

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 16707.001130/99-19
Recurso n° : 126.544
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX.: 1995
Recorrente : UNIMED SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida : DRJ em RECIFE/PE
Sessão de : 09 DE JULHO DE 2002
Acórdão n° : 105-13.822

IRPJ E CSSL - DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário somente se extingue após decorridos cinco anos da entrega da declaração de rendimentos do período de apuração correspondente, salvo se a entrega ocorrer a partir do exercício seguinte a que se referir.

IRPJ - REGISTRO DE RECEITAS - REGIME DE COMPETÊNCIA - SOCIEDADES COOPERATIVAS - Cabível é o lançamento quando a sociedade cooperativa obtém resultados positivos em atos não cooperativos, eis que não contemplados pelo benefício fiscal da não incidência. Mormente quando comprovado que o registro das receitas provenientes de pagamentos mensais de usuários de planos de saúde não obedeceu ao regime de competência, visto que o pagamento é assim realizado atendendo a expectativa de prestação de um serviço ou de um serviço colocado à sua disposição.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - SOCIEDADES COOPERATIVAS - Cabível é o lançamento decorrente dos ajustes realizados pela fiscalização nas contas de correção monetária de balanço, quando comprovado que não foi obedecido o método da proporcionalização, com utilização dos índices definidos pelo contribuinte, para a apropriação das parcelas correspondentes aos atos cooperativos e não cooperativos do saldo devedor/credor em cada período de apuração.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - SOCIEDADES COOPERATIVAS - O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com não associados, os chamados atos não cooperados, integra a base de cálculo da Contribuição Social. Exegese do artigo 111 da Lei n° 5.764/71, artigos 1°, 2° e 4° da Lei n° 7.689/88 e artigos 15, 22 e 23 da Lei n° 8.212/91.

LANÇAMENTOS REFLEXIVOS - CSSL - PIS/REPIQUE - Dada a íntima relação de causa e efeito que vincula um ao outro, a decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos lançamentos reflexivos.

Recurso não provido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 16707.001130/99-19
Acórdão nº : 105-13.822

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas (de decadência) e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Denise Fonseca Rodrigues de Souza e Nilton Pêss, que acolhiam, em parte, as preliminares argüidas (quanto aos meses de JAN e FEV/94). Ausentes, temporariamente, os Conselheiros Maria Amélia Fraga Ferreira e José Carlos Passuello.



VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE



ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA e DANIEL SAHAGOFF.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 16707.001130/99-19

Acórdão nº : 105-13.822

Processo nº : 126.544

Recorrente : UNIMED SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

RELATÓRIO

A inicial dos autos processuais traz como tema central a exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, PIS Repique e Contribuição Social sobre o Lucro, cujo libelo acusatório apresenta a seguinte conclusão:

Exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituadas como atos não cooperativos, nos meses de fevereiro, março e novembro de 1994, cujas peças de autuação fiscal, fls. 06 a 22; Termo de Encerramento de Ação Fiscal, às fls. 05 e 219 a 221; Demonstrativos de fls. 23 a 37, datados de 16/03/99, indicam que o procedimento fiscal teve por motivação a não contabilização de receitas pelo regime de competência e a não declaração correta do saldo de correção monetária de balanço.

Impugnado o feito, o Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Recife - PE considerou o lançamento procedente, cuja Decisão está assim ementada:

"SOCIEDADES COOPERATIVAS. DA COMPETÊNCIA DOS EXERCÍCIOS. A receita decorrente do pagamento de planos de saúde deve ser contabilizada no exercício do seu recebimento, tendo em vista que o direito do beneficiário à efetiva prestação do serviço surge com tal pagamento.

DECADÊNCIA. Não há falar em decadência quando o lançamento é formalizado dentro do interregno de 05 anos, contados do termo inicial da modalidade.

O prazo de decadência nas Contribuições para a Seguridade Social é de 10 (dez) anos, segundo o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

TRIBUTO REFLEXO. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS/REPIQUE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. As tributações reflexivas recebem o mesmo tratamento da principal, em virtude da relação de causa e efeito existente entre ambas."

Cientificada da decisão em 19/03/2001, AR às fls. 251, a entidade apresentou recurso a este Colegiado em 18/04/2001, conforme documentos acostados às fls. 252 a 306, cujos argumentos estão assim sintetizados:

Em preliminar, argüi a decadência que estaria a atingir os meses de janeiro e fevereiro de 1994, visto que a ciência da autuação foi em 16/03/99, porquanto as contribuições elencadas foram pela Constituição Federal no Capítulo DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, capítulo I, título VI - DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO, especificamente no artigo 149, *caput* e parágrafo único.

Logo, por força da Lei Maior, os institutos, conceitos e formas estatuídos no CTN deverão ser aplicados às contribuições.

No mérito, após dissertar sobre a natureza, a forma legal das cooperativas e o seu regime tributário, argüi que a fiscalização não deixou claro se houve a segregação das receitas de contratos com pessoas jurídicas, pelo que, não o fazendo, estaria sendo inobservado o Art. 111, Inciso II, do CTN.

Valendo-se do Parecer Normativo nº 38, de 30/08/80, alega que não só as receitas auferidas diretamente de associados, porém toda aquela necessária à manutenção da atividade fim está resguardada da incidência tributária e que somente quando houver pagamentos com preço global não discriminativo ocorrerá a exclusão à armadura isencional.

Reforça o entendimento, argumentando que, aos auspícios do Art. 79 da Lei nº 5.764/71, atos singulares entre UNIMEDs, denominados intercâmbio, não podem ser tributados, pois caracterizam-se como atos cooperativos típicos e expressamente amparados por Lei.

Trazendo à lume o § 1º do art. 174, do RIR/80 e § 1º do art. 223, do RIR/94, alega que a sua escrita contábil faz prova a seu favor e que não houve a pretensa postergação de receita, não bastando ao agente do fisco alegar mas, provar a inveracidade dos fatos registrados na escrituração.

Esclarece que o registro de receitas em contas de receitas de exercício futuro decorre da emissão de carnês pertinentes ao mês seguinte, cuja competência se dará *a posteriori*, não cabendo sua apropriação no período de emissão, sob pena de infringência do regime contábil/fiscal de competência. E ainda, não mais existentes as contas de *compensação*, optou por contabilizar essas receitas futuras à débito de Faturas Diversas, ou conta correlata, creditando-se, por conta redutora, Resultado de Exercício Futuro, no grupo Circulante.

Que este procedimento atinge dois objetivos. Primeiro, a emissão dos carnês fica registrada com o respectivo valor da receita na escrituração contábil, fazendo-se o respectivo controle. Segundo, observa-se o registro contábil de fatos que possam vir a modificar o patrimônio da entidade.

A fiscalização recalculou os saldos credores e devedores da correção monetária do balanço, incidente sobre os resultados dos atos cooperados. Entretanto, os referidos atos foram registrados de acordo com as leis contábeis e fiscais, estando resguardados à incidência do Imposto de Renda e outros tributos administrados pela Receita Federal.

E sendo assim, se há isenção sobre a atividade matriz – receita de cooperados, igual favor fiscal reflete em benefícios do resultado acessório: correção monetária de balanço sobre atos cooperados. Reforçando a sua argumentação com Ementa do Acórdão 103-9.338/89 – DOU, I, de 24/04/90.

Questionando os lançamentos reflexos em razão destes terem a mesma sorte do principal, IRPJ, conclui lembrando que cooperativa não tem lucro, por disposição legal e em razão de sua natureza jurídica, por isso não pode ser atingida pela cobrança de CSSL, posto que inexistente o fato gerador - o lucro.

Transcrevendo manifestação do Poder Judiciário, Ementa de Acórdão deste Primeiro Conselho de Contribuintes, requer o acolhimento do seu recurso e julgado  insubsistente o lançamento.

Veio o processo à apreciação deste Colegiado instruído com o oferecimento de bens em arrolamento na própria peça recursal, cuja relação consta às fls. 272 a 306, com amparo na MP nº 2.005, de 25/01/2001.

Entretanto, por não estar devidamente instruído, isto é, por ausência de manifestação do órgão jurisdicionante sobre a aceitação ou não da proposição estampada, por despacho, se fez retornar o processo à origem para as tomadas de providências necessárias ao seu seguimento, conforme consta às fls. 309 a 314, culminando com o despacho de fls. 321 da DRF/NATAL/RN registrando haver sido cumprido o rito formal ao andamento do processo e sua remessa a este Conselho de Contribuintes.

É o Relatório



VOTO

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator

O recurso é tempestivo e, garantida a sua apreciação pela prestação de bens em arrolamento, dele conheço.

Inicialmente, tratemos da preliminar de decadência, levantada que foi tanto na impugnação quanto no recurso.

Apesar de entender a sólida fundamentação doutrinária e jurisprudencial, na qual se baseia a tese da defesa, de que o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica se opera por homologação, a justificar a alegação de decadência sob análise, é igualmente incontestada a ausência de pacificação da matéria no âmbito deste Colegiado.

Particularmente me filio, com a devida vênica de meus pares que abraçam a tese argüida pela defesa, à corrente que permanece com o entendimento de que o fato de a legislação de regência do tributo determinar o seu recolhimento ao longo do ano-calendário correspondente, tais pagamentos, se houver, referem-se a uma antecipação do montante apurado na declaração de rendimentos anual, apropriadamente denominada de *ajuste*, cujo resultado, condiciona o recolhimento de diferença de tributo a complementar o nela quantificado, ou a restituição de valor recolhido a maior, em relação ao mesmo período.

Se há a necessidade de se ajustar os pagamentos anteriormente efetuados pelo sujeito passivo, ao imposto e contribuição apurados na declaração, resta patente a ausência de definitividade daqueles, constituindo-se pois, em meras antecipações, em relação às exações efetivamente devidas, que podem até inexistir, no caso de apuração de prejuízos fiscais no período ou de base de cálculo negativa da contribuição social, a determinar a devolução do montante recolhido ou de bases a

sendo reguladas, por exclusão, pelas normas contidas no artigo 173, do mesmo diploma legal.

Mesmo adotando a tese de lançamento por homologação, a posição hodierna da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de que o termo inicial do prazo decadencial é a data da entrega tempestiva da declaração de rendimentos (ou, se com atraso, a da efetuada dentro do próprio exercício), por configurar esta, a data em que a administração tributária tomou conhecimento dos atos praticados pelo sujeito passivo, concernentes à apuração do tributo devido e dos pagamentos efetuados, para fins de homologação do procedimento.

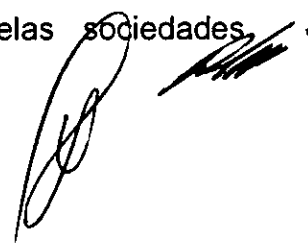
No caso presente, a entrega da declaração de rendimentos se deu em 28/04/1995, fls. 57, tendo os autos de infração sido cientificados ao contribuinte em 16/03/1999, configurando um interregno inferior a cinco anos, entre as duas datas.

Assim, se os períodos de apuração trazidos ao questionamento têm início em janeiro de 1994, e a questão já foi superada pelos argumentos ante expostos, não se há de produzir qualquer retoque à Decisão, eis que, em relação à CSSL, a temática da decadência não foi atacada nos dispositivos em que se fundamentou.

Por tais razões, voto no sentido de rejeitar a tese de decadência argüida na preliminar.

Relativamente ao mérito, necessário se faz traçar, ainda que breves, comentários sobre a temática do cooperativismo e as implicações tributárias a envolver os entes econômicos com tal natureza jurídica.

A Constituição Federal prevê tratamento diferenciado para as sociedades cooperativas, tanto que consigna no Artigo 174, § 2º: "A lei apoiará e estimulará o cooperativismo ...". Enquanto que no Artigo 146, Inciso III, alínea "c", assim dispõe: "adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas".



Esse tratamento especial existe no campo da incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas - IRPJ, que contempla regra de não incidência para o resultado positivo apurado nos chamados atos cooperativos.

No entanto, com relação à seguridade social, a própria Constituição Federal fixa diretriz que deve nortear todo o sistema, enaltecendo regra elevada à categoria de princípio, qual seja, o princípio da universalidade do custeio. Com efeito, assim reza o Artigo 195, "in verbis":

*"Artigo 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade. direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I. dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;"*

Observe-se que para não deixar dúvidas sobre a amplitude deste princípio, o legislador constituinte explicitou, claramente, a única categoria exonerada desse encargo, escrevendo regra de imunidade vinculada ao Parágrafo 7º, do aludido Artigo:

"§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei".

Por pertinente, colaciono o seguinte trecho, a respeito do assunto, da lavra do eminente tributarista. Dr. Paulo de Barros Carvalho:

"As sociedades cooperativas não são sociedades comerciais, a despeito do seu fundamento econômico e da sua atividade de mediação. No entanto, não são entidades beneficentes de assistência social que gozem de imunidade nos termos do que prescreve o § 7º do Artigo 195 da CF/88."

Desse princípio não se afastou a Lei Nº 7.689/88, ao instituir a contribuição social incidente "...sobre o lucro das pessoas jurídicas..." (Artigo 1º), cuja a base de cálculo..." é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda e antes da distribuição de eventuais participações nas diferentes formas e

finalidades jurídicas..." (Artigo 2º), em que "são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária". (Artigo 4º).

Não há como negar que as sociedades cooperativas, desde que apurem resultado positivo, que pode ser traduzido no conceito de lucro, sobra, superávit ou qualquer outra denominação utilizada para evidenciar a mais valia obtida no conjunto de operações praticadas num determinado período, originada em atos cooperativos e não cooperativos, se enquadram entre aqueles que são obrigados a contribuir para a seguridade social, uma vez que são pessoas jurídicas. Logo, são sujeitos passivos legitimamente colhidos pela ordem jurídica.

Na verdade, obtendo resultados positivos em atos cooperativos e não cooperativos, as cooperativas não podem exonerar-se da incidência da contribuição social, mediante a utilização de rótulos diferenciados que, na essência, expressam a mesma grandeza econômica. O fato da lei do cooperativismo chamar a mais valia de "sobra" não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas apenas estabelecer um disciplinamento na destinação desses resultados.

Não se pode imaginar que o estímulo ao cooperativismo venha a impedir a instituição de contribuição destinada ao custeio da seguridade social, pois ambos são bens relevantes.

E não se queira alegar que a Lei nº 5.764/71, ao determinar a incidência de "tributos" tão somente para os resultados apurados em operações com terceiros, albergou a não incidência da contribuição social sobre o lucro, uma vez que esta norma destina-se, exclusivamente, ao imposto de renda e à qual devem ser aditados dois princípios contidos no CTN, que espancam, de vez, com aquela pretensão interpretativa:

"Artigo 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

.....
II - outorga de isenção."

"Artigo 177 - Salvo disposição em lei em contrário, a isenção não é extensiva:

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão."

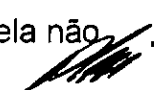
É o que ocorre com a contribuição para a seguridade social, instituída pela Lei nº 7.689/88, que é norma posterior à que regulamenta as operações das sociedades cooperativas, norma esta que não as exclui do campo de incidência, não podendo fazê-lo o intérprete, pelo fundamentos indicados.

E, se não bastasse todo o exposto, com o advento da Lei nº 8.212/91, notadamente pelo disposto nos Artigos 15, 22 e 23, que determinam expressamente a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro, sem quaisquer limitações ou restrições quanto à essencialidade ou natureza dos seus resultados, nenhuma dúvida, portanto, restou sobre a matéria.

Traduzindo-se, pois, que a cooperativa, obtendo resultado positivo decorrente de atos cooperativos e não cooperativos sujeitar-se-á à imposição fiscal, eis que não foi contemplada pelo afastamento da exação em nenhum dispositivo legal que cuida da contribuição em foco.

A discussão, no caso presente, envereda sobre a tributação de receitas provenientes dos recebimentos de valores de carnês de pessoas físicas e receitas de valores mensais recebidos de pessoas jurídicas, classificadas pela empresa como "Pré-Pagamento", e a declaração incorreta do saldo devedor/credor de Correção Montaria de Balanço (apenas o saldo da CM relativa aos atos não cooperativos foram declarados), conforme descrito no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, às fls. 219 a 221.

Por ser tema merecedor de profunda análise, é de ser destacado que é clara a limitação à possibilidade de o fisco tributar os resultados obtidos nos atos cooperativos, assim entendidos aqueles praticados sob a égide do objetivo social da cooperativa, sendo permitido, pela legislação aplicável, a realização de outros atos que impliquem complemento da atividade e que permitam a plena utilização dos meios e fins da cooperativa. Estes últimos, porém, apesar de permitidos não são alcançados pela não incidência fiscal.



A sistemática tributária acima descrita é coerente com a finalidade e os objetivos dos entes econômicos "cooperativas" que se amolda ao sentimento de auxílio mútuo dos associados que se unem para vender sua produção, adquirir bens necessários, prestar ou receber serviços.

A recorrente se classifica entre as cooperativas de prestação de serviços médicos e como tal, tem os benefícios fiscais limitados à sua atividade de prestação de serviços médicos.

Ora, o tratamento fiscal dado ao resultado obtido, proporcionado pelos atos cooperativos, dentro das condições estabelecidas em lei, não pode ser estendido a quaisquer outros ganhos, resultados, lucros, superávit, etc., que a entidade possa ter. A adoção do entendimento diferente implicaria em ampliação do texto legal, e isto não se coaduna à norma de estrutura do nosso sistema tributário, o CTN, no que pertine ao benefício fiscal, e tampouco aos mandamentos da Lei nº 5.764/71.

Essa assertiva é válida e consentânea com o texto legal, inclusive, estando a compor a diretriz fixada pela IN 73/75. Tanto é verdade que a própria querelante diz, com suas palavras e números, fls. 46 a 50, que contabiliza separadamente os valores relativos aos custos com Atos Cooperativos Principais, Auxiliares e Não Cooperativos, fazendo a devida proporcionalização das receitas de Pré-Pagamento em relação a esses mesmos custos. Demonstrando, também, que utiliza a mesma sistemática da proporcionalização, para a apropriação das Despesas Indiretas em relação às Receitas de Atos Cooperativos Principais, Auxiliares e Não Cooperativos.

A razão dessa divisão decorre, justamente, do fato de que a Lei nº 5.764/71 só retirou do alcance da tributação os resultados obtidos decorrentes de atos cooperativos. E esses atos, para uma entidade de trabalho médico, devem estar intimamente ligados à capacitação e habilitação profissional dos seus cooperados.

É de se ver que, o ganho obtido em outros atos se incorpora aos ganhos dos cooperados e querer isentá-los dos tributos seria pretender beneficiar os resultados

que os cooperados obtêm fora do seu campo de atuação, o que refoge à finalidade da instituição, sob pena de descaracterização de seu tipo jurídico.

No que diz respeito ao item de atuação descrito como não contabilização de receitas com base no princípio da competência do exercício, observemos o que diz o autor do procedimento fiscal:

"Constatamos que a cooperativa pratica 3 (três) tipos de operações, que são:

a) Contratos de serviços médicos com pessoas físicas, cuja receita é recebida através de carnê (Pré-Pagamento);

b) Contratos de serviços médicos com pessoas jurídicas – são contratos coletivos efetuados pelas empresas com a UNIMED para prestação de serviço médico aos funcionários dessas empresas. Esses contratos se dividem em dois sistemas de pagamentos, a saber:

b.1) Contrato de Pré-Pagamento – as empresas pagam um valor mensal independente dos atendimentos que a UNIMED preste aos beneficiários;

b.2) Contrato de serviço prestado – as empresas pagam pelo uso efetivo dos procedimentos médicos, ou seja, os serviços são cobrados a medida que são utilizados pelos funcionários das empresas;

(...)

Examinamos os livros contábeis do contribuinte e verificamos que o mesmo não contabilizou corretamente suas receitas com base no princípio da competência do exercício, ou seja, as receitas declaradas não correspondem aos totais de receitas pela fiscalização, conforme demonstrativo das TABELAS 2, 2.1 e 3, fls. 25 a 27.

A empresa recebia as receitas de Pré-Pagamento tanto de pessoa física como de pessoa jurídica e contabilizava no grupo resultado de exercícios futuros, (...) Pelo princípio da competência dos exercícios, esses valores deveriam ser apropriados no mês do recebimento, uma vez que a receita é considerada realizada porque a empresa associada efetuou o pagamento para ter direito ao uso dos serviços prestados pela UNIMED. Salientamos que a UNIMED utilizou esse procedimento, considerado incorreto pela fiscalização, até outubro de 1997, quando ela transferiu o saldo de 31.10.97 da conta Resultado de exercício futuro para a conta de receita de novembro de 1997, conforme observamos na contabilidade da empresa fiscalizada. Assim, a partir de novembro de 1997 a UNIMED passou a contabilizar corretamente as receitas

de Pré-Pagamento, de acordo com o procedimento adotado pela fiscalização e descrito acima."

O Termo também esclarece que foi efetuado o rateio das receitas entre atos cooperados e não cooperados aplicando os mesmos percentuais utilizados pelo contribuinte.

Consultando as tabelas produzidas pela fiscalização, fls. 25 a 37, onde os valores alocados foram extraídos da escrita contábil da Recorrente, corroboradas pelas cópias dos seus próprios Demonstrativos Mensais de receitas, custos despesas e rateios e cópias do Razão, tem-se como indubitosa a afirmativa que os valores assim registrados correspondiam aos valores efetivamente faturados, conforme indicam os históricos dos lançamentos. Merecendo a recomposição dos resultados, aferindo-se novos valores tributáveis e não tributáveis, em decorrência da aplicação dos percentuais utilizados na proporcionalização dos ganhos em relação aos custos/despesas.

Ora, se assim o são, não merece prosperar a sua petição pelo fato de que, nos moldes estabelecidos na lei, o pagamento ou crédito por um serviço posto à disposição do cliente (associado), configura receita competente ao mês do seu recebimento ou apropriação do crédito e não quando o serviço for efetuado. Se assim o fosse, todos os pagamentos realizados ou obrigações assumidas pelos usuários dos planos de saúde só seriam apropriados como receita quando o tomador fizesse uso dos serviços médicos, o que é inadmissível. O pagamento é realizado ou a obrigação assumida atendendo a expectativa de prestação de um serviço ou de um serviço colocado à sua disposição, e como tal, configura-se em receita no período do seu recebimento ou crédito.

A afirmativa que os lançamentos em conta de Resultado de Exercício Futuro são efetuados para que a emissão do carnê fique registrada, para que os usuários recebam antecipadamente os comprovantes de pagamento, cuja competência da receita se dará *a posteriori*, é contrariada pelos seus próprios registros, uma vez que, conforme já mencionei, o seu razão indica, não uma expectativa de receita, mas o próprio

faturamento. A utilização da conta Resultado de Exercício Futuro se presta ao registro de valores que só se farão faturamento, receita, em momento posterior, o que não é caso.

As provas trazidas pela Autoridade Fiscal não indicam que o procedimento adotado tenha sido diferente daquele descrito no Termo de Encerramento. Tampouco trouxe a Recorrente qualquer elemento capaz de sustentar as suas afirmativas. O fato de a legislação tributária atribuir credibilidade à escrita contábil, fazendo prova em favor do contribuinte, a mesma medida se dará em sentido contrário, ou seja, também fará prova em favor do fisco quando a operacionalização no registro dos fatos colidir com a norma legal. Este é um caso típico a se enquadrar na assertiva.

Para efeito de apuração do resultado obtido pelos atos cooperativos, quando realizada a proporcionalização dos ganhos decorrentes da aplicação do índice encontrado pela participação dos custos destes atos em relação ao custo total, tem-se, desde logo, de maneira definitiva, a separação dos resultados tributáveis e não tributáveis.

Utilizando-se a fiscalização dos índices determinados pela própria empresa, não se há de fazer qualquer reparação ao cálculo efetuado.

Não se aplicando ao caso sob exame a argumentação voltada à temática de *"preço global não discriminativo"*, porquanto não foi essa a premissa básica a conformar o lançamento, nos termos muito bem acima já definidos.

Tampouco se há de acolher a arguição de inexistir clareza no Termo de Encerramento de Ação Fiscal no que se refere às receitas de contratos de serviços médicos com pessoas jurídicas – pré-pagamento ou pagamento por serviços prestados, se foram segregadas da base de cálculo de isenção do IRPJ, porquanto o referido Termo, fls. 219 a 221, e as Tabelas de Demonstrativos de receitas e de rateio, fls. 23 a 37, são bastante claros, precisos em suas afirmativas e inteligíveis, suficientemente para se compreender que os valores levados à imposição fiscal decorreram da não apropriação em tempo próprio de parte dos valores registrados como receitas de Prê-

Pagamento, separados e rateados por atos, conforme explicitado à bastança na Tabela nº 6, fls. 33, assim:

PROCEDIMENTO ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO

*Esta planilha consolida a apropriação da receita de Pré-Pagamento, parte no próprio **mês de recebimento** (contratos de Pessoa Jurídica recebido através de **fatura de serviço prestado**) e parte apropriada no **mês seguinte** (contratos particulares de Pessoas Físicas e de Pessoas Jurídicas na **modalidade de pré-pagamento**) e a apropriação no **próprio mês dos créditos de Atos Cooperados e não Cooperados**, conforme demonstrado nas TABELAS 2, 2.1 E 3.(grifei).*

Observando-se, portanto, que não houve segregação de receitas do favor fiscal. Na realidade, ao ser detectado que os registros de receitas não guardavam consonância com o regime de competência, se houve a fiscalização compelida pela norma legal à executar os ajustes necessários, concluindo com a aplicação dos percentuais apurados pela própria empresa na proporcionalização dos resultados para atos cooperativos e não cooperativos.

O outro ponto de autuação reporta-se a não apropriação, rateio, do resultado da Correção Monetária do Balanço, assim descrito pelo autuante:

"O saldo devedor ou credor da correção monetária de balanço não foi declarada integralmente pelo contribuinte. Apenas o saldo da correção monetária relativa aos atos não cooperativos foram declarados pelo contribuinte. Obedecendo o disposto no PN 38/80, rateamos o saldo da correção monetária com base na receita de atos cooperados e não cooperados.

Tendo em vista que o balanço da UNIMED foi recalculado conforme a TABELA 7, fls. 34 a 37, e a correção monetária do resultado do exercício de um mês irá modificar o saldo de correção do mês seguinte, a fiscalização refez o razão auxiliar das contas de lucro e de prejuízo, de acordo com o demonstrado nas fls. 157 a 168. Nas fls.169 a 200, encontram-se a correção monetária dos meses de janeiro a dezembro e o razão auxiliar das contas de lucros e de prejuízo, extraídos da contabilidade da empresa."

Transcrita a motivação que proporcionou o refazimento dos cálculos de correção monetária de balanço e o rateio efetuado entre atos cooperados e não

cooperados, é de se verificar que, pela adoção do método da proporcionalização, os valores credores ou devedores do resultado da correção monetária de balanço deverão obedecer ao mesmo critério de atribuição de parcelas de custos/despesas à apuração do resultado do período em relação às receitas decorrentes de atos cooperados e de atos não cooperados. A alocação de valores em apenas uma das partes faz aflorar uma informação distorcida, não compatível com a realidade patrimonial e, conseqüentemente, modificadora das bases imponíveis, porquanto há de repercutir em modificações para cada período de apuração subsequente, conforme fez lembrar a Autoridade Fiscal atuante.

Razão suficiente e capaz de rechaçar a argumentação contrária à exação e à Decisão guerreada.

Restando, pois, como insuperáveis, também, as exigências das Contribuições para o PIS/Repique e CSSL, eis que a matéria tributável que dá suporte ao IRPJ também o faz em relação aos lançamentos decorrentes, considerando a íntima relação de causa efeito que o vincula aos demais.

Pelo exposto e tudo mais que consta do processo, voto por conhecer do recurso para rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 09 de julho de 2002.

ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA

