



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

**Processo n°** 10825.003123/2005-75  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** **1802-001.289 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 04/07/2012  
**Matéria** Multa por falta de recolhimento da CSLL mensal por estimativa.  
**Recorrente** UNIMED BAURU COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa: SOCIEDADES COOPERATIVAS. CSLL. Apenas os atos puramente cooperativos são alcançados pela não incidência tributária.

PRÁTICA REITERADA DE ATOS NÃO COOPERATIVOS - UNIMED - DESCARACTERIZAÇÃO DA COOPERATIVA – FALTA DE PREVISÃO LEGAL – CSLL - Inexiste previsão legal para descaracterizar a natureza jurídica das sociedades cooperativas pela prática reiterada de atos não-cooperativos. Contudo, a não incidência tributária alcança apenas os atos cooperativos, devendo ser tributado o resultado positivo dos atos não cooperativos.

HIPÓTESE DE TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO GLOBAL DA COOPERATIVA - Se a escrituração da sociedade, ainda que lastreada em documentação hábil, não especifica quais as receitas, despesas, custos e resultados se referem aos atos cooperados e quais se referem aos atos não cooperados, ter-se-á como integralmente tributado o resultado global da cooperativa, dada a impossibilidade da determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

MULTA ISOLADA – FALTA OU INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DEVIDO POR ESTIMATIVA – CSLL - A falta ou o recolhimento a menor da CSLL calculada sobre a base de cálculo estimada, acarreta a exigência de multa de ofício isolada sobre a CSLL indevidamente suspensa/reduzida, com fundamento no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, ainda que a contribuinte tenha apurado base de cálculo negativa em 31 de dezembro do ano calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho, que davam provimento ao recurso para afastar a multa isolada.

*(documento assinado digitalmente)*

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa e Marco Antonio Nunes Castilho.

## Relatório

Por economia processual e bem descrever os fatos adoto o Relatório da decisão recorrida (fls.543/544) que a seguir transcrevo:

*Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte em epígrafe, relativo aos anos-calendário de 2001 a 2003, foi efetuado lançamento para exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 247.814,49 (duzentos e quarenta e sete mil e oitocentos e quatorze reais e quarenta e nove centavos), conforme demonstrativo de fl.3.*

*O lançamento resultou na lavratura do auto de infração de fls.4/8, que exigiu multa isolada por falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre base de cálculo estimada dos meses de janeiro, julho e outubro de 2001, janeiro, fevereiro e agosto de 2002 e janeiro e setembro a novembro de 2003, com enquadramento legal na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44, § 1º, IV.*

*Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 9/17, a fiscalizada auferiu no período de janeiro a dezembro de 2003 receitas financeiras e as classificou genérica e indevidamente como receitas de atos cooperativos, subtraindo-as da devida tributação; embora revestida sob o manto de cooperativa, praticou com habitualidade a atividade de mercancia de planos de saúde, constituída na venda de bens e serviços de terceiros, com assunção dos resultados econômicos (risco), com fins lucrativos e habitualidade, o que a descaracterizaria como sociedade cooperativa para fins fiscais.*

*Constatou-se que a contribuinte contrata com a clientela, conjuntamente com os serviços médicos dos sócios (atos cooperativos), a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diária e serviços hospitalares, de laboratórios, odontológicos, venda de medicamentos, transporte terrestre e aéreo e outros serviços, por não associados, que não estariam compreendidos nem entre atos cooperativos nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, o que caracterizaria modalidade contratual com traços de seguro-saúde, sujeita a incidência tributária.*

*As receitas auferidas correspondentes ao comércio desses planos de seguro-saúde e as demais atividades operacionais da fiscalizada teriam sido indevidamente classificadas e englobadas sob o título "ATOS COOPERATIVOS" nas mais variadas rubricas.*

*A contribuinte distribuiu irregularmente o resultado positivo (sobras), incluindo os resultados com atos não-cooperativos, contrariando o art. 87 da Lei nº 5.764, de - 1971, e infringindo o § 3º do art. 24 da mesma lei e o art. 182 do RIR/1999.*

*A análise dos demonstrativos contábeis e fiscais da fiscalizada revela que ela não segrega a receita dos atos cooperativos das dos atos não-cooperativos, conforme exige a legislação em vigor, nem o fez após devidamente intimada.*

*Notificada do lançamento em 22/11/2005, conforme auto de infração, a interessada, representada pelo advogado Fábio Esteves Pedraza (procuração de fl. 421) ingressou, em 16/12/2005, com a impugnação de fls. 397/420, na qual alegou, em suma:*

- Nulidade do lançamento — a afirmação de que a impugnante não apresentou elementos que permitissem à autoridade fiscal identificar as receitas decorrentes de ato cooperativo e não cooperativo é inverídica;*
- Junta à impugnação balancete contábil analítico do período de 2003, destacando as contas de receitas, custos e despesas, nas quais se identifica a segregação de atos cooperativos e não cooperativos;*
- Interpretou equivocadamente a autoridade fiscal que as atividades de operação de plano de saúde ou atendimento hospitalar não se relacionam ou não estão compreendidas no objeto de uma sociedade cooperativa de serviços médicos;*
- A impugnante utiliza-se das operações de plano de saúde, bem assim de serviços hospitalares, para permitir e garantir a seus cooperados a execução de suas atividades médicas;*
- O ato de fornecimento de planos de saúde pela impugnante a terceiros não cooperados trata-se de ato cooperativo, pois essa atividade visa ao auxílio à consecução da prestação de serviço aos associados (intermediação e captação de clientela);*
- A alegação de que a impugnante distribuiu indevidamente resultados provenientes de atos não cooperativos não prospera, pois as sobras distribuídas a cooperados são provenientes de atos cooperativos;*
- As receitas financeiras são sobras oriundas de receitas de atos cooperativos e não podem ser classificadas, na sua totalidade, como receitas tributáveis;*
- Apenas o rendimento líquido auferido nas aplicações financeiras pode ser tributado, e não a receita financeira total.*

*Requeru: seja determinada diligência para sanar a irregularidade na ação fiscal representada por vício formal, passível de nulidade, caracterizado pela omissão na análise dos demonstrativos contábeis e fiscais da impugnante; alternativamente, a nulidade do lançamento por vício irreparável ou a declaração de sua improcedência.*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/Ribeirão Preto/SP) julgou procedente em parte o lançamento da multa isolada, reduzindo o percentual de 75 % para 50%, em decisão proferida no venerando Acórdão nº 14-35.979, de 29/11/2011 (fls.542/548), cuja ementa transcrevo:

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

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003*

*MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO.*

*Comprovada a falta de recolhimento da CSLL, com base em estimativa, correta a exigência de multa isolada.*

*ATOS COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO.*

*Inexistindo previsão legal de isenção de tributação dos atos cooperativos pela CSLL, tributa-se a totalidade das receitas auferidas pela cooperativa.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003*

*MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Impõe-se a redução de 75% para 50% do percentual da multa em face de legislação superveniente do fato gerador, por força do princípio da retroatividade benigna.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003*

*IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.*

*As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.*

A autuada tomou ciência da mencionada decisão em 06/03/2012, conforme Aviso de Recebimento (AR), e, interpôs Recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em 04/04/2012, conforme extrato do processo juntado aos autos.

A Recorrente, alega, inicialmente que, há equívoco na assertiva, de que as receitas auferidas pelo contribuinte na exploração de operação de plano de saúde não se classificam como receitas decorrentes de atos cooperativos, pois, as mesmas somente poderiam ser consideradas receitas de atos cooperativos, caso os beneficiários, pagadores do plano de saúde, fossem seus próprios associados, ou seja, somente haveria ato cooperativo na operacionalização de planos de saúde, se o beneficiário do plano fosse também médico associado.

A recorrente aduz que há omissão do acórdão recorrido em relação à controvérsia em debate, haja vista que o pedido de perícia “justificado, motivado, demonstrado pelo

Também discorda da decisão recorrida que em seu fundamento concluiu que não há previsão legal à isenção ou não incidência dos atos cooperativos pela contribuição social sobre o lucro que isso, por si só basta para a manutenção do crédito tributário.

Argúi que há prova inequívoca nos autos de que a documentação juntada pelo contribuinte no curso do processo de fiscalização, a exemplo do balancete findo em 31.12.2004 e da DIPJ deste mesmo período, demonstra a evidente segregação de receitas de atos cooperativos e não cooperativos, ao contrário do que afirmado pela autoridade fiscal.

Afirma que, se dúvida havia em relação à forma de escrituração ou sua legitimidade, no tocante aos critérios utilizados à segregação desse resultado, cabia à autoridade administrativa ou à DRJ, como órgão revisor do lançamento tributário, identificá-lo, permitindo ao Contribuinte, mediante diligência, o direito ao contraditório.

Insiste que desde sua impugnação reclamou a necessidade de realização de diligência, a fim de que a autoridade administrativa identificasse, com clareza, o objeto de sua negativa à escrituração apresentada pelo contribuinte, uma vez que a segregação de atos cooperativos e não cooperativos, ao contrário do que alegado pela autoridade administrativa foi suficientemente demonstrada, inclusive, anteriormente à formalização do lançamento.

Argúi a defesa que, se a autoridade administrativa entende que aquilo que o contribuinte classifica como ato cooperativo não o é, a exemplo das operações de plano de saúde, deveria identificar quais são esses atos, em face do artigo 142 do CTN e recompor a base de cálculo do tributo, uma vez que possuía condições de assim fazê-lo, em vista da escrituração fiscal e segregação de contas adotadas pelo contribuinte. Ao não fazê-lo, a autoridade expõe a precariedade de seu trabalho e sua inocuidade para fins de determinação do crédito tributário.

Aduz que, as operações de plano de saúde prestam-se a tornar eficiente o ato médico cooperado e a elas são necessariamente vinculadas e dependentes. A exemplo disso, os serviços de operação de plano de saúde, os serviços de transporte de pacientes, serviços hospitalares, de enfermagem e outros, são imprescindíveis à plena realização do ato médico e, por estarem subordinados e dependentes a este, são considerados também atos cooperados.

Sobre a segregação das receitas, destaca que grande parte da totalidade das receitas da Recorrente advém da operacionalização de plano de saúde. E, nesse contexto, *no reconhecimento contábil dessas receitas não se faz possível segregar se tais receitas irão corresponder a custos ou despesas de serviços médicos prestados por médicos cooperados. O que é possível fazer, a exemplo do que faz a Recorrente, é segregar o resultado de atos cooperados e não cooperados com base na apropriação dos custos e despesas relacionados ao ato médico cooperado.*

Diz a recorrente que, *tem caráter confiscatório o ônus da prova determinado ao contribuinte, em segregar como atos não cooperativos, em sua escrituração fiscal, aquilo que entende de maneira diametralmente oposta, ser inequivocamente ato cooperativo.*

Sobre as aplicações financeiras, a recorrente repete que, apenas o rendimento líquido auferido nas aplicações financeiras pode ser tributado e não a receita financeira total. E que, a autoridade administrativa tem o dever de ofício de considerar a lei, pouco importando a conduta do contribuinte, ou a demonstração do contribuinte, em relação ao rendimento líquido. Assim, somente o rendimento líquido auferido nas aplicações financeiras pode ser utilizado como base para o cálculo da multa isolada.

Sintetizando o seu pleito, a recorrente requer:

Processo nº 10825.003123/2005-75  
Acórdão n.º **1802-001.289**

**S1-TE02**  
Fl. 4

*(i) a procedência do presente recurso, julgando, em preliminar, a nulidade do processo administrativo, em face do cerceamento ao direito de defesa, por desprezo ao contraditório;*

*(ii) alternativamente, no mérito, a insubsistência do crédito tributário, tendo em vista a natureza não mercantil e não lucrativa do ato cooperado e, logo, a impossibilidade de seu resultado ser alcançado pela contribuição social sobre o lucro;*

*(iii) requer ainda, o direito de sustentação oral das razões de defesa ora apresentadas no presente recurso, na oportunidade de seu julgamento, em razão do que deve ser determinada ainda a intimação do contribuinte para o exercício desse direito.*

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal (PAF). Dele conheço.

Conforme relatado, o presente processo trata de Auto de Infração no qual se exige a multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada, nos anos de 2001 a 2003.

A recorrente aduz que há omissão no acórdão recorrido em relação à controvérsia em debate, haja vista que o pedido de perícia *“justificado, motivado, demonstrado pelo contribuinte, sequer foi examinado”*.

Afirma que, se dúvida havia em relação à forma de escrituração ou sua legitimidade, no tocante aos critérios utilizados à segregação desse resultado, cabia à autoridade administrativa ou à DRJ, como órgão revisor do lançamento tributário, identificá-lo, permitindo ao Contribuinte, mediante diligência, o direito ao contraditório.

Insiste que desde sua impugnação reclamou a necessidade de realização de diligência, a fim de que a autoridade administrativa identificasse, com clareza, o objeto de sua negativa à escrituração apresentada pelo contribuinte, uma vez que a segregação de atos cooperativos e não cooperativos, ao contrário do que alegado pela autoridade administrativa foi suficientemente demonstrada, inclusive, anteriormente à formalização do lançamento.

Por óbvio, a diligência requerida pela autuada no sentido de ratificar que os resultados dos atos cooperativos e não cooperativos se encontravam segregados, tornou-se despicienda haja vista que a decisão recorrida para a manutenção do auto de infração não leva em consideração a natureza das receitas da fiscalizada, ou seja, se decorrentes de ato cooperativo e/ou não cooperativo, pois, no seu entendimento tributa-se a totalidade das receitas auferidas pela cooperativa, conforme se depreende dos fundamentos a seguir alinhados à fl.546, vejamos:

*A Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, instituidora da CSLL, definiu, em seu art. 4º, que são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária, não conferindo nenhuma forma de isenção ou não incidência que aproveite as sociedades cooperativas.*

*— O art. 2º, § 1º, "c", da citada lei, com redação dada pela Lei nº 8.034, de 12, de abril de 1990, art. 2º, relaciona os valores que devem ser adicionados e excluídos do resultado do período - base, na obtenção da base de cálculo da CSLL, e não prevê exclusão dos resultados das sociedades cooperativas decorrentes da prática de atos cooperativos.*

*Dessa forma, não cabe discutir neste processo se houve ou não segregação pela contribuinte em sua contabilidade das receitas*

*decorrentes de atos cooperativos e não cooperativos, uma vez que a totalidade de suas receitas é tributável.*

O Recorrente alega que há prova inequívoca nos autos de que a documentação juntada pelo contribuinte no curso do processo de fiscalização, a exemplo do balancete findo em 31.12.2004 e da DIPJ deste mesmo período, demonstra a evidente segregação de receitas de atos cooperativos e não cooperativos, ao contrário do que afirmado pela autoridade fiscal.

O elemento de prova apontado pela defesa, ou seja, o balancete findo em 31/12/2004 e da DIPJ deste mesmo período, é inconsistente na medida em que a irregularidade tratada no auto de infração não se refere ao ano calendário de 2004 e sim, aos anos calendário de 2001 a 2003.

Afastada a nulidade suscitada por cerceamento ao direito de defesa, passemos pois, a análise da lide, tendo que se verificar os pontos levantados pela autoridade administrativa e combatidos pela recorrente.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF), fl/17, que o resultado total referente aos atos cooperativos e aos atos não-cooperativos, será integralmente tributado por três razões:

*a) por ter a sociedade cooperativa praticado, em caráter habitual, atos não cooperativos previstos na legislação própria — habitualismo na mercantilização de planos de saúde - descaracterizando-se como tal e sujeitando-se todos os resultados às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais, como já decidiu o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes em seus Acórdãos n.º 101-79.879/90-DO 05/06/90, 102-26.948/92-DO 22/09/92, 105-12.817/99;*

*b) a inexistência da segregação da receita obtida com a prestação de serviços ( atos cooperativos e não-cooperativos) não estar apoiada em documentação hábil que a legitime, não obedecendo as disposições contidas na Lei n.º 5.764/71, infringindo o artigo 182 do RIR/99. O Primeiro Conselho de Contribuintes, através de seu Acórdão n.º 101-92.455, de 08.12.98, entendeu que se a segregação da receita feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária;*

*c) ter distribuído o resultados apurados aos cooperados, no ano calendário de 2003, quando se sabe que parte dos mesmos, conforme demonstrado, corresponde a lucro obtido com atos não cooperativos e relacionado com receitas de serviços prestados por terceiros não associados, infringindo os parágrafos 1º e 2.º do art.182 do RIR/99 e § 3.º do art. 24 da Lei 5.764, de 197*

Para melhor compreensão do que se pretende afirmar adiante, faz-se necessária à reprodução de alguns dispositivos da Lei nº 5.764, de 1971 que dispõe sobre o regime tributário das sociedades cooperativas:

(...)

*Art. 3º - Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro*

*Art. 4º - as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, **distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características** : (Grifei)*

(...)

*VI – retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da assembléia geral;*

(...)

*Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação*

(...)

**Art. 79** – *Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, 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.*

(...)

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

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

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

**Art. 87** – *Os resultados das operações das cooperativas com não associados mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta de Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para a incidência de tributos.(Grifado)*

(...)

*Art. 111 – Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85 e 86 desta Lei. (Grifado)*

Consta do mencionado TVF que, a fiscalizada embora revestida sob o manto de cooperativa, praticou com habitualidade a atividade de mercancia de planos de saúde, constituída na venda de bens e serviços de terceiros, com assunção dos resultados econômicos (risco), com fins lucrativos e habitualidade, o que a descaracterizaria como sociedade cooperativa para fins fiscais; e que, a autuada auferiu no período de janeiro a dezembro de 2003 receitas financeiras e as classificou genérica e indevidamente como receitas de atos cooperativos, subtraindo-as da devida tributação.

Da leitura dos dispositivos legais acima reproduzidos, notadamente dos artigos 85 e 86 c/c com o artigo 111, depreende-se que não há impedimento para que a sociedade cooperativa possa atuar na modalidade operacional de outras pessoas jurídicas, e que, tal atuação resulte em descaracterização da sociedade cooperativa. Por outro lado, a **não incidência** alcança apenas os atos cooperativos, devendo ser tributado o que extrapola desse campo, ou seja, os não cooperativos.

A situação está bem delimitada no Acórdão nº 105-14.269, em 03/12/2003, do então 1º Conselho de Contribuintes/5ª Câmara, assim ementado:

*PRÁTICA REITERADA DE ATOS NÃO COOPERATIVOS - UNIMED - DESCARACTERIZAÇÃO DA COOPERATIVA - IMPOSSIBILIDADE - A prática habitual de atos não-cooperativos não autoriza a desclassificação da sociedade como cooperativa (a não incidência é objetiva, e não subjetiva), devendo ser tributado o resultado positivo dos atos não cooperativos.*

*MULTA ISOLADA - ART. 44, § 1º, INC IV, DA LEI Nº 9.430/96 - NATUREZA CONFISCATÓRIA NÃO COMPROVADA - Limitando-se a discussão à natureza confiscatória da multa isolada, o que não ficou caracterizado, ela deve ser mantida.*

Assim, se a interessada na qualidade de cooperativa, com a receita bruta da atividade resultante de ato cooperativo e também de ato não-cooperativo seria contribuinte da CSLL e, por decorrência estaria obrigada ao recolhimento mensal por estimativa apenas em relação ao resultado dos atos não-cooperativos. Para tanto, os atos não cooperativos devem ser segregados e tributados separadamente.

Nos termos da Lei nº 5.764/71, denominam-se atos cooperativos “os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais”, não implicando “operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadorias (art. 79 e parágrafo único).

A teor do art. 79 e parágrafo único, o objeto da cooperativa consiste na prestação direta de serviços aos seus associados. Entretanto, de acordo com o art.86, há situações em que, pode a cooperativa contratar com terceiros - pessoas físicas ou jurídicas não associadas - a prestação de determinados serviços, visando ao cumprimento de cláusulas contratuais. Nesses casos, resta caracterizada a prática de atos não cooperativos pela pessoa jurídica contratada, sendo irrelevante o uso da denominação "atos cooperativos auxiliares".

Os resultados dessas operações das cooperativas com não associados, na forma do artigo 87, “serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica e Social e **serão contabilizados em separado**, de modo a permitir cálculo para incidência de tributos”.

E o art. 111 da mesma lei afirma que, “serão considerados como renda tributável os resultados obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85 e 86 desta Lei”, o que significa dizer, atos com não associados.

Portanto, à luz dos artigos 79, 86 e 111 acima transcritos, não estão alcançados pela não incidência os resultados dos serviços prestados aos consumidores (pessoas estranhas à cooperativa) por pessoas físicas não associadas ou pessoas jurídicas (também estranhas à cooperativa), em nada importando sejam eles classificados como negócios auxiliares.

As chamadas “sobras” estão disciplinadas no art. 4º da Lei e devem ser objeto de deliberação da Assembléia Geral Ordinária das Cooperativas. Feita a prestação de contas, verificar-se-á se houve insuficiência ou excesso nas contribuições dos associados para cobertura das despesas da sociedade. Na hipótese da existência de “sobras”, estas serão devolvidas aos associados, proporcionalmente às operações que realizaram com a Cooperativa. Não se podendo assim, equipará-las a lucro.

Não configurando lucro, o resultado positivo apurado nos atos com cooperados, pelas sociedades cooperativas em geral, não está abrangido no campo de incidência da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, cujo artigo primeiro é claro:

*“Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o **lucro** das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.” (Grifado)*

Desta forma, somente os resultados obtidos com a prática de operações que **não** envolvam atos cooperativos estão sujeitos ao pagamento de tributo, em virtude de não estarem amparados por regra isentiva. A interpretação dos dispositivos legais deixa claro que todas as receitas geradas pela cooperativa através das práticas de atos cooperativos são isentas de qualquer tributo – e **a contribuição social sobre o lucro tem natureza tributária**.

Dos dispositivos acima reproduzidos depreende-se que as cooperativas, quando atuam praticando atos cooperativos não auferem lucros, em consonância com as definições da Lei das S.A.. Vale exaltar, que a própria lei que rege as cooperativas dita que dos atos cooperativos não são produzidos lucros, pois, como se disse, antes, classifica os resultados de tais atos de “sobras líquidas”.

Tanto assim, que o art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971, expressamente estabelece a incidência de tributos tão somente sobre o resultado que a cooperativa apure relativamente aos chamados atos não cooperados. Deduz-se, portanto, que somente quanto ao resultado ajustado de tais atos incide a CSLL.

Quando se trata de incidência ou não de CSLL sobre o resultado decorrente de atos cooperados, não se pode desconhecer a existência de entendimentos divergentes quanto à sua tributação, antes da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, mas o que está predominando, tanto nos julgamentos administrativos de instâncias superiores, como também em decisões judiciais, é que os resultados positivos obtidos em relação aos atos com associados regulares das cooperativas não são alcançados pela incidência dessa contribuição.

Como exemplos, tem-se os seguintes julgados:

*CSLL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – O regime tributário determinado na Lei nº 5.764/71 implica no reconhecimento da não incidência exclusivamente sobre atos cooperativos, recaindo a exigência da Contribuição Social somente em relação aos atos não cooperativos e às receitas financeiras. (Ac. nº 103-21599, Sessão de 15/04/2004, da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do MF)*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição Social. Exegese do art. 111 da Lei nº 5.764/71 e artigos 1º e 2º da lei nº 7.689/88 (CSRF/01-1.734). (Ac. nº 108-06091, Sessão de 13/04/2000, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).*

*CSLL - Sobre o resultado positivo apurado pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus associados, não incide a contribuição social sobre o lucro. (Ac. nº 103-20973, Sessão de 09/07/2002, da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)*

De acordo com o art.39 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da CSLL.

A isenção abrange apenas os resultados daqueles atos definidos em Lei como cooperativos, e a sua interpretação restritiva é reforçada pelo art. 111 do CTN, de modo que não há como alargar o benefício fiscal para alcançar também os atos não cooperados.

Vale registrar que, desde o comando legal prescrito na Lei nº 5.764/71, há de se inferir que não são passíveis de tributação os resultados que decorrem de Ato Cooperativo tal qual definido no art. 79 da mencionada lei.

Tanto que o disposto no art.182 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99), regulamentando a não incidência do imposto de renda sobre as “atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro”, das sociedades cooperativas, tem como suporte legal o artigo 3º da Lei nº 5.764/71 e, não, qualquer outra lei isentiva do imposto de renda.

As operações realizadas pela sociedade cooperativa com seus associados não se tratam de operações mercantis, mas tão somente de transferências de mercadorias e recursos entre eles.

Portanto, sobre tais resultados não incide o IRPJ e a CSLL, em consonância com o art. 111, da Lei 5.764/71, combinado com o art.39. da Lei nº 10.865/2004 e o artigo 182 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99).

Eis a divergência entre o presente voto e a decisão recorrida.

No presente caso, a fiscalização adotou como argumento para tributar integralmente o resultado da sociedade cooperativa a sua reiterada atividade na prática de atos não

cooperativos, bem como em razão da impossibilidade de segregação das despesas para fins de proporcionalização das receitas do ato cooperativo ou de sua apuração objetiva e matemática.

Concluído acima que a prática habitual de atos não-cooperativos não autoriza a desclassificação da sociedade como cooperativa, resta analisar se a autuada procedeu a segregação da receita obtida com a prestação de serviços acima explicitados, para atos cooperativos e não-cooperativos.

Sobre o assunto, questão relevante é o processo de escrituração (registro das operações) e elaboração das demonstrações contábeis em cooperativas que se diferencia do aplicado a outros tipos de empresas. Essa diferenciação é originada da característica básica do empreendimento cooperativo, qual seja, a sua não finalidade de lucro.

De acordo com o § único do artigo 79 da mencionada lei, o ato cooperativo “não implica na operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”. Todas as atividades desenvolvidas pelas cooperativas visam, única e exclusivamente, garantir o desenvolvimento de seus associados. Assim, suas operações devem ser registradas de acordo com essa peculiaridade e para atendimento ao disposto no artigo 87 da Lei nº 5.764/71 acima transcrito, no caso da prática de atos não cooperativos.

Giz-se, os resultados das operações das cooperativas com não associados, na forma do art. 87, “serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica e Social e serão contabilizados em separado, “*de modo a permitir cálculo para incidência de tributos*”.

A Recorrente, alega que, há equívoco na assertiva, de que as receitas auferidas pelo contribuinte na exploração de operação de plano de saúde não se classificam como receitas decorrentes de atos cooperativos, pois, as mesmas somente poderiam ser consideradas receitas de atos cooperativos, caso os beneficiários, pagadores do plano de saúde, fossem seus próprios associados, ou seja, somente haveria ato cooperativo na operacionalização de planos de saúde, se o beneficiário do plano fosse também médico associado.

Aduz que, as operações de plano de saúde prestam-se a tornar eficiente o ato médico cooperado e a elas são necessariamente vinculadas e dependentes. A exemplo disso, os serviços de operação de plano de saúde, os serviços de transporte de pacientes, serviços hospitalares, de enfermagem e outros, são imprescindíveis à plena realização do ato médico e, por estarem subordinados e dependentes a este, são considerados também atos cooperados.

A argumentação da recorrente não se sustenta, pois, no caso do plano de saúde, o usuário paga a mensalidade independente de usar ou não de serviços médicos. E, o valor pago para o médico associado pela cooperativa não tem qualquer relação com o valor da mensalidade paga pelo usuário.

Restou claro no Termo de Verificação Fiscal (TVF) fls. 9/17, que, quando a sociedade cooperativa obedecer ao disposto na legislação específica sobre os resultados de atos cooperativos (resultado positivo da prestação de serviços médicos pelos associados), não haverá incidência de tributo, diferentemente de quando, por exemplo, a cooperativa prestar outros serviços ou comercializar produtos adquiridos de terceiros (internações hospitalares, exames e serviços laboratoriais, venda de medicamentos, comercialização de planos seguro-saúde, etc), caso em que o resultado destes atos não-cooperativos será alcançado pela tributação do imposto de renda da pessoa jurídica e da CSLL.

Ainda que tais atividades venham auxiliar os serviços prestados pelos médicos associados de uma cooperativa, não resultam do trabalho médico profissional prestado pela cooperativa de serviços médicos, haja vista que seu objetivo específico é a prestação dos

serviços médicos de seus associados e não a venda de remédios, de exames laboratoriais, de internações, etc.

Como afirmado acima, a teor do art. 79 e parágrafo único, o objeto da cooperativa de trabalho de médico, consiste na prestação direta de serviços aos seus associados.

No caso específico das cooperativas de trabalho médico, operadoras de plano de saúde, a contratação de terceiro, visa o cumprimento de um contrato de plano de saúde, realizado com cliente/usuário da cooperativa e não, a prestação de serviço ao associado da cooperativa. Assim, o objeto da cooperativa em vez do serviço contratado com o associado passa a ser o serviço contratado com o cliente.

Sobre os atos da autuada não serem considerados atos cooperativos, vale transcrever a informação trazida no bojo do Termo de Verificação (fl.14):

*Registre-se que o Superior Tribunal de Justiça em acórdão proferido recentemente em 17/02/2004, em ação interposta por contribuinte em situação semelhante à da cooperativa de trabalho medico ora fiscalizada, também entendeu dessa forma:*

*Recurso Especial n.º 237.348-SC "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA.COOPERATIVA MÉDICA.*

*ATOS NÃO-COOPERADOS 1. A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada, assim, sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio de intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.*

*2. O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não associados, caracteriza-se como atos não-cooperativos, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda."*

Depreende-se da decisão judicial de que as cooperativas UNIMED que administram Plano de Saúde não são cooperativas de trabalho mas sim, operadoras de planos de saúde, portanto exercem atividade comercial ou civil.

Portanto, tal como asseverado na decisão judicial a autuada não exerce atos cooperativos quando realiza operações, presta serviços com terceiros, a exemplo, da operação de plano de saúde e serviços hospitalares a pacientes. O encaminhamento de usuários a terceiros não associados, como hospitais, clinicas ou laboratórios, ainda que complementar à excelência da prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado.

Consta do TVF que esses serviços são fornecidos pela UNIMED BAURU em forma de plano de saúde e são classificados em duas modalidades:

*a) contratos de "Valor Determinado", também denominados de "pré-pagamento", em que o contratante — pessoa física ou jurídica - paga a mensalidade fixa para ter disposição os serviços abrangidos na forma de cobertura contratada, conforme modelos de contratos anexos, ocorrendo o pagamento das mensalidades independente da utilização dos serviços;(g.n.)*

*b) contrato de "Custo Operacional", relativos aos planos de "pós-pagamento", compreendendo os contratos firmados com*

*empresas em benefícios de seus funcionários, para utilização de serviços, que serão cobrados acrescidos de taxa de administração.*

É possível afirmar, que a receita das mensalidades pagas pelos usuários de planos de saúde se destina, em parte, a cobrir os custos/despesas diretas ou indiretas dos serviços prestados pelos cooperados (atos cooperativos), e em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados (atos não cooperativos).

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

Nessa ordem de idéia, cada operação que a sociedade cooperativa realizar que resulte em um ato não-cooperativo, precisa ser escriturado separadamente dos atos cooperativos. Pois os atos não-cooperativos por não fazerem parte da legislação cooperativista, não podem ser distribuídos, e obrigatoriamente integram o Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (FATES), e são tributados pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social do Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Registre-se que, a escrituração realizada pelo sistema cooperativo deverá ser uniforme dos atos e fatos administrativos, observando a terminologia aplicada as entidades cooperativas. Sabendo-se que, no momento do registro dos atos cooperativos, as entradas denominam-se ingressos, enquanto que as saídas são consideradas como dispêndios. No caso de atos não-cooperativos registra-se como receita, custos e despesas.

No tocante a **NÃO SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS ENTRE ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS**, consta do TVF o seguinte:

*Uma vez que a escrituração contábil-fiscal procedida pela contribuinte, não traz a segregação da receita obtida com a prestação de serviços acima explicitados, para atos cooperativos e não-cooperativos, procedeu-se à intimação da contribuinte, em 29/08/2005, fazendo constar naquele Termo de Intimação : "Uma vez que, conforme análise dos livros e demais registros da entidade, constata-se que escrituração contábil fiscal da contribuinte não permite a segregação das receitas dos atos cooperativos das receitas dos atos não-cooperativos( exceção feita as receitas já declaradas de Transporte UTI Móvel-Particular e As Comissões s/ Planos Uniodontos),comprovar explicitamente, mediante documentação hábil, idônea e através de critérios claros e compatíveis com as regras contábeis e fiscais, a legal segregação das receitas oriunda de atos cooperativos, quais sejam do trabalho medico prestados pelos associados, das demais receitas oriundas dos atos não-cooperativos, quais sejam, (a) diária e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios e institutos, (c) serviços odontológicos, (d) venda de medicamentos(farmácia); (e) transporte terrestre e aéreo, (f) seguro saúde cobrado conjuntamente com os planos pré-pagos e (g) outros serviços especializados ou não, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas.*

*Em resposta a esta Intimação, a contribuinte, após arazoado, afirma que "Em consonância com esta determinação fiscal, a sociedade segrega em seus demonstrativos contábeis e fiscais,*

*como inclusive já apresentado a fiscalização, as receitas de suas atividades próprias, atos cooperativos, ou seja, identificados em suas atividades-fins, de acordo com seu objetivo social e de estrutura organizacional, através de seus associados cooperados, e outras receitas, em que se utiliza de terceiros, não associados, ao desenvolvimento de sua atividade econômica,"*

*Como já fartamente demonstrado, basta uma análise dos demonstrativos contábeis e fiscais da fiscalizada para se constatar claramente a total inconsistência de suas alegações, e que esta não segrega as receitas dos atos cooperativos das dos atos não cooperativos conforme exige a legislação em vigor, e nem o fez após devidamente intimada.*

Sobre a segregação necessária em comento tem-se como esclarecedor o voto condutor do Acórdão nº 101-92897 de 11/11/1999, 1ª Câmara/1º Conselho de Contribuintes, da então conselheira e Relatora : Sandra Maria Faroni, no julgamento de igual situação da autuada onde se encontrava na condição de Recorrente a SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES DE CURITIBA LTDA. - **UNIMED CURITIBA**, *verbis*:

...

*Se escrituração contábil da sociedade segrega as receitas e correspondentes custos, despesas e encargos segundo sua origem ( atos cooperativos e demais atos ), serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita ( acompanhada de documentação hábil que a lastreie ) não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. É que, nesse caso, impossível será a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária. Nos casos em que a cooperativa de trabalho médico recebe mensalidades dos usuários e, como contraprestação, se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais e exames complementares de diagnose e terapia, diárias hospitalares, etc., a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos/despesas diretas ou indiretas dos serviços prestados pelos cooperados, e em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos. Nesses casos, a cooperativa deve ratear a receita das mensalidades entre receitas de atos cooperativos e receita de outros atos segundo critério razoável, a ser justificado perante a fiscalização*

...

Eis, a ementa do mencionado acórdão:

*Ementa: SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO- Ao contratar com os consumidores a prestação de serviços por não associado, a sociedade está praticando ato não-cooperativo.*

*DESCARACTERIZAÇÃO DA COOPERATIVA-IMPOSSIBILIDADE- A prática habitual de atos não-cooperativos não autoriza a desclassificação da sociedade como cooperativa (a não incidência é objetiva, e não subjetiva), devendo ser tributado o resultado positivo dos atos não cooperativos.*

*HIPÓTESE DE TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO GLOBAL DA COOPERATIVA -Se a escrituração da sociedade não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem ( atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.*

*Recurso não provido*

Dúvida não há de que a Recorrente não apresentou elementos que permitissem à autoridade fiscal identificar as receitas decorrentes de ato cooperativo. Pois, como bem destacado pela interessada, em sua defesa: *grande parte da totalidade das receitas da Recorrente advém da operacionalização de plano de saúde e não se faz possível segregar dos atos cooperados.*

Afirma ainda a Recorrente que, o que é possível fazer, é segregar o resultado de atos cooperados e não cooperados com base na apropriação dos custos e despesas relacionados ao ato médico cooperado.

Ora, a segregação exigida pela legislação, deve se dá em toda a escrituração das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, segundo sua origem (atos cooperados e não-cooperados). Não se compreendendo, pois, como a autuada chega a **resultado** segregado sem que possua a segregação antecedente de receitas, custo e despesas, tendo em vista que o resultado nada mais é do que a diferença entre tais elementos (receitas, custos e despesas).

Enfim, a “Demonstração de Sobras ou Perdas”, deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa.

O resultado líquido decorrente do ato não-cooperativo, quando positivo, deve ser destinado para a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, não podendo ser objeto de rateio entre os associados. Quando negativo, deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, será rateado entre os associados.

Repete-se, sobre a segregação das receitas, a Recorrente destaca *que grande parte da totalidade das receitas da Recorrente advém da operacionalização de plano de saúde. E, nesse contexto, no reconhecimento contábil dessas receitas não se faz possível segregar se tais receitas irão corresponder a custos ou despesas de serviços médicos prestados por médicos cooperados.*

Como visto a própria pessoa jurídica afirma *que grande parte da totalidade das receitas da Recorrente advém da operacionalização de plano de saúde e não se faz possível segregar dos atos cooperados.*

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) também destaca o seguinte:

*Constatou-se que a contribuinte contrata com a clientela, conjuntamente com os serviços médicos dos sócios (atos cooperativos), a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diária e serviços hospitalares, de laboratórios, odontológicos, venda de medicamentos, transporte terrestre e aéreo e outros serviços, por não associados, que não estariam compreendidos nem entre atos cooperativos nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, o que caracterizaria modalidade contratual com traços de seguro-saúde, sujeita a incidência tributária.*

*As receitas auferidas correspondentes ao comércio desses planos de seguro-saúde e as demais atividades operacionais da fiscalizada teriam sido indevidamente classificadas e englobadas sob o título "ATOS COOPERATIVOS" nas mais variadas rubricas.*

Indubitavelmente, a separação se faz a partir das receitas por vendas a cooperados e a terceiros, daí propiciando-se o rateio dos custos e despesas na formação dos resultados próprios ou com terceiros, e não há como impor ao Fisco a reconstituição integral das demonstrações financeiras para separar os valores atinentes a uma e a outra classificação segundo a sua natureza e origem.

O entendimento contido no seguinte julgado administrativo, que também adoto como razão de decidir, é que nas condições acima os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo não estão encobertos pela não incidência, vejamos:

**Número do Recurso:119735**

**Câmara:TERCEIRA CÂMARA**

**Número do Processo:10380.008329/97-97**

**Tipo do Recurso:VOLUNTÁRIO**

**Matéria:IRPJ E OUTROS**

**Recorrente:UNIMED DE FORTALEZA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO**

**Recorrida/Interessado:DRJ-FORTALEZA/CE**

**Data da Sessão:09/11/1999 01:00:00**

**Relator:Lúcia Rosa Silva Santos**

**Decisão:Acórdão 103-20139**

**Resultado:RPU - REJEITAR PRELIMINAR POR UNANIMIDADE**

**Texto da Decisão:POR UNANIMIDADE DE VOTOS, REJEITAR AS PRELIMINARES**

**SUSCITADAS E, NO MÉRITO, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.**

**Ementa:PRELIMINAR DE NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA- Não procede argüição de nulidade por cerceamento do direito de defesa, o auto de infração que atende aos requisitos estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70235/72. O auto de infração que descreve detalhadamente os fatos que caracterizam a infração acompanhada de todos os elementos que o fundamentaram cientificando o sujeito passivo de todos os atos e termos lavrados, cedendo-lhe prazo para contestar o feito e decisão perfeitamente motivada, proferida pela autoridade**

*competente que minuciosamente examinou os argumentos de defesa apresentados, não dão causa a nulidade.*

***IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - Não estão encobertos pela não incidência os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo. Se, conjuntamente com os serviços de sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios e outros serviços, especializados ou não, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, estas operações não se compreendem entre os atos cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária.***

***CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - PIS-REPIQUE - DECORRÊNCIA - A decisão aplicada à exigência principal deve, no que couber, ser levada às exigências reflexas.***

*Recurso não provido. Publicado no D.O.U, de 17/12/99 n° 241-E. (G.N)*

Diante da impossibilidade de segregação constatada pela fiscalização, e confessada pela Recorrente não há como a Autoridade Fiscal deixar de considerar a totalidade das receitas auferidas pela contribuinte como sendo derivadas de atos não cooperativos e, em razão disso, recompor a base de cálculo da CSLL, adicionando estas receitas, a fim de determinar a Contribuição Social Sobre o Lucro — CSL, não recolhida na sistemática de estimativa mensal.

Sobre as aplicações financeiras, a recorrente não se insurge quanto à incidência tributária. Repete que, apenas o rendimento líquido auferido nas aplicações financeiras pode ser tributado e não a receita financeira total. E que, a autoridade administrativa tem o dever de ofício de considerar a lei, pouco importando a conduta do contribuinte, ou a demonstração do contribuinte, em relação ao rendimento líquido. Assim, somente o rendimento líquido auferido nas aplicações financeiras pode ser utilizado como base para o cálculo da multa isolada.

Consta do TVF à fl.13 que, a contribuinte auferiu no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2003, receitas financeiras nos valores ali discriminados, classificando-as genérica e indevidamente como receitas de atos cooperativos e, portanto, subtraindo-as da devida tributação.

A recorrente rebate genericamente a irregularidade apurada pelo Fisco, porém não traz nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 15, provas capazes de infirmar aqueles valores relacionados à fl.13, de sorte a demonstrar que representam aplicações financeiras e não, os rendimentos líquidos como relacionados.

Acerca do ônus probatório no processo administrativo - tributário é importante observar que ele incumbe a quem tem interesse em provar o seu direito.

Portanto, salvo nos casos de presunções legais, ele recai inicialmente à autoridade administrativa lançadora, no sentido de provar a prática das irregularidades imputadas ao sujeito passivo. Entretanto, igualmente, ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, no exercício do seu amplo direito de defesa, incumbe apresentar provas irrefutáveis e inequívocas suficientes a elidir a imputação. À míngua de prova contrária ao apurado na ação fiscal mantém-se os valores indicados no relatório da fiscalização.

Após essas considerações, e, concluindo que a CSLL incide sobre o resultado positivo decorrente de atos não cooperados, por guardar relação de causa e efeito, toma-se como devida a aplicação da multa de ofício pela falta do recolhimento mensal por estimativa quando resta

inequívoco nos autos que o lançamento tem por base a incidência da CSLL sobre o resultado econômico decorrente de atos não cooperativos.

A cobrança da mencionada multa isolada tem como supedâneo legal o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Cabe notar, contudo, que, com as alterações implementadas na Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, o lançamento de multa, no caso da pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da CSLL, por estimativa, passou a ter o seguinte tratamento, *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.*

Com efeito, a hipótese descrita pela fiscalização para a aplicação da multa de ofício – falta de recolhimento de CSLL sobre a base estimada, é situação para a qual a lei prevê a multa de 50%, razão pela qual a decisão de primeira instância, adotando a retroatividade benigna (art. 106, II, ‘c’ do CTN) reduziu a multa aplicada de 75% para 50% no que não merece reparo.

Assim, a falta ou o recolhimento a menor da CSLL calculada sobre a base de cálculo estimada, acarreta a exigência de multa de ofício isolada sobre a CSLL indevidamente suspensa/reduzida, com fundamento no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, ainda que a contribuinte tenha apurado base de cálculo negativa em 31 de dezembro dos anos calendário de 2001 a 2003.

Diante do exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

*(documento assinado digitalmente)*

Ester Marques Lins de Sousa.

CÓPIA