



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.724491/2011-36
ACÓRDÃO	1004-000.214 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIMED REGIONAL SUL GOIAS COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

COOPERATIVAS DE SERVIÇOS MÉDICOS. OPERAÇÕES REALIZADAS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS. APURAÇÃO PROPORCIONAL DE ATOS COOPERADOS E NÃO COOPERADOS.

As operações realizadas pelas cooperativas de serviços médicos com terceiros não associados, ainda que na qualidade de credenciados para prestarem serviços atos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), sujeitam-se à tributação de IRPJ e CSLL.

Diante da ausência de segregação contábil das receitas e resultados entre atos cooperativos e não cooperativos, deve ser aplicada a proporção entre os respectivos custos para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme previsto nos Pareceres Normativos CST 73/75 e CST 38/80.

JUROS. TAXA SELIC. SÚMULA 4 DO CARF.

O STF, ao julgar o RE 582.461, com repercussão geral reconhecida, fixou a seguinte tese no Tema 214: "(...) II - É legítima a utilização, por lei, da taxa SELIC como índice de atualização de débitos tributários; (...)".

A matéria se encontra sedimentada pela Súmula CARF nº 04, que dispõe que "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".

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, inclusive quanto ao caráter confiscatório de multa aplicada em conformidade com a legislação vigente, nos termos do art. 26-A do

Decreto nº 70.235, de 1972 e do disposto na Súmula CARF nº 2 e no artigo 98, *caput*, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL. AUTUAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2350/2461) interposto em face do v. acórdão de fls. 2323/2341, que julgou improcedentes as impugnações de fls. 395/457 e 458/557 para o fim de manter os lançamentos relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), dos anos-calendário de 2007 e 2008, nos termos constituídos nos respectivos autos de infração de fls. 340/391.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Relatório

Contra a pessoa jurídica acima identificada, foram emitidos os Autos de Infração de fls. 340 a 391, relativos aos anos-calendário 2007 e 2008, formalizando exigência de

crédito tributário no total de R\$ 626.418,03, conforme detalhado na Tabela 1.

TABELA 1: Detalhamento da Exigência por Auto de Infração (Valores em Reais)

Tributo	Fls.	Principal	Juros de Mora (até 07/2011)	Multa Proporcional	Total
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	340 a 367	216.861,27	68.639,96	162.645,96	448.147,19
Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL)	368 a 391	86.005,26	27.761,63	64.503,95	178.270,84
Total (fl. 339)					626.418,03

A autoridade lançadora relata que (fls. 342 e 343 e 369 e 370):

A fiscalizada constitui-se em uma cooperativa de trabalho médico, onde os cooperados (médicos) prestam aos usuários diretamente assistência médico-cirúrgica, cabendo à entidade a cooptação de clientela e a oferta pública ou particular dos serviços dos cooperados; a cobrança e o recebimento dos honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade. Conjuntamente com os serviços dos cooperados, a cooperativa contrata com a clientela o fornecimento a esta de serviços de terceiros e/ou a cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares e laboratoriais. De acordo com a legislação tributária, tais empresas devem apurar duas classes de resultados, sendo a primeira chamada resultado de atos cooperativos, composta de transações situadas exclusivamente no campo do cooperativismo, que são atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais, estando estes atos protegidos, portanto, do alcance da cobrança do IRPJ e da CSLL; e a segunda composta dos atos não cooperativos, que são aqueles estranhos a sua finalidade, que não se incluem no conceito de cooperativismo, estes resultados estão dentro do campo de incidência do IRPJ e da CSLL.

A UNIMED Itumbiara independentemente da distinção acima citada considerou erroneamente praticamente todos os seus atos como atos cooperativos, excluindo valores indevidos na apuração de seu lucro real e da base de cálculo da CSLL.

De acordo com o LALUR e a DIPJ, a opção de apuração do lucro foi pelo regime do Lucro Real Trimestral. Os resultados apurados pela cooperativa e demonstrados no LALUR e na DIPJ, são decorrentes basicamente das vendas com medicamentos, acrescidos de outras receitas, como as financeiras, conforme Demonstração de Resultados, fls. 320/327.

Assim é que o contribuinte considerou todas as outras receitas de operação do plano de saúde como decorrentes de atos cooperativos, não segregando ou separando os resultados decorrentes da rede conveniada, clínicas, laboratórios, hospitais, etc. que não são efetivamente atos cooperados, conforme já esclarecido anteriormente.

A fim de restabelecermos a apuração correta do lucro real da empresa relativo a parcela tributável e uma vez que a fiscalizada não segregou na sua contabilidade as receitas com atos cooperativos e não cooperativos, e nem tampouco o resultado com os citados atos, mas apenas constam contas de passivo nas quais recebem as contrapartidas dos dispêndios com produção (médicos cooperados, cooperativas conveniadas, clínicas, laboratórios e hospitais), tornou-se necessária a obtenção da proporção entre os custos da empresa com atos cooperativos e atos não cooperativos para possibilitar a apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme previstos pelos pareceres normativos CST 073/75

e CST 038/80. Portanto, com base na escrituração do contribuinte, que contabiliza separadamente os pagamentos de atos cooperativos e não cooperativos, foi apurado o percentual do resultado referente aos atos não cooperativos dos anos de 2007 e 2008. Assim é que foram separados todos os dispêndios com os médicos e cooperativas associadas, considerados atos cooperados, fls. 328/330, e todos os dispêndios realizados com clínicas, hospitais e laboratórios, considerados atos não cooperados, fls. 331/332. Em seguida foi feito um rateio de proporção de custos entre atos cooperados e não cooperados, fls. 333/334. Em consonância com o regime de apuração do Lucro, este rateio proporcional foi efetuado por trimestre.

Dessa forma, as infrações lançadas foram exclusão/compensações não autorizadas na apuração do lucro real e apuração incorreta de resultados da CSLL, nos montantes demonstrados na Tabela 2.

