendário questionados, portanto, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto e a contribuição efetivamente devidos, porquanto, impossível, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário.

Esta matéria já tem jurisprudência formada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001:

CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado.

Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003

PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário.

Acórdão CSRF nº 9101-001.207, de 17/10/2011:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002

CSSL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida, apurada ao final do exercício.

Acórdão CSRF nº 9101-001.335, de 26/04/2012:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Acórdão CSRF nº 9101-001.237, de 21/11/2011:

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de imposto/contribuição sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Assim, a decisão recorrida encontra-se em dissonância com a iterativa jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido de que a exigência da multa isolada sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidas mensalmente somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário.

Como se infere do relato, as exigências da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) decorrem do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora e mantidas de forma integral pela decisão recorrida.

Em observância ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir o mérito da irregularidade apurada, deve-se manter o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Para finalizar o presente voto é de se dizer que não cabe razão a recorrente no que tange a alegação de ilegalidade e ofensa a princípios constitucionais (capacidade contributiva e confisco), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de

suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da consequente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários.

São atos processuais os que se realizam conforme as regras do

processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócua, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Assim sendo, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício aplicada, bem como da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É entendimento, neste Conselho de Recursos Fiscais, que à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais é inócua, já que os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária as multas isoladas aplicadas.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez