



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

Processo n° 10380.724723/2013-57
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.606 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de maio de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente UNIMED DE FORTALEZA COOPERATIVA DE TRABALHO
MÉDICO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. DESCRIÇÃO QUE PERMITE A COMPREENSÃO DOS FATOS. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

É válido o lançamento quando a descrição fática nele contida permitir ao interessado saber o fato que lhe é imputado, não havendo, nesse caso, prejuízo que possa ensejar a declaração de nulidade do ato administrativo.

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. RESULTADOS DE ATOS COOPERATIVOS. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o encargo de provar que determinadas receitas excluídas da tributação decorrem de atos cooperativos.

COOPERATIVAS. OPERAÇÕES REALIZADAS COM TERCEIROS.

Em face da decisão contida no REsp n° 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, as situações que constituam operações realizadas com terceiros não associados, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), ou 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.

CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Fernando Luiz Gomes de Souza, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande- MS.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Trata-se de impugnação apresentada contra lançamento que, apurando falta de adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como exclusões não autorizadas por lei na apuração da base de cálculo de ambos os tributos, formalizou a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 9.672.040,58, compreendendo IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora e das multas vinculada e isolada, tendo por fundamento legal o art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e demais dispositivos indicados nos autos de infração de fls. 2 a 21.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 22 a 34 dá notícia de que, na apuração do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, foi constatada a exclusão do valor de R\$ 16.084.193,52, conforme consta da fichas 09A, linha 42, e 17, linha 35, da Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica - DIPJ do exercício 2009, ano base 2008 (fls. 74 e 85). Consta também que, após examinar a documentação apresentada pela impugnante, concluiu a Fiscalização ter havido irregularidade naquela exclusão e na falta de adição à base de cálculo do valor de R\$ 1.128.168,28.

Não resignada, a impugnante alegou que os lançamentos estão eivados de nulidade, dada a existência dos seguintes vícios: ausência de motivação do ato administrativo; ausência de fundamento legal impeditivo da exclusão do lucro tributável; obscuridade na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e impossibilidade de tributar receitas auferidas em outras cooperativas.

Sustentou a impugnante que a ausência de motivação clara e congruente impede o exercício do direito de defesa. O único fundamento para o ato administrativo teria sido a falta de concordância do auditor fiscal com o procedimento adotado, ou seja, a exclusão do resultado não tributável e a falta de adição de receitas oriundas de atos práticos com a Unicred. Aduziu que o agente fiscal não compôs o valor de R\$ 16.084.193,52, excluído do lucro tributável pela contribuinte.

Com esses fundamentos, pugnou pela nulidade dos autos de infração.

É o que basta relatar.

A DRJ MANTEVE os lançamentos, nos termos das ementas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. DESCRIÇÃO QUE PERMITE A COMPREENSÃO DOS FATOS. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

É válido o lançamento quando a descrição fática nele contida permitir ao interessado saber o fato que lhe é imputado, não havendo, nesse caso, prejuízo que possa ensejar a declaração de nulidade do ato administrativo.

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. RESULTADOS DE ATOS COOPERATIVOS. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o encargo de provar que determinadas receitas excluídas da tributação decorrem de atos cooperativos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em complemento:

- A DRJ entendeu que a demonstração feita foi feita de forma genérica, não permitindo identificar a que negócios ou a que operações tais resultados devem sua origem e, por ser considerada ambígua, a fiscalização entendeu cabível a glosa, cabendo ao contribuinte demonstrar a composição daquele resultado de modo a deixar evidenciada a sua natureza jurídica;

- Segundo a DRJ, ao responder, reportou-se ao Anexo II (fls. 56 a 59), no qual se mencionam determinadas rubricas. A menção, porém, se daria de forma genérica, não permitindo identificar a que negócios ou a que operações tais resultados devem sua origem. Diante de tal ambigüidade, a Fiscalização entendeu cabível a glosa.

- Indaga em seu Recurso a respeito de que maior detalhamento poderia ter sido feito por ela senão o que foi feito (Anexo II entregue à fiscalização) quando demonstrou cada conta contábil em cada mês do ano de 2008, separando as receitas de atos cooperativos das decorrentes de atos não cooperativos agrupando-as aos seus respectivos custos e demonstrando, ainda, o rateio da despesa comum aos dois atos;

- Por fim, reitera seu pedido de nulidade aduzindo que a DRJ negou-se a declarar a referida nulidade mesmo admitindo que a descrição de fatos e o enquadramento legal poderia admitir pequenas incorreções.

É o relatório no essencial.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator.

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

Delimitação da Lide

Está fora da lide a infração relativa à multa isolada sobre estimativas não pagas desde a fase impugnatória, constituindo-se assim matéria definitivamente julgada no âmbito administrativo.

Preliminar de Nulidade

Em preliminar, a Recorrente argúi novamente a nulidade dos lançamentos, por falta de fundamentação legal e motivação que seriam impeditivos da exclusão do lucro tributável; obscuridade na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e impossibilidade de tributar receitas auferidas em outras cooperativas

Diferentemente do alegado o auto de infração foi devidamente motivado, com descrição dos fatos e enquadramento legal, conforme consta no auto de infração:

0001 AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO**ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**

Adições no Valor de R\$ 1.128.168,28, não computadas na apuração do lucro real, correspondente a receitas de atos com não cooperados obtidas junto à Unicred e não computadas no lucro tributável, conforme circunstanciado no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	1.128.168,28	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008: art. 3o da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 249 do RIR/99

0002 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**RESULTADOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS - INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS**

Glosa das exclusões não autorizadas na apuração do lucro real, no valor de R\$ 16.084.193,52, na forma como consignado na ficha 9A - linha-42 (Resultados não tributáveis de Sociedades Cooperativas) da DIPJ, conforme circunstaciado no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	16.084.193,52	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008: art. 3o da Lei nº 9.249/95. Arts. 182, 247 e 250 do RIR/99

0003 MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

A empresa apresentou para o ano calendário de 2008, sua declaração de rendimentos com apuração anual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ), informando que a apuração da estimativa seria com base em balanço ou balancete de suspensão oareação, conforme previsto no art. 35, parágrafo 1o da Lei nº 8.981/95.

Feitos os levantamentos com base nos elementos colhidos da DIPJ, Demonstrativo de Cálculo e

planilha de Imposto de Renda Retido apresentados pela fiscalizada, constatamos que o contribuinte deixou de recolher a estimativa mensal do Imposto de Renda do mês abaixo discriminado, razão pela qual estamos procedendo ao lançamento da multa isolada, sobre a parte não recolhida, na forma como detalhado no "Demonstrativo do cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa com base em Balanço/Balancete de Suspensão/Redução do Ano de 2008" elaborado por esta fiscalização (anexo), e na forma como circunstaciado no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto.

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/12/2008 e 31/12/2008:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Faço também minhas as mesmas considerações feitas pela DRJ:

É pacífico o entendimento de que pequenas irregularidades ou imprecisões na descrição dos fatos ou no enquadramento legal não induzem nulidade do lançamento, se, a despeito de tais vícios, ao contribuinte for possível a compreensão do fato que lhe é imputado. Em suma, não se declara nulidade se dele não resultar efetivo prejuízo ao direito de defesa.

É o que se verifica no caso em exame. O lançamento se funda em dois fatos: falta de adição de R\$ 1.128.168,28 ao lucro tributável e exclusão indevida de R\$ 16.084.193,52 ,r apuração do mesmo lucro. Embora a impugnante tenha afirmado não saber as causas do lançamento, a impugnação, vertida em vinte e cinco laudas,

desmente essa assertiva, revelando de forma muito clara que a impugnante sabia exatamente o porquê do lançamento.

Ademais o que pretende nas entrelinhas afirmar a Recorrente é que houve desclassificação da cooperativa. Porém, isso não aconteceu. O que houve, no entendimento da fiscalização, foi a impossibilidade de tributar os atos não cooperados em função da falta de segregação dos mesmos.

Por outras palavras, o que consta dos autos é a tributação de receitas, as quais, aos olhos do Fisco, são provenientes de atos não cooperativos, uma vez que a contribuinte, segundo a fiscalização e a DRJ, não fez a segregação dos eventos adequadamente, terminando por não tributar também os atos não cooperados. De outra banda, a defesa diverge, afirmando que se originaram de atos cooperativos e, portanto, fora do campo da incidência.

