



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

**Processo n°** 10730.720241/2010-68  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.290 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
**Recorrentes** UNIMED SAO-GONÇALO NITERÓI SOC. COOP. SERV. MED. HOSP. LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007

**COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.**

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

**DESPESAS DE PATROCÍNIO.**

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor do patrocínio como despesa operacional.

**DESPESAS COM CONFRATERNIZAÇÃO.**

A despesa somente pode ser dedutível quando se constata a necessidade à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

**MULTA ISOLADA. RECOMPOSIÇÃO DOS RESULTADOS APURADOS EM BALANCETES DE SUSPENSÃO COM DESPESAS E EXCLUSÕES GLOSADAS. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS.**

A aplicação concomitantemente de multa de ofício por glosa de despesas e de exclusões com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais recompostas, caracteriza a duplicidade de penalidades, sob um mesmo fato tributário, devendo ser exonerada a multa isolada e mantida a de ofício.

**MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO 2007 EM DIANTE.**

Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual.

#### CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL DECORRÊNCIA.

Verificada a falta de recolhimento da contribuição em face das infrações apuradas no lançamento de IRPJ, tendo sido considerado procedente em parte, mesma sorte colhe este por não haver fatos novos a ensejar conclusão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relator, vencidas as conselheiras Carmen Ferreira Saraiva e Eva Maria Los, que negavam o provimento. Por voto de qualidade, dar provimento parcial ao Recurso de Ofício, para restabelecer as multas isoladas relativas ao ano-calendário 2007, vencidos Rafael Gasparello Lima (relator), Luis Fabiano Alves Penteadado, Luis Henrique Marotti Toselli e Gisele Barra Bossa. Designado para redigir o voto vencedor Paulo Cezar Fernandes de Aguiar. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Eva Maria Los.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los (presidente em exercício), Luis Fabiano Alves Penteadado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada). Ausente, justificadamente, a conselheira Ester Marques Lins de Sousa.

## **Relatório**

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ1) deu parcial provimento à impugnação administrativa da contribuinte, Unimed São Gonçalo Niterói Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares Ltda., conforme se observa da ementa do acórdão nº 12-35.981:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2006, 2007*

*COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.*

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

*DESPESAS DE PATROCÍNIO.*

*As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor do patrocínio como despesa operacional.*

*DESPESAS COM CONFRATERNIZAÇÃO.*

*A despesa somente pode ser dedutível quando se constata a necessidade à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.*

*MULTA ISOLADA. RECOMPOSIÇÃO DOS RESULTADOS APURADOS EM BALANCETES DE SUSPENSÃO COM DESPESAS E EXCLUSÕES GLOSADAS. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS.*

*A aplicação concomitantemente de multa de ofício por glosa de despesas e de exclusões com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais recompostas, caracteriza a duplicidade de penalidades, sob um mesmo fato tributário, devendo ser exonerada a multa isolada e mantida a de ofício.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2006, 2007*

*DECORRÊNCIA.*

*Verificada a falta de recolhimento da contribuição em face das infrações apuradas no lançamento de IRPJ, tendo sido considerado procedente em parte, mesma sorte colhe este por não haver fatos novos a ensejar conclusão diversa.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.*

A improcedência se limitou às multas isoladas (códigos de receita 1.632 e 1.649) nos valores totais de R\$ 2.788.836,23 e R\$ 1.007.180,01. Dessa forma, a própria 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ1) recorreu de ofício.

O acórdão recorrido narrou com exatidão os fatos, tal como a seguir reitero:

*O presente processo tem origem nos autos de infração de fls. 893/904 e 905/917, lavrados pela Demac – Rio de Janeiro, dos quais a interessada acima identificada foi cientificada em 29/11/2010, conforme faz prova as ciências nos próprios autos de infração, fls. 894 e 906, consubstanciando exigência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica no valor de R\$ 4.678.847,01; da contribuição social sobre o lucro líquido, R\$ 1.687.343,18, acrescidos da multa de ofício no percentual de 75% e dos juros moratórios; e multas isoladas nos valores de R\$ 2.788.836,23 e R\$ 1.007.180,01.*

*2. O autuante, no auto de infração, fls. 895/897, e no termo de verificação fiscal, fls. 874/892, descreve, em síntese, que apurou:*

*2.1. despesas não necessárias nos valores de R\$ 232.805,40, referente ao fato gerador 31/12/2006 e R\$ 259.191,10, fato gerador 31/12/2007, conforme art. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do RIR/1999;*

*2.2. exclusões não autorizadas na apuração do lucro real no valor de R\$ 9.720.137,64 e R\$ 12.083.291,37, referente aos fatos geradores 31/12/2006 e 31/12/2007, respectivamente;*

*2.3. multas isoladas nos valores descritos em fls. 896/897 e 908/910, por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada. A fundamentação está descrita em fl. 897.*

*3. Com o objetivo de fazer prova, a autoridade tributária juntou aos autos o termo de verificação fiscal, fls. 874/892, com os seguintes fatos que, em síntese, relato:*

*3.1. Transcreve parte do Parecer Normativo CST n.º 38/1980, onde quais são os atos cooperativos para as cooperativas de médicos, atos não cooperativos, de intermediação e organização mercantil, fl. 879;*

*3.2. constatou que a Unimed, com habitualidade, não discriminou os atos não cooperativos quando contrata com os usuários, a preço global, a prestação de serviços de assistência médica e hospitalar, com cobertura de despesa relativas a tratamento cirúrgico, honorários profissionais, diárias e taxas hospitalares, enfermagem, medicação, cujas receitas, provenientes dos planos de saúde estão fora do alcance da isenção;*

*3.3. a cooperativa tem como objetivo a prestação de serviços, nunca a prestação de serviços a terceiros. A prestação de terceiro não visa a prestação de serviço ao associado da cooperativa, mas a possibilidade de cumprimento de um contrato de plano de saúde, configurando mercancia, quando haja prática habitual de atos não cooperativos;*

3.4. com base na Lei n.º 5.764/1971, com a CF/1988 e o Parecer normativo CST n.º 38/1980, a Unimed presta serviços médicos por meio de seus associados cooperados e credenciados aos clientes/segurados e, conforme o plano de saúde contratado, a mesma faz intermediação de serviços com empresas terceirizadas, tais como hospitais, clínicas, laboratórios e outras empresas e profissionais afins. Quando a mesma pratica atos não cooperativos, quando efetua tais serviços não segrega em sua contabilidade a origem dessas receitas como provenientes de atos não cooperativos;

3.5. a Unimed pratica com habitualidade atos mercantis, incompatíveis com tal tipo de sociedade. Ao contratar serviços hospitalares, de exames laboratoriais e oferecer tais serviços em todos os planos de assistência médica, atua como empresa de seguro-saúde;

3.6. conclui que o fato de não segregar em sua contabilidade as despesas, receitas e custos dos atos cooperativos dos não cooperativos, impossibilitando o reconhecimento do fisco da prática de atos cooperativos na forma prescrita em lei, sujeita a sociedade à incidência fiscal sobre a totalidade das receitas auferidas, uma vez que não se pode usufruir de benefício fiscal por mera presunção de prática de atos privilegiados.

3.7. foram glosadas as despesas com confraternização e patrocínios por não estarem relacionadas com a atividade de produção e comercialização da fiscalizada;

3.8. tendo em vista valores apurados, houve a reconstituição das estimativas, lançando as multas isoladas por diferenças de estimativas não recolhidas.

4. A autoridade tributária juntou aos autos os documentos de fls. 1/873.

5. Inconformada com o lançamento, a interessada, em 28/12/2009, apresentou a impugnação de fls. 1.417/1.467, arguindo, em síntese, que:

5.1. é nulo o lançamento pelos seguintes fatos:

5.1.1. o autuante não poderia ter incluído na base tributável valores recebidos a título de intercâmbio estabelecido no cálculo das receitas tributáveis;

5.1.2. o auto de infração não diferenciou os atos cooperativos dos não cooperativos praticados pela interessada, que se revela essencial para fins de apuração da base do IRPJ e da CSLL, acabando por ignorar o teor da Lei n.º 5.764/1971;

5.1.3. os ingressos relativos aos atos não cooperativos não podem ser tributados pelo PIS e Cofins;

5.1.4. a autoridade tributária deveria ter listado dentre os atos praticados pela interessada, quais que considerou cooperados e quais os não cooperados;

5.2. *é impossível aplicar a multa de ofício conjuntamente com a multa isolada;*

5.3. *o autuante errou na metodologia na glosa das despesas com confraternização e patrocínios, uma vez que limitou-se a afirmar que as despesas eram indedutíveis, mas reconheceu, expressamente, a existência de previsão normativa que autorizava a dedução de tais valores do próprio imposto. Assim, o autuante ao considerar não dedutível, sem questionar sua natureza, deveria tê-las deduzido, até o limite autorizado pela legislação tributária sua postura acarretou benefício inferior, gerando mais recolhimento de tributo;*

5.4. *por derradeiro, requer a nulidade/improcedência dos lançamentos tendo em vista a desconsideração da natureza jurídica da impugnante, que sendo sociedade cooperativa, não foi realizada, ainda que por arbitramento, a discriminação dos rendimentos cooperativos e não cooperativos.*

6. *A interessada juntou aos autos os documentos de fls. 957/1067*

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 885 a 886) constatou que “a UNIMED São Gonçalo Niterói comercializa planos de saúde com direito a consultas médicas, exames clínicos e laboratoriais, internações hospitalares e, outros serviços afins, sendo esse o produto vendido a terceiros não cooperados, como se vê nos documentos de fls. 320 a 723”. De acordo com a acusação fiscal, “embora a UNIMED São Gonçalo Niterói pratique atos não cooperativos quando efetua o pagamento referente aos serviços hospitalares, laboratoriais e outros afins utilizados pelos clientes/usuários, a mesma não segrega em sua escrituração contábil a origem dessas receitas como provenientes de atos não cooperativos. E vai além, dando a estes atos com terceiros equivocadamente a roupagem de ‘atos cooperativos auxiliares’. Ocorre que a principal fonte de receita da fiscalizada é a proveniente da venda de planos de saúde individuais e coletivos”. Finalmente, avaliando que inexistiu a segregação de receitas, custos e despesas dos atos cooperados e não cooperados, a autoridade fiscal conclui que “*sujeita-se a sociedade à incidência fiscal sobre a totalidade das receitas auferidas, uma vez que não se pode usufruir de benefício fiscal por mera presunção de prática de atos privilegiados.*”

A autoridade fiscal classificou como indedutíveis as despesas relacionadas às confraternizações e os patrocínios.

O acórdão recorrido julgou improcedente somente a multa isolada, em virtude da sua cumulatividade com outra penalidade, sendo assim, mantendo os juros de mora e a multa de ofício, equivalente a 75%.

O Recurso Voluntário foi interposto em 27.04.2011, reiterando os argumentos da impugnação administrativa.

Em 07 de agosto de 2012, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, proferiu a Resolução nº 11.01-000.054, convertendo o julgamento do recurso em diligência para a seguinte finalidade:

*Neste panorama, segundo relatou a autoridade fiscalizadora, a UNIMED São Gonçalo Niterói “pratica com habitualidade, atos não cooperativos quando contrata com os usuários, a preço global, não discriminativo, a prestação de serviços de assistência médica e hospitalar, com cobertura de despesas*

*relativas a tratamento clínico/cirúrgico, honorários profissionais, diárias e taxas hospitalares, enfermagem, medicação, cujas receitas, provenientes dos planos de saúde estão fora do alcance da isenção”.*

*E concluiu dizendo que tal situação caracteriza-se como verdadeiro contrato de plano de saúde por meio do qual objetiva cobrir os custos de todo e qualquer procedimento necessário à preservação da saúde do cliente, e para tanto, celebra contratos com não associados.*

*Os atos auxiliares são aqueles realizados por terceiros voltados à atividade do médico. São prestados em clínicas, hospitais e laboratórios não cooperados e constituem-se em exames laboratoriais, exames complementares de diagnóstico, diárias de hospitais etc.*

*A contribuinte alegou que como tais atos estão diretamente relacionados à atividade do médico são atos cooperados.*

*No entanto, a autoridade fazendária os classificou como não cooperativos, sendo, portanto, passíveis de incidência tributária.*

*Entendo que assiste razão à autoridade fazendária, pois os atos auxiliares têm natureza diversa dos atos cooperativos.*

*É este também o entendimento já pacificado no Superior Tribunal de Justiça, vide:*

*Com efeito, este Tribunal Superior pacificou o entendimento de que o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados, ou de serviços de terceiros não associados – como é o caso de serviços de laboratórios ou de hospitais, de cobertura de despesas com diárias, serviços médicos etc. – não constitui ato cooperativo, razão pela qual incide normalmente a tributação. (Ag Rg no recurso especial nº 380.324/RS, Min Herman Benjamin, DJe 04/02/2011)*

*Destarte, tendo em vista o pronunciamento do STJ, entendo devida a tributação dos denominados atos auxiliares.*

*Da análise dos autos, verifica-se que a Recorrente escriturou os atos “cooperativos auxiliares” como sendo verdadeiros atos cooperativos e, portanto, em momento algum realizou a escrituração separada de atos cooperativos “principais” e auxiliares.*

*Percebe-se que a questão gira em torno da classificação de ato auxiliar como ato cooperativo ou não cooperativo.*

*A contribuinte os classifica como ato cooperativo e a autoridade fazendária, como não cooperativo.*

*Frente a não segregação na contabilidade da fiscalizada e por entender que não cabe à Receita Federal do Brasil tal discriminação, o agente fiscal tributou todos os atos*

*indistintamente como não cooperados. Não entendo correto tal procedimento.*

*É patente a presença de ato cooperado na escrituração da contribuinte e, tributá-los, implica afastar uma prerrogativa constitucional a que faz jus a Recorrente, pois acaba por desconsiderar a sua natureza jurídica de cooperativa.*

*Constituição Federal*

*Art. 146: Cabe à lei complementar:*

*III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.*

*Destarte, entendo que o processo deve baixar em diligência a fim de que a autoridade fazendária exclua da base de cálculo os atos cooperativos. Para tanto, deve a Recorrente apresentar escrituração separada dos atos cooperativos principais e atos auxiliares, estes de conformidade com o entendimento supracitado do STJ, e, ainda, demonstração da segregação do resultado.*

*Ante o exposto:*

*1. NEGO PROVIMENTO à preliminar de nulidade.*

*2. VOTO NO SENTIDO DE CONVERTER O PRESENTE JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, determinando a baixa dos autos à DRF de origem a fim de que o autuante ou quem lhe faça a vez, diligencie junto à autuada, intimando-a a apresentar demonstrativo escrituração e documentos comprobatórios contendo específica e minuciosa segregação e separação dos valores pertinentes aos atos cooperativos e atos auxiliares (não cooperativos).*

*Concluída a diligência, emitir relatório circunstanciado e conclusivo do procedimento, do qual a contribuinte deverá ser cientificada, dele recebendo uma via, abrindo-se-lhe prazo de 30 (trinta) dias para apresentar manifestação versando **EXCLUSIVAMENTE** a respeito do teor do mencionado relatório, sendo desconsideradas quaisquer aduções de outra espécie.*

*Transcorrido o prazo de trinta dias da ciência da autuada, com ou sem nova intervenção da contribuinte, o presente processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento de seu julgamento.*

Finalizada a diligência solicitada pela Resolução nº 1101-000.054, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes (DEMAC/RJ) exarou o respectivo Relatório Conclusivo de Diligência Fiscal (fls. 1.243 a 1.245). Em 04 de maio de 2016, a Recorrente se manifestou sobre esse Relatório Conclusivo de Diligência Fiscal (fls. 1.250 a 1.252).

Considerando a extinção da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento, mediante novo sorteio, fui designado relator.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rafael Gasparello Lima, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Igualmente, conheço do Recurso de Ofício.

Frise-se que a nulidade, argumentada pela Recorrente, foi negada quando da Resolução nº 1101-000.054, conforme a exposição do conselheiro relator "*Ad Hoc*", Paulo Mateus Ciccone, que reitero a seguir:

*Preliminarmente, no que toca à alegação de nulidade do procedimento fiscalizatório, não assiste razão a Recorrente. O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 arrola as hipóteses de nulidade do âmbito do processo administrativo fiscal, vide:*

*Art. 59. São Nulos:*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*Da análise dos presentes autos verifica-se que nenhuma dessas hipóteses se concretizou. Ademais, o Auto de Infração foi lavrado segundo todos os requisitos exigidos nos termos do art. 10 do mesmo diploma normativo retrocitado. Portanto, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscalizatório em questão.*

A Política Nacional de Cooperativismo conceitua a sociedade cooperativa como “*as sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, constituídas para prestar serviços aos associados (...)*”, como preceitua o artigo 4º da Lei nº 5.764/1971. Desse modo, a finalidade da sociedade cooperativa é vinculada à atividade própria do associado.

Os atos cooperativos, definidos no artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, são “*os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais*”. Entretanto, o parágrafo único do mesmo dispositivo restringe que “*O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*”

A Resolução nº 1101-000.054, adequadamente, ressaltou que “*ordenamento jurídico pátrio possibilita às sociedades cooperativas o desempenho de atividades classificadas como não cooperativas desde que atendidos os objetivos sociais e em*

*conformidade com o previsto em lei.*", exemplificando tal permissivo com a referência aos artigos 85, 86, 87 e 111, da norma específica, Lei nº 5.764/1971:

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

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

*Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos art. 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. (nossos grifos)*

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

O Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 38/198, mencionado no acórdão recorrido, classifica os atos não cooperativos das sociedades integradas por médicos:

*"Se conjuntamente com os serviços dos sócios a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços laboratoriais, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde".*

A Constituição Federal, artigo 146, inciso III, alínea "c", reservou à lei complementar que estabelecesse normas gerais sobre o *"adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas."*

Os artigos 182 e 183 do Regulamento de Imposto sobre a Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, determinou a **não incidência** do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre as atividades econômicas sem proveito de lucro (atos cooperativos) e, por sua vez, a **incidência** sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade (atos não cooperativos):

#### **Não incidência**

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

§ 1º É vedado às cooperativas distribuírem 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 doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

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

### **Incidência**

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

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

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

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

Neste sentido, a jurisprudência administrativa é pela incidência tributária sobre a receita, oriunda da comercialização de planos de saúde, caracterizando essa atividade como ato não cooperativo, como exemplifica as seguintes ementas:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ.*

*Exercício: 2007, 2008 IRPJ.*

*CSLL. SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA PROVENIENTE DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE A TERCEIROS (PACIENTES). ATO NÃO COOPERATIVO. Os resultados de atos não-cooperativos, caracterizados pelo fornecimento de serviços a terceiros não cooperados, não estão abrigados pela não-incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Precedentes do E. Superior Tribunal de Justiça, inclusive sob a sistemática do art. 543-C do CPC.(Acórdão nº 1102-000.936).*

*COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. COMERCIALIZAÇÃO, EM NOME PRÓPRIO, DE PLANOS DE SAÚDE (SEGURO SAÚDE) PARA TERCEIROS NÃO COOPERADOS. ATOS PRATICADOS COM TERCEIROS QUE*

*GERAM RECEITA E LUCRO. NATUREZA MERCANTIL. NECESSIDADE DE SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS, CUSTOS, DESPESAS E RESULTADOS DO ATO COOPERATIVO E DO ATO NÃO COOPERADO.*

*[...] No caso, a Unimed, que comercializa planos de saúde, que tem traços de seguro saúde, presta serviços privados de saúde, caracterizando-se assim sua natureza mercantil na relação entre seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.(Acórdão nº 1802-001.354)*

Entendo que inexistente divergência sobre a não incidência tributária sobre o resultado econômico, proveniente da atividade típica de uma sociedade cooperativa, isto é, alinhada com sua finalidade.

Recentemente, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção, analisando caso semelhante aos autos, proferiu o acórdão nº 1301-002.819, sob relatoria do conselheiro, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, expressando meu entendimento sobre o tema:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário:2008*

*COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE. ATO NÃO COOPERATIVO.*

*Não são considerados atos cooperados aqueles praticados pela cooperativa de serviços médicos que, atuando como operadora de plano de saúde, aufera precipuamente receitas decorrentes de operações com terceiros voltadas à comercialização de produtos e serviços. Recurso Especial do contribuinte conhecido e negado.*

*ATO PRATICADO ENTRE COOPERATIVAS ASSOCIADAS. ATO COOPERATIVO.*

*O ato denominado de intercâmbio amolda-se ao conceito de ato cooperativo, uma vez que é realizado entre duas cooperativas entre si associadas, nos termos do caput do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971 e, portanto, para fins do rateio realizado pela autoridade fiscal, os custos correspondentes devem estar classificados como aqueles associados aos atos cooperativos.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.*

*Estende-se ao lançamento reflexo, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.*

*PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. CONFISCO. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior Acórdãos 9101001.863, 9202003.150 e 9303002.400. Precedentes do STJ AgRg no REsp 1.335.688PR, REsp 1.492.246RS e REsp 1.510.603CE.*

Outrossim, imprescindível a observância do acórdão prolatado no Recurso Especial nº 58.265/SP, decidido com efeito repetitivo do artigo 543-C do Código de Processo Civil/1973, que uniformizou a jurisprudência pela taxativa previsão regimental (artigo 62, § 2º, Anexo II, do RICARF - Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015):

*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 dispendo 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 (REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009)*

Portanto, restringe a controvérsia sobre os fatos, como indicado na Resolução nº 1101-000.054, posto que *"verifica-se que a Recorrente escriturou os atos cooperativos auxiliares como sendo verdadeiros atos cooperativos e, portanto, em momento algum realizou a escrituração separada de atos cooperativos principais e auxiliares."*

O Relatório Conclusivo de Diligência Fiscal foi essencial para o esclarecimento dos fatos, como adiante se infere:

*Dando início ao procedimento de diligência, em 04/11/2015, intimamos o contribuinte a apresentar demonstrativo, escrituração e documentos comprobatórios na forma sugerida pela autoridade julgadora, relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007.*

*Em resposta encaminhada a esta Divisão, em 22/12/2015, o contribuinte apresentou os seguintes documentos:*

1 — *Planilha demonstrando a segregação dos atos cooperativos e não-cooperativos, relativa aos anos-calendário de 2006 e 2007 (fls. 1220 a 1227);*

2 — *Demonstrativo de apuração do IRPJ dos anos-calendário de 2006 e 2007 (fls. 1228 e 1229);*

3 — *Demonstrativo de apuração da CSLL dos anos-calendário de 2006 e 2007 (fls. 1230);*

4 — *Demonstrativo de composição dos prejuízos fiscais dos anos-calendário de 2006 e 2007 (fls. 1231 e 1232);*

5 — *Demonstrativo da composição do saldo dos prejuízos a compensar dos anos-calendário de 2006 e 2007 (fls. 1233 e 1234).*

*O contribuinte esclarece ainda em sua correspondência que nas planilhas com a segregação dos atos cooperativos e não-cooperativos foi utilizado o critério de rateio proporcional, com base nos desembolsos com cooperados e intercâmbio entre outras cooperativas UNIMED (de outros municípios) com o total dos gastos para atender os objetivos sociais da cooperativa.*

*Da análise das planilhas apresentadas verifica-se que a segregação dos atos cooperativos e não-cooperativos foi calculada da seguinte forma: o percentual foi apurado pela soma dos valores lançados nas contas nº 4.1.1.01.002 — Adiantamento Cooperados e 4.1.1.01.003 — Intercâmbio entre Unimed, dividido pelo total lançado no grupo de contas 4 — CUSTOS.*

*A relação percentual apurada em 2006 foi de 39% para os atos cooperativos e de 61% para os atos não-cooperativos, e, em 2007, a relação percentual foi de 41% para os atos cooperativos e de 59% para os atos não-cooperativos.*

*Posteriormente, em 15/02/2016, o contribuinte apresentou novas planilhas de apuração de IRPJ e CSLL, em substituição às encaminhadas anteriormente. Nestas novas planilhas o contribuinte excluiu da apuração os valores relativos às provisões técnicas, exclusão esta prevista no art. 83 da MP nº2.158-35/01.*

*Ocorre que tais valores excluídos pelo contribuinte nestas novas planilhas (fls. 1238 e 1239) já haviam sido objeto de dedução no momento da apuração do resultado do exercício, conforme se observa em suas DIPJ'S, relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007, especificamente na **Ficha 06A, Linha 15.(-) Custo dos Bens e Serviços Vendidos**, bem como nas próprias planilhas de apuração do resultado apresentadas em resposta ao Termo (contas nº4.1.1.01.013 — **Provisão de Risco** e 4.1.1.01.016 — **Provisão para Remissão**).*

*Seguindo este entendimento, refizemos a apuração anual do IRPJ e da CSLL (fls. 1241 e 1242), com base nas primeiras informações apresentadas pelo contribuinte, em 22/12/2015, relativamente aos anos-calendário de 2006 e 2007.*

*Cabe destacar que esta fiscalização não está emitindo opinião sobre os procedimentos empregados pelo contribuinte para a separação dos valores pertinentes aos atos cooperativos e atos auxiliares (não cooperativos).*

*Entendo que a meticulosa auditoria realizada durante a fiscalização demonstrou que a contabilidade e os registros auxiliares do contribuinte não possibilitavam a adequada separação dos valores pertinentes aos atos cooperativos e atos auxiliares (não cooperativos).*

*Concluo ainda, que os esforços complementares efetuados pelo contribuinte no curso desta diligência também não foram suficientes para uma comprovação inequívoca da segregação entre os atos cooperados e os atos não cooperados.*

*Diligenciei conforme determinado e procedi aos ajustes que penso serem necessários a composição de uma nova base de cálculo para o caso deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vir a acatar as novas informações acostadas pelo contribuinte no curso desta diligencia.*

*Diante do exposto, encerro o procedimento de diligência fiscal proposto a esta Divisão pela 1ª Turma, da 1ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através da Resolução nº 1101-000.054, de 07 de agosto de 2012, no curso do presente processo.*

Em sua manifestação, o Recorrente concordou com o Relatório Conclusivo da Diligência Fiscal:

	IRPJ	CSLL
2006	R\$ 1.035.565,71	R\$ 377.049,12
2007	R\$ 1.391.910,81	R\$ 500.217,27

O Relatório Conclusivo da Diligência Fiscal, não impugnado pela Recorrente, revisou a apuração do crédito tributário, incluindo a glosa das despesas indedutíveis de patrocínio e de confraternização (fls. 1.241 e 1.242).

Encerrando meu voto, reescrevo o acórdão recorrido para negar provimento ao Recurso de Ofício, atinente à exoneração da multa isolada:

*.6.3. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes tem sido no sentido da manutenção somente da multa de ofício sobre a infração apurada, excluindo a multa isolada, conforme o seguinte acórdão:*

*“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – IMPROCEDÊNCIA – FALTA DE AMPARO LEGAL – É inaplicável a multa isolada prevista no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96 cumulativamente com a multa de ofício genérica prevista no inciso I do mesmo dispositivo legal, exigível juntamente com os tributos devido, na hipótese de falta de pagamento. A imputabilidade da multa genérica exclui as referidas multas isoladas, sob pena de se impor dupla penalização sobre um mesmo fato jurídico, não admitida pelo ordenamento jurídico nacional.” (acórdão 10809.037, de 18/10/2006)*

*9.6.4. É necessário, também, a análise do dispositivo constante da Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

.....

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

*§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

*§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

*§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.*

*§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

*I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

*II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;*

*III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*

*IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.*

*9.6.5. Entendo que a multa estimada descrita no dispositivo legal citado refere-se a uma multa que deve ser apurada de forma isolada em face da falta de pagamento da estimativa apurada pelo contribuinte. No caso de apuração, após o encerramento do exercício, de alguma diferença de imposto objeto de auto de infração, este será cobrado com a multa de ofício (em percentual maior que a multa isolada) e os juros moratórios.*

*9.6.6. Assim, somente seria cabível a multa isolada caso constatado a falta de recolhimento da estimativa apurada pelo contribuinte. Consoante fls. 747/750, o próprio autuante informa o pagamento das estimativas apuradas "IRPJ/CSLL recolhidos DCTF.*

*9.6.6. Portanto, é de se exonerar as multas isoladas, por não estar presente a falta de pagamento das estimativas mensais.*

Isto posto, voto pelo conhecimento dos recursos, **NEGANDO PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício e **DANDO PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, ratificando o mencionado Relatório Conclusivo da Diligência Fiscal.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênia ao i. relator para divergir quanto à aplicação da multa isolada em razão da falta de recolhimento da CSLL e do IRPJ, por estimativa.

Inicialmente, é majoritário o entendimento de que, para períodos anteriores a 2006, inclusive, aplica-se indubitavelmente a Súmula nº 105 do CARF:

*Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas , lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Contudo, em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa mensal do ano-calendário de 2007 em diante, inclusive, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), *verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*(...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (grifei).*

A legislação que instituiu a sanção é clara: não efetivado ou efetuado em parte o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nenhum valor a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A imputação é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

E a nova redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2007 (parte do lançamento refere-se a esse período), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício pelo não pagamento do tributo apurado anualmente e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal.

As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades (multa de ofício e multa isolada) estão insertas em incisos próprios no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. Ou seja, são materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

Em face do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso de Ofício, para restabelecer as multas isoladas relativas ao ano-calendário 2007.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar

## **Declaração de Voto**

Declaração de voto, Conselheira Eva Maria Los.

A autuação fiscal se deu em razão de: a) despesas não necessárias e b) exclusões não autorizadas, na apuração do lucro real.

Esta última infração, porque a fiscalização constatou que a cooperativa não discriminou os atos não cooperativos em sua contabilidade, dado que a cooperativa tem como objetivo a prestação de serviços, nunca a prestação de serviços a terceiros; que a prestação de terceiro não visa a prestação de serviço ao associado da cooperativa, mas a possibilidade de cumprimento de um contrato de plano de saúde, configurando mercancia, quando haja prática habitual de atos não cooperativos.

*3.5. a Unimed pratica com habitualidade atos mercantis, incompatíveis com tal tipo de sociedade. Ao contratar serviços hospitalares, de exames laboratoriais e oferecer tais serviços em todos os planos de assistência médica, atua como empresa de seguro-saúde;*

*3.6. conclui que o fato de não segregar em sua contabilidade as despesas, receitas e custos dos atos cooperativos dos não cooperativos, impossibilitando o reconhecimento do fisco da prática de atos cooperativos na forma prescrita em lei, sujeita a sociedade à incidência fiscal sobre a totalidade das receitas auferidas, uma vez que não se pode usufruir de benefício fiscal por mera presunção de prática de atos privilegiados*

Após julgada a impugnação pela primeira instância e apresentado recurso voluntário pela Unimed, o CARF determinou diligência, cujo objetivo foi identificar na contabilidade da atuada os "atos auxiliares", dado que:

*Os atos auxiliares são aqueles realizados por terceiros voltados à atividade do médico. São prestados em clínicas, hospitais e laboratórios não cooperados e constituem-se em exames laboratoriais, exames complementares de diagnóstico, diárias de hospitais etc.*

*(...)*

*Entendo que assiste razão à autoridade fazendária, pois os atos auxiliares têm natureza diversa dos atos cooperativos.*

*É este também o entendimento já pacificado no Superior Tribunal de Justiça, vide:*

*Com efeito, este Tribunal Superior pacificou o entendimento de que o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados, ou de serviços de terceiros não associados – como é o caso de serviços de laboratórios ou de hospitais, de cobertura de despesas com diárias, serviços médicos etc. – não constitui ato cooperativo, razão pela qual incide normalmente a tributação. (Ag Rg no recurso especial nº 380.324/RS, Min Herman Benjamin, DJe 04/02/2011)*

*Destarte, tendo em vista o pronunciamento do STJ, entendo devida a tributação dos denominados atos auxiliares.*

*Da análise dos autos, verifica-se que a Recorrente escriturou os atos "cooperativos auxiliares" como sendo verdadeiros atos cooperativos e, portanto, em momento algum realizou a escrituração separada de atos cooperativos "principais" e auxiliares.*

*Percebe-se que a questão gira em torno da classificação de ato auxiliar como ato cooperativo ou não cooperativo.*

Dada a constatação fiscal de que a Unimed não segregou tais atos em sua contabilidade, e entendendo que, além dos "atos auxiliares", também haveria atos cooperativos também, determinou especificamente e de forma clara que :

*a autoridade fazendária exclua da base de cálculo os atos cooperativos. Para tanto, deve a Recorrente apresentar escrituração separada dos atos cooperativos principais e atos auxiliares, estes de conformidade com o entendimento supracitado do STJ, e, ainda, demonstração da segregação do resultado.*

No entanto, o Relatório Conclusivo de Diligência Fiscal relata que, após a Unimed apresentar a segregação requerida:

*Cabe destacar que esta fiscalização não está emitindo opinião sobre os procedimentos empregados pelo contribuinte para a separação dos valores pertinentes aos atos cooperativos e atos auxiliares (não cooperativos).*

*Entendo que a meticulosa auditoria realizada durante a fiscalização demonstrou que a contabilidade e os registros auxiliares do contribuinte não possibilitavam a adequada separação dos valores pertinentes aos atos cooperativos e atos auxiliares (não cooperativos).*

*Concluo ainda, que os esforços complementares efetuados pelo contribuinte no curso desta diligencia também não foram suficientes para uma comprovação inequívoca da segregação entre os atos cooperados e os atos não cooperados. (Grifei-se)*

Como se evidencia, a diligência se furtou a fazer uma verificação da classificação apresentada pelo contribuinte; entendo que auditoria fiscal significa confrontar pontualmente os demonstrativos que o contribuinte apresenta e verificar, por amostragem, se atendem ao objetivo proposto - bem como, emitir conclusão, fundamentada.

Por isso, votei por Resolução, determinando que a diligência fosse completada, nos termos do parágrafo precedente.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los