TABELA 2: Exclusões/Compensações Não Autorizadas na Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL

Fato Gerador	Valores Apurados (RS)	Multa (%)
31/03/2007	114.468,44	75,00
30/06/2007	82.198,62	75,00
30/09/2007	110.752,17	75,00
31/12/2007	49.165,34	75,00
31/03/2008	37.936,05	75,00
30/06/2008	111.723,95	75,00
30/09/2008	213.799,92	75,00
31/12/2008	235.569,43	75,00

Fonte: fls. 343 (IRPJ) e 371 (CSLL)

CIÊNCIA DOS LANÇAMENTOS

Ciência da interessada, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 392, se deu em 25/07/2011.

IMPUGNAÇÃO

A interessada apresentou impugnações de fls. 395 a 457 (IRPJ) e 458 a 557 (CSLL), instruídas com os documentos de fls. 558 a 2.312, em 23/08/2011 (fls. 395 e 458).

IRPJ

Principia relatando os fatos (item I, fls. 396 e 398); passa a transcrever artigos do estatuto social da cooperativa e exposição de Walmor Franke sobre cooperativas médicas incluindo considerações acerca de atos cooperativos (fls. 399 a 402); transcreve ementas de julgados do então Conselho de Contribuinte envolvendo Cooperativas de Trabalho Médico (fls. 403 a 408) concluindo que [...] *para a hipótese argumentativa de não se anular o auto de infração, ser afastada a descaracterização da impugnante como cooperativa* (fl. 408).

Na sequência, salta para o item VII – *DO SIGNIFICADO DE DESCARACTERIZAÇÃO* (fls. 408 e 409) e argumenta que (fl. 408, grifos do original):

Descaracterizar uma cooperativa, para efeitos tributários, implica negar sua natureza jurídica e, em decorrência, o tratamento fiscal estabelecido pela legislação para com este tipo societário.

Descaracterizar uma cooperativa, mais além, compreende o lançamento tributário, mediante autuação fiscal, de tributos sobre a parte que a legislação tributária considera intributáveis, na pessoa das cooperativas. [...]

Afirma que a jurisprudência administrativa rechaça, como ilegal, a descaracterização de uma sociedade cooperativa e transcreve ementas de julgados que seleciona (VIII – *VISÃO JURISPRUDENCIAL DO TEMA*, fls. 409 a 412).

No tópico IX – *DA DEFINIÇÃO E DEMONSTRAÇÃO DAS CONTRAPRESTAÇÕES (INGRESSOS E RECEITAS) NA COOPERATIVA IMPUGNANTE* (fls. 412 a 418) defende que [...]

não merece ser acolhida a forma pela qual o Auditor Fiscal da Receita Federal tributou a cooperativa impugnante (fl. 412) e que:

Ao considerar “a totalidade da Receita Bruta auferida” para efeito de tributação, o Sr. Auditor Fiscal da Receita Federal, demonstrou não ter conhecimento e não ter efetivado o aprofundamento necessário nos registros contábeis da impugnante, para buscar a real dimensão do fato gerador em questão. (fl. 412, grifos do original)

Destaca que a lei faculta às cooperativas adotar como objeto social qualquer gênero de serviços, operação ou atividade.

Frisa que também é operadora de planos de saúde, devidamente registrada na Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS, sujeitando-se à legislação específica, inclusive no tocante ao plano de contas padrão, no qual aparece “contraprestações efetivas (ingressos e receitas) praticadas pelas operadoras de planos de saúde”.

Informa que junta fotocópia do Plano de Contas Padrão da ANS (fls. 2.022 a 2.080) e CD contendo plano de contas dos exercícios 2007 e 2008 e fotocópia dos Balancetes dos exercícios 2007 e 2008 (fls. 696 a 2.021).

Passa a discorrer sobre as contraprestações e destaca que estas estão definidas nas contas do balancete da cooperativa - desde “3.1. CONTRAPRESTAÇÕES EFETIVAS DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA A SAÚDE”, detalhadas até “3.1.1.1.1.1.0.0.2.3 COLETIVOS COM PATROCINADOR”, passando pelos itens 5 “3.1.1.1.1.1. COBERT. ASSIST. C/ PREÇO PRÉ-ESTABELECIDO (PRÉ-PAGAMENTO) e item 10 “3.1.1.1.1.1.0.0.1.1 INDIVIDUAL/FAMILIAR”.

Afirma que os ingressos e receitas de vendas de planos de saúde de contrato com pré-pagamento (item 5, anteriormente identificado) estão lançadas pelo valor total de acordo com o contrato pré-pagamento individual/familiar (item 10). Já os eventos estão contabilizados separadamente em atos cooperativos principais, atos cooperativos auxiliares e atos não-cooperativos.

Entende que a segregação das receitas contabilizadas no item 5 é realizada em função do disposto no PN CST 38/1980 e que os valores estão evidenciados no LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real.

Informa que as contraprestações (ingressos e receitas) referentes a cada ato praticado (cooperativo principal, auxiliar e não-cooperativo) são rateadas e demonstradas na proporção dos eventos (custos), em conformidade com o prestador do serviço, no LALUR.

Nos contratos de custo operacional, contratada (Unimed) e a contratante estipulam tabela de serviços e honorários. Os pagamentos são feitos após os atendimentos, em função dos serviços realizados e aplicação dos valores da tabela. A Unimed apresenta fatura circunstanciada incluindo os valores calculados acrescidos de um percentual destinado a ressarcir o custeio administrativo da cooperativa. Nessa modalidade de pagamento, a Unimed não assume o risco das despesas de assistência médica, uma vez que o valor gasto é coberto pela instituição contratante. Contraprestações e eventos correspondentes são identificados conforme o prestador de serviços e classificados separadamente na contabilidade (ato cooperativo principal, auxiliar e não-cooperativo) sem que haja necessidade de rateio.

Destaca que as contraprestações dos planos acima estão classificadas como “Demais Modalidades de Pagamentos”, conforme resposta da ANS, e aparecem no balancete de 2007 e 2008 no código próprio (3.1.1.1.1.2.).

Salienta que o Auditor-Fiscal da Receita Federal, por desconhecimento da legislação específica aplicável ao caso, deixou de solicitar as planilhas analíticas de todos os prestadores da cooperativa e as planilhas utilizadas pela contabilidade, necessárias para comprovar os atos cooperativos praticados e os eventos indenizáveis efetivamente pagos.

Assim, conclui que não pode prosperar a tributação nos moldes considerados no

lançamento, o qual deve ser declarado nulo.

Sob o título X - DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ DAS ATIVIDADES PRATICADAS PELA COOPERATIVA IMPUGNANTE (fls. 419 a 434) ressalta que não pratica atos de mercancia, pois não tem finalidade lucrativa e obrigatoriedade de retornar o resultado social aos associados, tudo conforme Lei 5.764/1971 (instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas) e Decreto-Lei 73/1966 (instituiu o seguro saúde).

Dessa forma, seu resultado está abrangido pela isenção do imposto sobre a renda, conforme art. 111, Lei 5.764/1971. Eventual resultado tributável decorre de atos não cooperados, expressamente definidos nos arts. 85, 86 e 88 da referida Lei, não podendo o intérprete criar imposto que a lei não define de maneira expressa, principalmente por classificar como atos acessórios (atos meios) aqueles necessários ao propósito dos cooperados e à finalidade da cooperativa, tornando-os capazes de gerar tributação do resultado global. Tal conduta fere não só a Constituição Federal, mas a melhor doutrina e jurisprudência, as quais cita.

Entende que no caso houve aplicação discricionária das disposições legais aplicáveis e que o Fisco não fez prova circunstanciada do direito alegado, tornando nulas as exigências formalizadas.

No tópico XI - DA CONCEITUAÇÃO E CONFIGURAÇÃO DOS ATOS COOPERATIVOS DENTRO DAS ATIVIDADES DA COOPERATIVA IMPUGNANTE afirma que a autoridade fiscal partiu de premissa equivocada, considerando tratar-se de atos não cooperativos, quando, na realidade, a presente lide prende-se exclusivamente na configuração de atos cooperativos.

Assevera que o conceito de ato cooperativo tem de partir da análise das propriedades que o compõem, podendo ser definido em sentido restrito (interpretação literal do disposto na Lei 5.764/1971, art. 79) ou amplo (conforme doutrina).

Defende que a interpretação literal e isolada do art. 79 da Lei 5.764/1971 seria a negação da existência de um sistema jurídico.

No caso (fls. 437 a 440, grifos do original):

Em se tratando de uma cooperativa de saúde, os prestadores de serviços(médicos, clínicas, laboratórios, etc.) são cooperados. Já os tomadores dos serviços (usuários) são todos não cooperados.

Ora, como a sociedade cooperativa possui uma característica sui generis, ressalta à obviedade que suas peculiaridades devem ser observadas pela legislação tributária.

[...]

Ressalta à evidência que, em uma cooperativa de trabalho médico, como é o caso da impugnante, se os serviços forem prestados por médicos associados, os ingressos advindos nada mais são do que a contrapartida dos referidos serviços.

[...]

É oportuno ressaltar que os atos realizados com não cooperados (serviços de hospitais, laboratórios) não constituem intermediação com índole de mercancia, uma vez que não é objeto da cooperativa o auferimento de lucros. A utilização de laboratórios ou de clínicas insere-se na relação médico-paciente, devendo o serviço ser visto na sua totalidade. O serviço contratado é o atendimento médico; e, se para que este seja possível há a necessidade do exame, descabe tomar a

[...]

No item XII - O REGIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NA LEI 5.764/71, principia destacando que, com o advento da Constituição Federal de 1988, o ato cooperativo ganhou status constitucional (art. 146, III, c), ficando clara a intenção de dar tratamento diferenciado às sociedades cooperativas (art. 174, §2º).

Entende que não se pode prestar apoio e estímulo ao cooperativismo se as cooperativas estiverem submetidas a um sistema fiscal igual, e, em determinados casos, mais gravoso do que previsto para as empresas mercantis.

No tópico *XIII - DOS ENSINAMENTOS DA JURISPRUDÊNCIA* registra que precedentes administrativos reconhecem a impossibilidade de tributação de atos tipicamente cooperativos.

No item *XIV - DOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO*, defende que a autoridade lançadora, diferentemente do entendimento da impugnante, considera como tributáveis receitas referentes a atos cooperativos auxiliares, os quais foram facilmente identificados pelo Fisco em sua contabilidade, não cabendo falar em “confusão contábil”. O resultado da interpretação do Fisco, no seu modo de ver, é a tributação integral de resultados, o que somente seria possível mediante a descaracterização da condição de sociedade cooperativa.

Argumenta que a cobrança de mensalidades para pagamentos de hospitais, laboratórios e médicos em nada desnatura o fato de ser um meio prático de cumprir a finalidade da cooperativa, tratando-se de forma auxiliar de fornecimento de serviços aos próprios associados, através da negociação coletiva e de pagamento prévio do custo desses atendimentos.

Registra que o tributo é pago pelo princípio da legalidade, sendo descabido o agravamento da situação da impugnante, alcançando a autuação valores que não são, por lei, receitas tributáveis.

No tópico *XVI - DA ILEGALIDADE DA TAXA DE JUROS APLICADA -SELIC*, defende que a jurisprudência é pacífica sobre a inviabilidade de utilização da taxa Selic para fins tributários.

Atesta, no item *XVII - DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA*, amparando-se em citações jurisprudenciais, que os percentuais de multa aplicados são indevidos e que as alíquotas fixadas na Lei 7.450/1988, art. 2º, na Lei 7.683/1988, art. 2º e Lei 9.430/1996, art. 44, I, ferem o princípio da razoabilidade.

Conclui que o valor cobrado a título de multa moratória deve ser simplesmente expurgado do cálculo apurado pela fiscalização.

Protesta pela produção de prova pericial no tópico *XVIII - DA NECESSIDADE DA PRODUÇÃO DA PROVA PERICIAL*. Afirma que tal providência se faz necessária para comprovar que é não procedente a alegação do fisco acerca da impossibilidade de destacar as receitas de atos cooperados, pois, como já relatada anteriormente, afirma que todos os atos cooperativos estão devidamente comprovados pelas planilhas de eventos por ato e por Unimed, bem como, nas planilhas de eventos indenizáveis efetivamente pagos - resumo sintético das analíticas de pagamento aos prestadores (cooperados e credenciados) da impugnante.

CSLL

No item *I - DOS FATOS* (fls. 459 a 462) recapitula a autuação e segue, no item *II - DAS RAZÕES DA IMPUGNANTE*, defendendo que o MPF 0120100.2011.00229 e o auto de infração encontram-se eivados de impropriedades técnicas e com ausência de fundamentação legal que legitime o montante apurado, constituindo flagrante agressão injustificada contra a impugnante, motivos pelos quais devem ser declarados nulos.

Frisa que a impugnação foi apresentada dentro do prazo legal (item *III - DA TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA*).

Protesta pela nulidade do lançamento (item IV, fls. 463 a 466), por descrição imprecisa, vaga e inconclusa dos fatos, acarretando cerceamento do direito de defesa.

Afirma que a autoridade lançadora, ao dizer que os atos da impugnante não se enquadram dentre os atos não cooperativos não autorizados na lei de regência, acaba por dizer, ante o princípio de que duas negações redundam em uma afirmação, que os atos não cooperativos da impugnante enquadram-se entre os atos não cooperativos

autorizados na lei.

Entende que é grave a descaracterização, como cooperativa, da entidade que completou vinte anos de existência, sem que a autoridade fiscal esclarecesse o motivo de os atos serem não cooperativos e porque se caracterizariam como atividade mercantil.

Passa, no tópico V - *DA NATUREZA JURÍDICA DA UNIMED REGIONAL SUL GOIÁS - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E DAS DEMAIS SOCIEDADES COOPERATIVAS*, a discorrer sobre as especificidades das cooperativas, sociedades constituídas pelo interesse de pessoas (no caso, médicos) e sem fins lucrativos.

Transcreve artigos do estatuto social da cooperativa e exposição de Walmor Franke sobre cooperativas médicas incluindo considerações acerca de atos cooperativos (fls. 470 a 472) para argumentar que (fl. 473, grifos do original):

É, portanto, absolutamente impróprio e ofensivo da Lei de Regência do Cooperativismo considerar-se que contratos da impugnante com hospitais, com clínicas e com pessoas jurídicas da área de SADT1 sejam “atos estranhos a finalidade cooperativa” da impugnante, como com rara infelicidade está dito no termo de encerramento e verificação fiscal, no item das constatações”. E, pior ainda, considerar-se que tais atos resultem “em atividade mercantil”.

Traz ementas de julgados do então Conselho de Contribuinte envolvendo Cooperativas de Trabalho Médico (fls. 474 a 481) concluindo que [...] para a hipótese argumentativa de não se anular o auto de infração, ser afastada a descaracterização da impugnante como cooperativa (fl. 481).

Nos tópicos VII - *DO SIGNIFICADO DE DESCARACTERIZAÇÃO* (fls. 481 e 482), VIII - *VISÃO JURISPRUDENCIAL DO TEMA* (fls. 482 a 485) e IX - *DA DEFINIÇÃO E DEMONSTRAÇÃO DAS CONTRAPRESTAÇÕES (INGRESSOS E RECEITAS) NA COOPERATIVA IMPUGNANTE* (fls. 485 a 491), reproduz exatamente os mesmos argumentos utilizados na impugnação referente ao IRPJ (fls. 409 a 418).

Passa a discorrer acerca da *CSLL E SUA ORIGEM* e, em extenso arrazoado, com citação de jurisprudências e doutrina, afirma a ilegalidade da cobrança de CSLL, no caso, em virtude de sua condição de sociedade cooperativa e da prática de atos cooperativos auxiliares (fls. 492 a 507).

Reproduz o conteúdo da impugnação de IRPJ (fls. 434 a 440) no tópico XII - *CONCEITUAÇÃO E CONFIGURAÇÃO DOS ATOS COOPERATIVOS DENTRO DAS ATIVIDADES DA COOPERATIVA IMPUGNANTE* (fls. 508 a 514).

No item XIII - *REGIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS* (fls. 514 a 516), além de repetir todo o exposto na impugnação de IRPJ (fls. 441 e 442), há argumento de que a Lei 5.764/1971, após a Constituição de 1988, passou a ter eficácia de lei complementar e disciplinou o tratamento tributário do ato cooperativo.

Na sequência, no tópico XIV: *DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS APLICÁVEIS*, após citar os dispositivos legais atinentes, insiste que o resultado positivo das cooperativas não tem natureza de lucro e, em decorrência, incabível exigência de CSLL.

Defende, no item XV: *DA RESERVA LEGAL DA LEI Nº 5.764/71 FACE À LEI Nº 7.689/88 - AUSÊNCIA DE REVOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA - HIERARQUIA DAS LEIS*, que a Lei 5.764/1971, tem status de Lei Complementar e suas disposições não podem ser preteridas, de forma que é inaceitável a aplicação de regra matriz prevista na Lei 7.689/1988 e na IN SRF 198/1998 para alcançar as sobras das sociedades cooperativas, sob pena de violação ao princípio da hierarquia das leis.

Assim, incontestemente a *INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO* (item XVI, fls. 526 a 529).

Afirma que, no caso, verifica-se *OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE* (item XVII, fls. 529 e 530) e reproduz, nos tópicos XVIII- *DOS ENSINAMENTOS DA JURISPRUDÊNCIA* (fls. 530 e 531) e XIX - *DOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO* (fls. 531 e 532) os texto da impugnação de IRPJ (fls. 442 e 443).

No tópico XX - DA ABSOLUTA FALTA DE RAZÃO JURÍDICA DA AUTORIDADE FISCAL, assevera que o Fisco é guardião do cofre público, mas não fiscal de cooperativas, sendo que sua interferência na vida dessas sociedades deve limitar-se, exclusivamente, em buscar aquilo que lhe é devido.

Transcreve os artigos da Lei 5.764/1971 que são matrizes legais do RIR/1999, art. 168, incisos e parágrafos, tece comentários e conclui que em momento algum a legislação de regência permite converter resultados expressamente ditos não tributáveis em resultados tributáveis.

Entende que, em desacordo com o ordenamento jurídico, o tributo está sendo exigido como pena, pois estaria havendo conversão de parcela não tributável em tributável, com base em censura de procedimento exclusivamente societário, o qual não gerou prejuízo ao fisco.

Volta a argumentar que a tributação está alcançando o ato cooperativo auxiliar amparando-se apenas em um Parecer Normativo desprovido de base legal.

Argumenta que a raiz do problema envolve o conceito equivocado de operação de fornecimento de bens e serviços a não associados apta a gerar dever tributário, reafirmando que, no caso, não houve desvirtuamento da finalidade, não havendo resultado a tributar.

Reafirma que a cobrança de mensalidades para pagamentos de hospitais, laboratórios e médicos em nada desnatura o fato de ser um meio prático de cumprir a finalidade da cooperativa, tratando-se de forma auxiliar de fornecimento de serviços aos próprios associados, através da negociação coletiva e de pagamento prévio do custo desses atendimentos.

Registra que o tributo é pago pelo princípio da legalidade, sendo descabido o agravamento da situação da impugnante, alcançando a autuação valores que não são, por lei, receitas tributáveis.

Prossegue defendendo a ilegalidade da taxa de juros aplicada; o caráter confiscatório da multa e a necessidade de produção de prova pericial.

Ao final, resume os requerimentos, protestando pela improcedência do lançamento, ou, alternativamente, pelo afastamento da multa exigida e substituição da taxa Selic pela regra do CTN.

A unidade preparadora lavrou “Termo de inclusão de anexo físico” (fl. 2.319) informando que o CD encaminhado pela contribuinte contendo Plano de Contas com 2.850 páginas consta do processo físico nº 10167.000121/2012-54, vinculado ao processo em análise.

3.A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) houve por bem julgar improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE. DIREITO DE DEFESA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se a alegação de nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa quando o sujeito passivo apresenta impugnação na qual refuta o lançamento e revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas e os elementos nas quais se baseiam.

PERÍCIA. REQUISITOS DESCONSIDERADOS. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de realização de perícia deve ser indeferido nas hipóteses em que o contribuinte deixa de formular os quesitos referentes aos exames desejados, indicar o seu perito, bem como nos casos em que os elementos de prova que constam dos autos são suficientes para o julgamento da lide.

CONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. DISPOSITIVO NORMATIVO VIGENTE.

Às Autoridades Administrativas falece competência para apreciar a constitucionalidade e ilegalidade de normas regularmente integradas ao ordenamento jurídico.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ATOS COOPERATIVOS. OPERAÇÕES COM TERCEIROS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os atos cooperativos são 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. As operações de mercado com terceiros não associados não se caracterizam como ato cooperativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A utilização da taxa Selic para fins de cálculo dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários não pagos no vencimento decorre de expressa previsão legal, sendo defeso à autoridade administrativa julgadora afastar sua aplicação.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nos argumentos assim sintetizados:

• **Natureza Jurídica das Cooperativas e Não Tributação dos Atos Cooperativos**

▪ **1. Conceituação Ampliada do Ato Cooperativo**

Defende uma interpretação abrangente do ato cooperativo, que não deve ser limitada à literalidade do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971. Com base na doutrina especializada, argumenta que o ato cooperativo compreende diferentes categorias:

- **Negócios-fim (Zweckgeschäfte):** Negócios que servem à realização do objetivo estatutário da cooperativa
- **Negócios com associados:** Operações diretas com cooperados
- **Negócios de contrapartida:** Operações necessárias para viabilizar os negócios-fim
- **Negócios auxiliares:** Operações necessárias ao funcionamento da cooperativa

A relação médico-paciente constitui um ato cooperativo complexo, onde todos os serviços acessórios (hospitais, laboratórios) são partes integrantes e indissociáveis do ato cooperativo principal. A atividade médica não pode

ser exercida sem esses serviços auxiliares, assim como a advocacia não é possível sem o fórum.

▪ **2. Recepção da Lei nº 5.764/71 como Lei Complementar**

Sustenta que os arts. 79 e 111 da Lei nº 5.764, de 1971, por tratarem de normas gerais em matéria tributária, foram recepcionados com eficácia de lei complementar pela Constituição Federal de 1988 (princípio da recepção). Consequentemente, a Lei nº 7.689, de 1988 (lei ordinária que instituiu a CSLL) não poderia revogar expressa ou tacitamente as disposições daquele diploma legal.

Esta hierarquia normativa impediria a tributação de atos cooperativos pela CSLL, uma vez que lei ordinária posterior não pode modificar matéria reservada à lei complementar.

• **Aspectos Contábeis Específicos da Cooperativa Médica**

▪ **1. Sistema Contábil Regulamentado pela ANS**

Como operadora de planos de saúde, a Recorrente está sujeita ao plano de contas padrão instituído pela RDC nº 38/2000 da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) e suas alterações posteriores. Este sistema contábil prevê contraprestações efetivas (ingressos e receitas) relacionadas a dois tipos de contratos:

- **Contratos em pré-pagamento:** Valor fixo mensal e antecipado por pessoa inscrita
- **Contratos em custo operacional:** Pagamentos posteriores aos atendimentos, calculados pelos serviços efetivamente prestados mais um percentual administrativo

▪ **2. Segregação Contábil dos Atos**

A Recorrente mantém escrituração segregada, classificando as operações em:

- Atos cooperativos principais: Serviços prestados pelos médicos cooperados
- Atos cooperativos auxiliares: Serviços de hospitais e laboratórios credenciados, requisitados pelos médicos cooperados
- Atos não-cooperativos: Operações com terceiros não relacionadas ao objeto social

Esta segregação está evidenciada no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e nos Registros Auxiliares exigidos pela ANS, onde as contraprestações são rateadas proporcionalmente aos eventos (custos) de acordo com o prestador do serviço, conforme preconizado no Parecer Normativo CST nº 38/80.

▪ **3. Fluxo Financeiro e Contábil das Operações**

O fluxo operacional das contraprestações funciona da seguinte forma:

- A cooperativa arrecada mensalidades dos usuários (via contratos de pré-pagamento ou custo operacional)

- Os valores são contabilizados nas contas específicas do plano de contas da ANS
 - Os eventos indenizáveis (custos) são registrados separadamente conforme o prestador (cooperado, credenciado ou não-cooperado)
 - As contraprestações são rateadas proporcionalmente aos eventos, permitindo a identificação dos resultados por tipo de ato
 - Os resultados dos atos cooperativos não são tributados, enquanto os resultados dos atos não-cooperativos são oferecidos à tributação
- **Ilegalidade e Inconstitucionalidade da Autuação Fiscal**
 - **1. Erro Conceitual na Fiscalização**

Sustenta que a fiscalização e a Relatora do acórdão recorrido partiram de premissa manifestamente equivocada ao:

 - Desconsiderar a natureza jurídica peculiar das sociedades cooperativas
 - Não realizar o aprofundamento necessário nos registros contábeis da cooperativa
 - Considerar a totalidade da receita bruta como tributável
 - Ignorar a segregação contábil existente entre atos cooperativos e não-cooperativos
 - **2. Violação do Princípio da Tipicidade Tributária**

A tributação da totalidade da receita bruta viola o princípio da tipicidade tributária, pois a lei define expressamente quais resultados são tributáveis nas cooperativas (art. 111 da Lei nº 5.764, de 1971, c/c arts. 85, 86 e 88). O tributo deve ser pago pelo princípio da legalidade estrita (art. 150, I, CF/88), não podendo a autoridade fiscal criar hipóteses não previstas em lei.
 - **3. Impossibilidade de Descaracterização da Cooperativa**

A autoridade fiscal não possui competência legal para descaracterizar a sua natureza cooperativa. Mesmo se fossem identificadas irregularidades em determinados atos, isso não contaminaria os demais atos praticados pela cooperativa.

Conforme a jurisprudência administrativa consolidada e a doutrina de Carlos Ervino Gulyas (autor intelectual do Parecer Normativo CST nº 38/80), "para efeitos fiscais, devem separar-se os atos regulares, adotando-se, como regra, a não contaminação de todos os atos."
- **ARGUMENTOS SUBSIDIÁRIOS**
 - **1. Ilegalidade da Taxa SELIC**

A aplicação da Taxa SELIC para correção dos débitos tributários é ilegal, pois:

 - Não foi instituída por lei específica para fins tributários
 - Possui natureza híbrida (juros remuneratórios e correção monetária)
 - Viola os princípios da legalidade, anterioridade e segurança jurídica
 - Cria a "anômala figura de tributo rentável"
 - **2. Caráter Confiscatório da Multa**

Os percentuais de multa aplicados (75%) são excessivos e confiscatórios, violando:

- O princípio da razoabilidade e proporcionalidade
- A vedação ao confisco (art. 150, IV, CF/88)
- A jurisprudência do STF sobre a limitação do poder de tributar

5.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Os autos de infração de fls. 340/391 esclarecem detalhadamente os motivos que conduziram aos lançamentos de IRPJ e CSLL. Confira-se:

A presente ação fiscal teve início com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, fls. 02/04, em 22/02/2011, cujo recebimento pelo contribuinte se deu em 28/02/2011, Aviso de Recebimento, fl. 05/06.

Em 18/03/2011, recebi a resposta ao Termo de Início, fl. 07, pela qual informou que os documentos solicitados estavam à disposição do Auditor Fiscal na sede do estabelecimento responsável pela contabilidade da empresa. Nesta oportunidade apresentou as Atas das Assembleias de Constituição da Cooperativa, fls. 08/80.

Em 24/03/2011 estive no escritório de contabilidade, onde estavam os documentos e livros solicitados, oportunidade em que recebi os arquivos digitais da contabilidade da empresa fiscalizada, conforme recibos gerados pelo programa SVA que estão juntados a este processo, fls. 81/129.

Em 13/04/2011, foi lavrado Termo de Constatação Fiscal, fl. 163, comunicando ao contribuinte que a ação fiscal relativa ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 2011-00229-0, foi ampliada para que fosse incluída as verificações pertinentes à apuração da Base de Cálculo relativa ao IRPJ e CSLL referentes aos anos calendários de 2007 e 2008. Este termo foi recebido pelo contribuinte em 10/05/2011, conforme Aviso de Recebimento, fls 164/165

Em 15/06/2011, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal, fls. 166/167, para apresentação do LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real. A ciência ao referido termo foi efetuada de forma pessoal, na mesma data.

Em atendimento ao Termo de Intimação, o contribuinte apresentou no dia 15/06/2011, a resposta de fl. 310, juntamente com o LALUR, cujas cópias estão reproduzidas e juntadas ao presente processo às fls. 311/319.

Da análise das exclusões efetuadas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, escrituradas no LALUR e transcritas nas DIPJ, fls. 168/242, constatei que houve exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituadas como atos não cooperativos, implicando redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A fiscalizada constitui-se em uma cooperativa de trabalho médico, onde os cooperados(médicos) prestam aos usuários diretamente assistência médico-cirúrgica, cabendo à entidade a captação de clientela, a oferta pública ou particular dos serviços aos cooperados; a cobrança e o recebimento dos honorários,- o registro. controle e

distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade Conjuntamente com os serviços dos cooperados, a cooperativa contrata com a clientela o fornecimento a esta, de serviços de terceiros elou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares e laboratoriais. De acordo com a legislação tributária, tais empresas devem apurar duas classes de resultados, sendo a primeira chamada resultado de atos cooperativos, composta de transações situadas exclusivamente no campo do cooperativismo, que são os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais, estando estes atos protegidos, portanto, do alcance da cobrança do IRPJ e da CSLL; e a segunda composta dos atos não cooperativos, que são aqueles estranhos a sua finalidade, que não se incluem no conceito de cooperativismo, estes resultados estão dentro do campo de incidência do IRPJ e da CSLL.

A UNIMED Itumbiara independentemente da distinção acima citada considerou erroneamente praticamente todos os seus atos como atos cooperativos, excluindo valores indevidos na apuração do seu lucro real e da base de cálculo da CSLL.

De acordo com o LALUR e a DIPJ, a opção de apuração do lucro foi pelo regime do Lucro Real Trimestral. Os resultados apurados pela cooperativa e demonstrados no LALUR e na DIPJ, são decorrentes basicamente das vendas com medicamentos, acrescidos de outras receitas, como as financeiras, conforme Demonstração de Resultados, fls. 320/327.

Assim é que o contribuinte considerou todas as outras receitas de operação do plano de saúde como decorrentes de atos cooperativos, não segregando ou separando os resultados decorrentes da rede conveniada, clínicas, laboratórios, hospitais, etc. que não são efetivamente atos cooperados, conforme já esclarecido anteriormente.

A fim de restabelecemos a apuração correta do lucro real da empresa relativo a parcela tributável e uma vez que a fiscalizada não segregou na sua contabilidade as receitas com atos cooperativos e não cooperativos, e nem tampouco o resultado com os citados atos, mas apenas constam contas de passivo nas quais recebem as contrapartidas dos dispêndios com produção (médicos cooperados, cooperativas conveniadas, clínicas, laboratórios e hospitais), tornou-se necessária a obtenção da proporção entre os custos da empresa com atos cooperativos e atos não cooperativos para possibilitar a apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme previstos pelos pareceres normativos CST 073/75 e CST 03 8/80. Portanto, com base na escrituração do contribuinte, que contabiliza separadamente os pagamentos de atos cooperativos e não cooperativos, foi apurado o percentual do resultado referente aos atos não cooperativos dos anos de 2007 e 2008. Assim é que foram separados todos os dispêndios com os médicos e cooperativas associadas, considerados atos cooperados, fls. 328/330, e todos os dispêndios realizados com clínicas, hospitais e laboratórios, considerados atos não cooperados, fls. 331/332. Em seguida foi feito um rateio de proporção de custos entre atos cooperados e não cooperados, fls. 333/334. Em consonância com o regime de apuração do Lucro, este rateio proporcional foi efetuado por trimestre.

8. Em resumo, a fiscalização adotou a distinção legal entre atos cooperativos e atos não cooperativos, compreendendo que os primeiros são definidos como transações estritamente ligadas ao campo do cooperativismo, ou seja, aquelas praticadas entre a cooperativa e seus associados, entre os associados e a cooperativa, e entre cooperativas quando associadas para alcançar seus objetivos sociais; e os últimos são considerados estranhos à finalidade cooperativa e não se enquadram no conceito de cooperativismo, cujos resultados estão dentro do campo de incidência do IRPJ e da CSLL.

9. O procedimento fiscal apurou que a Recorrente considerou erroneamente praticamente todos os seus atos como cooperativos, excluindo indevidamente valores na apuração do Lucro Real. A cooperativa apurou o lucro pelo regime do Lucro Real Trimestral, e seus

resultados eram basicamente derivados de vendas de medicamentos e outras receitas, como as financeiras, considerando todas as receitas de operação do plano de saúde como decorrentes de atos cooperativos, não segregando os resultados originados da rede conveniada (clínicas, laboratórios, hospitais, etc.), que não são considerados atos cooperados.

10. Nesse contexto, diante da ausência de segregação contábil das receitas e resultados entre atos cooperativos e não cooperativos, a fiscalização utilizou a proporção entre os custos com atos cooperativos e não cooperativos para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme previsto nos Pareceres Normativos CST 073/75 e CST 038/80. Para isso, separou os dispêndios com médicos e cooperativas associadas (atos cooperados) dos dispêndios com clínicas, hospitais e laboratórios (atos não cooperados). O rateio proporcional de custos foi então efetuado por trimestre para determinar a parcela tributável do lucro.

11. Em suma, a autuação fiscal se baseou na constatação de que a Recorrente indevidamente considerou como atos cooperativos operações realizadas com não associados, em especial aquelas relacionadas à rede conveniada (clínicas, laboratórios e hospitais). Ante da falta de separação contábil dessas operações, a fiscalização aplicou o rateio proporcional de custos para determinar a parcela dos resultados considerados como atos não cooperativos, que foram então tributados pelo IRPJ e pela CSLL, acrescidos de multa e juros de mora.

12. Sobre tal aspecto, assim se pronunciou a decisão recorrida:

Também não se verifica a tributação nos moldes alegados pela impugnante. O ocorrido foi que a interessada não cuidou de segregar, em conformidade com a legislação de regência, os resultados decorrentes de atos cooperativos e de atos não cooperativos, tendo, indevidamente, considerado como atos cooperativos praticamente todos os seus atos e, conseqüentemente, excluiu valores indevidos na apuração do seu lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Apenas esses valores indevidamente excluídos foram apurados e tributados em decorrência dos lançamentos hostilizados.

(original sem grifo)

13. Desse modo, é absolutamente improcedente a afirmação de que *“tributar a totalidade da receita bruta, seria perpetrar verdadeiro desserviço a contribuinte que, em nenhum momento agiu com dolo ou intenção de fraudar a Receita Federal”* e que *“o Auditor Fiscal da Receita Federal partiu de premissa manifestamente equivocada, considerando a totalidade da receita bruta da cooperativa para incidir o Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL”*.