Como se vê, não se trata de questão que enseja nulidade, mas de questão de mérito que será enfrentada no voto mais adiante.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

MÉRITO

O âmago do litígio prende-se à questão do que sejam atos cooperativos e quais atos no caso concreto poderiam ser aceitos ou não. Depreende-se dos autos e da defesa que o contribuinte se arroga não condição de não praticar atos não cooperados, e sim atos cooperados e auxiliares.

De outra banda, o autuante, em função da própria atividade exercida pelo contribuinte de planos de saúde e da não segregação adequada das receitas considerou que o contribuinte realizasse apenas atos não-cooperados.

A DRJ se posicionou no sentido de que o contribuinte não logrou êxito em se desincumbir do seu ônus da prova em justificar detalhadamente as referidas exclusões, nos seguintes termos:

Quanto ao montante de R\$ 16.084.193,52, excluído do lucro líquido, não procede a alegação de que o agente fiscal "não compôs o valor" excluído, nem declinou os motivos pelos quais foi efetuada a glosa.

Esse valor foi informado pela própria impugnante na DIPJ, na linha 42 da ficha 07A, relativamente ao IRPJ (fl. 74), e na linha 35 da ficha 17, relativamente à CSLL (fl. 85). Portanto, os elementos que entram na composição do valor e a respectiva forma de cálculo são de conhecimento da impugnante.

Registre-se que a Fiscalização, na intimação de fls. 39/40, solicitou à impugnante que justificasse a exclusão daquele valor. Eis os termos do pedido de esclarecimento:

Justificar as Exclusões no valor de R\$ 16.084.193,52, lançadas na Demonstração do Lucro Real, Ficha 09A, linha 42 (Resultados Não Tributáveis de Soc Cooperativas R\$) e na ficha 17 linha 35, Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da DIPJ 2009, ano-calendário de 2008; (fl. 40)

A impugnante, ao responder, reportou-se ao Anexo II (fls. 56 a 59), no qual se mencionam determinadas rubricas. A menção, porém, se dá de forma genérica, não

permitindo identificar a que negócios ou a que operações tais resultados devem sua origem.

Diante dessa ambigüidade, a Fiscalização entendeu cabível a glosa. À impugnante competia demonstrar a composição daquele "resultado", de modo a deixar evidenciada a sua natureza jurídica. A impugnante assim não procedeu.

Ressalte-se que, a partir do momento em que a Fiscalização intima o contribuinte a explicar a origem de determinado valor que tenha influenciado a apuração do tributo, o ônus da prova passa a ser do contribuinte, a quem caberá demonstrar a veracidade e a exatidão do valor inserido na declaração.

No caso em tela, a impugnante não procedeu dessa forma, dando ensejo à glosa integral do valor excluído na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

E de fato, as tabelas trazidas pelo contribuinte não estão discriminadas suficientemente a ponto de abrir as receitas dos atos cooperados. Essas aparecem de forma genérica, conforme se depreende da Tabela abaixo:

ANEXO II

Ítem 9

ATO COOPERATIVO (INGRESSO - DISPÊNDIO)

CONTA	DESCRIÇÃO	Out	Nov	Dez
3.1	CONTRAPREST EFETIVAS/PR GANHOS PL SAUDE	45.682.784,26	45.571.145,72	50.481.995,33
3.1 Ajuste	Ajustes p/ ato não cooperativo ref. Receita Tributável	(48.024,77)	(48.024,77)	(48.024,77)
3.2.1.1.3.9001.00.01	ISS	(331.083,43)	(77.231,96)	(206.527,38)
3.3.1	OUTRAS REC OP PLANO DE ASSISTÊNCIA À SAÚ	7.942.118,91	8.436.029,40	8.415.452,68
3.4.1 Unicred		112.126,67	79.388,83	109.244,13
3.4.2	REC FINANC C/OPE DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE	(38.388,53)	(72.290,70)	(75.305,39)
3.3.4.9.1.9001.00.01	recuperação de despesa	12.054,96	4.820,10	86,79
3.3.4.9.1.9001.00.02	COMISSÕES	0,00	0,00	2.982,00
3.3.4.9.1.9001.00.04	Revenda com Mercadoria	0,00	0,00	0,00
3.6.1.9.4	Sobras Unicred	0,00	0,00	0,00
4.1	EVENTOS / SINISTROS INDENIZÁVEIS LÍQUIDO	(47.939.356,78)	(33.982.497,75)	(7.680.896,29)
4.4.2	OUTRAS DESP OP DE ASSIST À SAÚDE NÃO REL	(3.324.194,32)	(2.991.073,92)	(35.809.624,12)
TOTAL ATO COOPERATIVO (INGRESSO - DISPÊNDIO)		2.068.036,97	16.920.264,95	15.189.382,98

ATO NÃO COOPERATIVO (RECEITAS)

3.4.1	RECEITAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS	653.327,81	570.342,44	618.092,53
3.4.1 Unicred		(112.126,67)	(79.388,83)	(109.244,13)
3.4.4	OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS	14.816,17	51.517,48	19.859,12
3.3.4.9.1.9001.00.02	COMISSÕES	1.376,55	5.908,00	0,00
3.5	RECEITAS PATRIMONIAIS	0,00	0,00	54.885,42
3.5.1.9.1	Dividendos e Rendimentos	174,10	520,11	0,00
3.6.1.9.9	Outras Receitas	106.342,07	111.010,21	171.218,55
3.1 Ajuste	Ajustes p/ ato não cooperativo ref. Receita Tributável	48.024,77	48.024,77	48.024,77
TOTAL ATO NÃO COOPERATIVO (RECEITAS)		711.934,80	707.934,18	802.836,26

DESPESAS (BASE PARA RATEIO)

4.3	DESPESAS DE COMERCIALIZAÇÃO	535.504,09	515.066,67	501.819,90
4.4.1	OUTRAS DESPESAS OP C/PL ASSIST À SAÚDE	476.528,16	943.585,15	(438.638,99)
4.5	DESPESAS FINANCEIRA	310.345,15	162.968,09	254.464,11
4.6	DESPESAS ADMINISTRATIVA	4.008.225,98	4.467.538,77	3.703.097,79
4.8	DESPESAS NÃO OPERACIONAIS	0,00	0,00	100,35
TOTAL DESPESAS (BASE PARA RATEIO)		5.330.603,38	6.089.158,68	4.020.843,16

VALORES REF. SEGREGAÇÃO DE ATOS

TOTAL ATO COOPERATIVO (INGRESSO - DISPÊNDIO)	2.068.036,97	16.920.264,95	15.189.382,98
TOTAL ATO NÃO COOPERATIVO (RECEITAS)	711.934,80	707.934,18	802.836,26
TOTAL DOS ATOS SEM AS DESPESAS	2.779.971,77	17.628.199,13	15.992.219,24

RATEIO DAS DESPESAS

% TOTAL ATO COOPERATIVO (INGRESSO - DISPÊNDIO)	74,39%	95,98%	94,98%
% TOTAL ATO NÃO COOPERATIVO (RECEITAS)	25,61%	4,02%	5,02%
DESPESAS REF. AC	3.965.435,85	5.844.374,50	3.818.996,83
DESPESAS REF. ANC	1.365.167,53	244.784,18	201.846,33

RESULTADO PARA EFEITO DE CALCULO DO IRPJ E CSLL

RESULTADO DOS ATOS COOPERATIVOS - SOBRES	(1.897.398,88)	11.075.890,45	11.370.386,15
RESULTADO DOS ATOS NÃO COOPERATIVOS LUCRO (BASE DO IRPJ)	(653.232,73)	463.150,00	600.989,93

DEMONSTRAÇÃO DO AJUSTE EFETUADO NA DIPJ (FICHA 9A)

RESULTADO DOS ATOS COOPERATIVOS	(1.897.398,88)	11.075.890,45	11.370.386,15
Impostos - Pis (3.2.1.1.1.9001.00.03)	(44.754,62)	(13.442,24)	(109.981,72)
Impostos - Cofins (3.2.1.1.1.9001.00.04)	(206.559,79)	(62.041,11)	(507.607,95)
Inconsistencia ocorridas no mês	0,00	0,00	0,00
TOTAL	(2.148.713,29)	11.000.407,10	10.752.796,48
TOTAL DO AJUSTE - CALCULO ACUMULADO	(5.669.010,06)	5.331.397,04	16.084.193,52

Outrora discordava das duas posições extremas acima colocadas (contribuinte e do autuante/DRJ).

Em situações como essa, onde o impasse na segregação fática dos eventos se dá em função de entendimentos diversos abraçados pelos contribuintes e pela Receita Federal, tinha me posicionado sempre no sentido de baixar o feito em diligência e produzir essa segregação através de rateios com conceitos e parâmetros pré-determinados.

Fiz isso no processo nº 11516.002808/2005-51, através da Resolução 103-01.880, de 17 de abril de 2008, bem assim no processo nº 10680.017255/2003-12, através da Resolução nº **1401-00233, de 30 de julho de 2009, que tiveram o teor abaixo destacado e que em sirvo por se tratar de situação assemelhada:**

No entanto, a discussão acerca da incidência do imposto de renda sobre as operações realizadas com terceiros não associados às cooperativas foi enfrentada pelo STJ no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil.

O CARF já se debruçou sobre esse mesmo tema e, em função da vinculação à sistemática de recursos repetitivos do STJ, tem negado provimento aos recursos. Tome-se como exemplo o Acórdão nº 1102-001.319, da 2ª Turma da 4ª Câmara, da relatoria do Conselheiro Ricardo Marozzi, cuja ementa abaixo se transcreve e cujo teor, com pequenas modificações ao caso concreto, adoto também aqui como razão de decidir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. CONVICÇÃO DO JULGADOR.

O artigo 18 do PAF tem natureza de cunho facultativo para a formação da convicção da autoridade julgadora de primeira instância ao conferir a esta a possibilidade de determinar a realização de diligências e perícias quando entender que são necessárias.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

COOPERATIVAS. OPERAÇÕES REALIZADAS COM TERCEIROS.

Em face da decisão contida no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, as situações que constituam operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, 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.

Segue abaixo a ementa do referido julgado do STF:

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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O tema central naquela discussão girou em torno do resultado positivo das aplicações financeiras realizada pelas cooperativas, o que se aplica facilmente à parte da autuação que se refere à tributação das aplicações financeiras. Porém, não somente a essa parte se aplica o referido julgado, mas a toda a autuação. É que em suas razões de decidir, ficou assentado o entendimento de que as situações que constituam operações realizadas com terceiros não associados, incluindo-se aqui os usuários de plano de saúde (ainda que, 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 (cf. o item 10 da ementa). Essa conclusão foi sedimentada em outros julgamentos do STJ, estendendo, inclusive, o mesmo tratamento para o âmbito das contribuições para o PIS e a COFINS. Confira-se:

- AgRg no Ag 1292439 / MG

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE TRABALHO. CONCEITO DE ATO COOPERATIVO TÍPICO. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ, DA CSLL E DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME DO ART. 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/08. APLICAÇÃO DE MULTA.

1. O fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados inviabiliza a configuração como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente. Precedentes: REsp 635.986/PR, Rel. Ministra

Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25.9.2008; REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2006; REsp 1096776/PB, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19/08/2010; AgRg no REsp 751.460/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13.2.2009; AgRg no AgRg no REsp 1033732/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 1.12.2008; EDcl nos EDcl no REsp 875.388/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira

Turma, DJe 29.10.2008.

2. O tema referente à tributação pelo IRPJ dos atos praticados pela cooperativa com terceiros não associados já foi objeto de julgamento em sede de recurso especial representativo da controvérsia REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009.

3. No referido julgamento, embora se estivesse apreciando a hipótese específica voltada ao Imposto de Renda e não às contribuições ao PIS e COFINS, nas razões de decidir restou firmado o pressuposto de que "[...] 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).

4. Desse modo, definido que se tratam de atos não-cooperativos, não há que se falar em isenção do IRPJ, da CSLL e das contribuições ao PIS e COFINS por aplicação do art. 79, da Lei n. 5.764/71.

5. Observar que nos recursos representativos da controvérsia REsp. n. 1.141.667/RS e REsp. n. 1.164.716/MG, pendentes de julgamento, o que se discute não é o conceito de ato cooperativo típico (tema já abordado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009), mas sim o confronto da isenção para o ato cooperativo típico previsto no art. 79, da Lei n. 5.764/71 com as restrições estabelecidas pelo art. 15, da Medida Provisória n. 2.158-35, que restringiu as exclusões da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS somente a determinados valores ali estabelecidos.

6. Agravo regimental de agravo de instrumento cujo tema foi julgado sob o regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/08 no REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009. Agravo

manifestamente inadmissível, havendo que incidir o §2º, do art. 557 c/c art. 545, do CPC, fixando-se a multa apropriada.

7. Agravo regimental não provido.

AgRg no REsp 786612 / RS PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. UNIMED. CONCEITO DE ATO COOPERATIVO TÍPICO. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME DO ART. 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/08.

1. A jurisprudência deste STJ já se firmou no sentido de que é legítima a incidência do PIS e da COFINS, tendo como base de cálculo o faturamento das cooperativas de trabalho médico, sendo que por faturamento deve ser compreendido o conceito que restou definido pelo STF como receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, por ocasião do julgamento da ADC 01/DF. Precedentes: REsp 635.986/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 25.9.2008; REsp 1081747 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, 15.10.2009.

2. O fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados inviabiliza a configuração como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente. Precedentes: REsp 635.986/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25.9.2008; REsp

746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2006; REsp 1096776/PB, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19/08/2010; AgRg no REsp 751.460/MG,

Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13.2.2009; AgRg no AgRg no REsp 1033732/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 1.12.2008; EDcl nos EDcl no REsp 875.388/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29.10.2008.

3. O tema referente à tributação pelo IRPJ dos atos praticados pela cooperativa com terceiros não associados já foi objeto de julgamento em sede de recurso especial representativo da controvérsia REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009.

4. No referido julgamento, embora se estivesse apreciando a hipótese específica voltada ao Imposto de Renda e não às contribuições ao PIS e COFINS, nas razões de decidir restou firmado o pressuposto de que "[...] 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. Desse modo, definido que se tratam de atos não-cooperativos, não há que se falar em isenção do IRPJ, da CSLL e das contribuições ao PIS e COFINS por aplicação do art. 79, da Lei n. 5.764/71.

6. Observar que nos recursos representativos da controvérsia REsp. n. 1.141.667/RS e REsp. n. 1.164.716/MG, pendentes de julgamento, e RE 598.085-RJ

o que se discute não é o conceito de ato cooperativo típico (tema já abordado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009), mas sim o confronto da isenção para o ato cooperativo típico previsto no art. 79, da Lei n. 5.764/71 com o estabelecido pelo art. 15, da Medida Provisória n. 2.158-35, que restringiu as exclusões da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS somente a determinados valores ali especificados.

7. Agravo regimental não provido.

- AgRg no Ag 1221603 / SP

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), ou 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. 58.265/SP, "[...] 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 356/STF.

6. Agravo regimental não provido. (destaquei)

Como se vê (vide o item 3 do último julgado transcrito), o entendimento do STJ sobre a natureza tributável dos atos praticados pelas cooperativas operadoras de planos de

saúde, "tipo UNIMED" é no sentido de **que deve haver incidência tributária sobre as relações jurídicas estabelecidas entre estas e terceiros, sejam na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), sejam na qualidade de credenciados para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas)**. Portanto, segundo esse entendimento, a totalidade dos ingressos obtidos dos contratantes (pacientes) pode ser tributada, como de fato o foi.

Quanto à necessidade de que os julgados deste Colegiado observem as decisões do STJ proferidas na sistemática dos recursos repetitivos, o artigo 62-A do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, determina:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Portanto, é de se manter o resultado do procedimento fiscal

Lançamento Decorrente (CSLL)

Por estar sustentado na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção da exigência lançadas por via reflexa.

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Processo nº 10380.724723/2013-57
Acórdão n.º **1401-001.606**

S1-C4T1
Fl. 18

CÓPIA