14. No mais, alerte-se que a dúvida eventualmente remanescente sobre a incidência de IRPJ sobre as operações realizadas com terceiros não associados foi definitivamente espargida pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar, na sistemática dos recursos repetitivos, o Recurso Especial nº 58.265/SP, assim ementado:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO.

1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).

2. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.

3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).

4. As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de "atos cooperativos típicos", assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).

5. O artigo 111, da Lei das Cooperativas (Lei 5.764/71), preceitua que são consideradas rendas tributáveis os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de aquisição de produtos ou de fornecimento de bens e serviços a não associados (artigos 85 e 86) e de participação em sociedades não cooperativas (artigo 88), assim dispondo os artigos 87 e 88, parágrafo único, do aludido diploma legal (em sua redação original):

"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. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social'."

6. Outrossim, o Decreto 85.450/80 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época) preceituava que:

"Art. 129 As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades:

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 (Lei n. 5.764/71, artigos 85 e 111);

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei n. 5.764/71, artigos 86 e 111).

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente (Lei n. 5.764/71, artigos 88 e 111).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei n. 5.764/71, art. 24, § 3º, e Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 39, I, b).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento."

7. Destarte, a interpretação conjunta dos artigos 111, da Lei das Cooperativas, e do artigo 129, do RIR/80, evidencia a mens legislatoris de que sejam tributados os resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre a cooperativa e não associados, ainda que para atender a seus objetivos sociais.

8. Deveras, a caracterização de atos como cooperativos deflui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.

9. Ademais, o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, ex vi do disposto no parágrafo único, do artigo 79, da Lei 5.764/71.

10. Conseqüentemente, as aplicações financeiras, por constituírem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

11. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(RESp nº 58.265/SP, STJ, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 09.12.2009)

15. Ainda que tenha tido por ponto fulcral a análise do resultado positivo decorrente de aplicações financeiras realizadas por cooperativas, a abrangência do quanto decidido pela Corte Cidadã no RESp nº 58.265/SP foi corroborada, entre outros, por ocasião do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.221.603/SP, cuja ementa se encontra assim enunciada:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COOPERATIVA DE TRABALHO. UNIMED. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C, DO CPC EM RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TRIBUTAÇÃO DE DESPESAS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

1. Ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo esse o conceito que se extrai da interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, dispositivo que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.

2. Na hipótese dos autos, a contratação, pela Cooperativa, de serviços laboratoriais, hospitalares e de clínicas especializadas, atos objeto da controvérsia interpretativa, não se amoldam ao conceito de atos cooperativos, caracterizando-se como atos prestados a terceiros.

3. A questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros é tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), os sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL normalmente sobre tais atos negociais.

4. Consoante o julgado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 58.265SP, [...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda (REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

5. A tese de que se trata de tributação sobre uma despesa e não sobre uma receita da Cooperativa não foi apreciada pela Corte de origem, o que atrai o teor das Súmulas 282 e 356STF.

6. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.221.603/ SP, STJ, 2ª Seção, , Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 06.06.2013)

16. Nessa ordem de ideias e à luz do disposto no artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971¹, evidencia-se que despesas com hospitais, exames, internações, laboratórios, médicos não cooperados e similares, na medida em que consubstanciam operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), revelam típicos "atos não cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL.

17. De fato, tais atividades não se revestem da característica de essencialidade e necessidade para que o médico cooperado possa exercer sua atividade profissional, pois, segundo prescreve o item 3.2, *in fine*, do Parecer Normativo CST nº 38 de 31/10/1980, *"É evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultante, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde"*.

18. De outra parte, como bem salientado nos autos de infração, *"Foram separados todos os dispêndios com os médicos e cooperativas associadas, considerados atos cooperados, fls. 328/330, e todos os dispêndios realizados com clínicas, hospitais e laboratórios, considerados atos não cooperados, fls. 331/332. Em seguida foi feito um rateio de proporção de custos entre atos cooperados e não cooperados, fls. 333/334. Em consonância com o regime de apuração do Lucro, este rateio proporcional foi efetuado por trimestre"*.

19. Realmente, é o que dispõe o item 6 do Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 73, de 1975. Confira-se:

(...)

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Conseqüentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeito de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos, indiretos proporcionalmente relacionado com o perceptual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.

¹ 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.

20. Nesse cenário, não tendo a Recorrente demonstrado imperfeições na apuração realizada pela fiscalização quanto ao dimensionamento dos atos não cooperados, não prosperam as razões recursais, inclusive no que concerne à CSSL.

DA TAXA SELIC

21. De proêmio, registre-se que, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, *“No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2 e no artigo 98, *caput*, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023.

22. Não obstante, impende ressaltar que o Pretório Excelso, ao julgar o RE 582.461, com repercussão geral reconhecida, fixou a seguinte tese no Tema 214: *“(…) II - **É legítima a utilização, por lei, da taxa SELIC como índice de atualização de débitos tributários;** (…)”* (original sem grifo).

23. Outrossim, a matéria se encontra sedimentada pela Súmula CARF nº 04, *in verbis*:

Súmula CARF nº 4

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.

24. Desse modo, não há como prover o apelo no ponto suscitado.

DA MULTA

25. Neste ponto, a Recorrente alega, resumidamente, que a Constituição Federal de 1988 prevê a impossibilidade de utilizar o tributo e seus acessórios com efeito de confisco e que, a aplicação das multas, nos patamares em que foram exigidas, implicam em violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

26. Sucede, todavia, que a multa foi aplicada em conformidade com legislação vigente, válida e eficaz e, como já abordado no tópico anterior, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 veda *“aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*, em harmonia com o disposto na Súmula CARF nº 2 e no artigo 98, *caput*, do RICARF/2023, razão pela qual o pedido não reúne condições de ser acolhido.

CONCLUSÃO

27. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca