



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

Processo nº 10830.015332/2010-50
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1101-000.056 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 08 de agosto de 2012
Assunto IRPJ e Reflexos
Recorrente UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO N.º 1101-000.056

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo, resolvem os membros da 1ª Turma, da 1ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, **CONVERTER EM DILIGÊNCIA O JULGAMENTO**, nos termos do relatório e voto que integram a presente resolução.

À Delegacia da Receita Federal jurisdicionante, para as providências de sua alçada.

Considerando: i) que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão; ii) que a 1ª Turma da 1ª Seção foi extinta pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF); e, iii) as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF, a presente decisão é assinada pelo Presidente da 1ª Câmara/1ª Seção Marcos Aurélio Pereira Valadão que o faz meramente para a formalização da Resolução.

Da mesma maneira, tendo em vista que, na data da formalização da decisão, a relatora, Nara Cristina Takeda Taga, não mais integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, nos termos do artigo 17, inciso III, do RICARF, foi designado redator *ad hoc* responsável pela formalização do voto e da presente Resolução, o que se deu na data de 17 de setembro de 2015.

Processo nº 10830.015332/2010-50
Resolução nº **1101-000.056**

S1-C1T1
Fl. 1.470

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Presidente para formalização do acórdão

(documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE

Redator "ad hoc" designado para formalização do voto e resolução

Composição do colegiado. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva (vice-presidente), Nara Cristina Takeda Taga e Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão exarado pela DRJ em Campinas que manteve o entendimento quanto à exigibilidade dos tributos e multas oriundos de infrações à legislação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), decorrentes de exclusões indevidas na apuração do Lucro Real Anual, refletindo nas apurações de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Em 30/11/10, foi lavrado o **Auto de Infração** (proc. fls. 546 a 573) por meio do qual a autoridade fazendária procedeu à glosa de valores excluídos na apuração do Lucro Real Anual, ante a constatação das seguintes infrações:

01. Exclusão indevida do Lucro Real – Resultado não tributável decorrente de atos cooperativos auxiliares. A contribuinte comercializa planos de saúde por meio do qual se compromete a fornecer ampla gama de serviços médicos, hospitalares, e relacionados à manutenção da saúde. Ocorre que, para o atendimento de tais serviços, a Unimed Campinas contrata um grande número de serviços de terceiros não cooperados, tais como: exames laboratoriais, exames complementares de diagnóstico, diárias hospitalares etc. A receita proveniente destes serviços é denominada pela contribuinte como atos auxiliares e, *“por considerar que o trabalho do cooperado necessita desses atos para poder se realizar em sua plenitude, deixa de efetuar sua tributação pelo IRPJ e pela CSLL, alegando que seriam decorrentes de atos cooperativos”* (grifos no original)
02. Exclusão indevida do Lucro Real – Resultados de atos principais não demonstrados. Verificou-se que em quase todos os meses do período fiscalizado, os valores excluídos em LALUR referentes aos resultados de atos principais não demonstrados correspondem ao valor efetivamente apurado na Demonstração das Sobras e Perdas mensal.
03. Exclusão indevida do Lucro Real – Resultado decorrente de atos principais – Pessoa Jurídica Cooperada. Constatou-se que a fiscalizada, contrariando a legislação de regência das Cooperativas de Trabalho, admitiu empresas como cooperadas. Os resultados decorrentes de atos praticados entre a cooperativa e Pessoas Jurídicas Cooperadas, especializadas na elaboração de exames e serviços congêneres foram considerados como decorrentes de atos não cooperativos, sendo regularmente alcançados pela tributação do IRPJ e da CSLL.
04. Exclusão indevida do Lucro Real – Resultado decorrente de atos principais – Serviço Próprio. Os resultados decorrentes de prestação de serviços mediante a manutenção de clínica própria enquadraram-se como atos não cooperativos, e são regularmente alcançados pela tributação do IRPJ e da CSLL. Segundo entendeu da autoridade fiscalizadora, *“a legislação de regência não contempla com as isenções concedidas aos*

atos cooperativos a manutenção de clínicas de serviços próprias das cooperativas” (grifos no original).

05. Multa isolada – Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL apurados por meio de balancetes de suspensão/redução.

A título de esclarecimento, vale mencionar que a fiscalizada subdividiu suas receitas em três partes: atos principais, atos auxiliares e atos não cooperativos. Entendeu a contribuinte que os atos principais correspondem a atos cooperativos, e os atos auxiliares são os necessários à consecução dos atos principais, não incidindo IRPJ e CSLL sobre ambos.

Em vista da autuação, em 29/12/2010, foi apresentada pela interessada **Impugnação** por meio da qual requereu a improcedência da ação fiscal (proc. fls. 611 a 631).

De início alegou que *“quando celebra contratos com pessoas físicas e jurídicas disponibilizando os serviços dos médicos cooperados, na forma de Planos de Assistência à Saúde, se encontra, em verdade, prestando serviços àqueles e não aos usuários contratantes de tais planos”*.

Desta forma, relatou que sua fonte de receita, de acordo com seu próprio regimento, são os contratos que formaliza em favor dos médicos cooperados para atuação destes, ao lado das demais receitas não operacionais, como a receita financeira.

Esclareceu que toda a receita que auferir *“advém dos atos cooperativos próprios, porque decorrentes da prática de atos que ensejaram o nascimento da própria Cooperativa, esta a contabiliza segundo a proporção dos custos havidos na sua atividade, em estrita observância ao que dispõe o artigo 80, da Lei nº 5.764/71”*.

Concluiu que *“não há a prática de um ato auxiliar ou acessório, mas há a reserva de valores advindos da receita dos atos cooperativos para o enfrentamento de tais despesas, consideradas auxiliares ou acessórias posto que no cumprimento do dever de conceder condições para que os médicos cooperados possam realizar a prestação do serviço médico contratado”*.

No tocante aos atos auxiliares, a Impugnante afirmou que tais atos são os relativos à prática de credenciamento de hospitais, laboratórios de análises clínicas, clínicas radiológicas, todos voltados para que o médico, seu cooperado, possa exercer por completo sua atividade junto ao usuário, adquirente dos planos de saúde que disponibiliza.

Alegou que o referido credenciamento de terceiros é feito dentro dos exatos termos previstos no seu objetivo social, qual seja, o de promover condições para o exercício de suas atividades e aprimoramento do serviço de assistência médica.

A contribuinte alertou que toda receita que auferir é decorrente da celebração de Planos de Assistência à Saúde. *“Dessa receita, classificada contabilmente como receita de atos cooperativos auxiliares, a Recorrente segrega, ainda em sua contabilidade, parte destinada ao pagamento das despesas havidas com o credenciamento de laboratórios, hospitais e clínicas. Essa segregação contábil não desqualifica o fato de que toda a receita derivou da prática de atos cooperativos próprios.”*

Assim, asseverou que os atos cooperativos auxiliares representam uma despesa para a cooperativa e não uma receita como quis fazer crer a fiscalização. Portanto, como não são classificados como renda, não se há de falar em fato jurídico tributável pelo IRPJ.

Manifestou-se contra a classificação do agente fazendário que entendeu que a prestação de serviços por terceiros é ato não cooperativo. A Impugnante relatou que não vende exames laboratoriais ou internações, mas os coloca à disposição do médico, portanto, entendeu que efetivamente trata-se de ato cooperativo.

Ante a constatação, no relatório fiscal, de que teria excluído no LALUR a título de resultado de atos cooperativos principais um valor superior ao apresentado em Demonstrações das Sobras e Perdas mensal, relativamente aos anos 2005 a 2008, a interessada alegou ter aferido prejuízo fiscal no ano-calendário 2005, e quanto aos anos-calendário de 2006 a 2008, efetivamente teria ocorrido erro na prestação das informações ao Auditor Fiscal, pelo que trouxe novas planilhas para correção de tais equívocos. Juntou planilhas com a correção dos erros.

Relativamente ao lançamento decorrente de atos principais praticados com pessoas jurídicas cooperadas, a Impugnante afirmou que tal contratação encontra-se albergada pelo art. 6º, I da Lei nº 5.764/71.

Narrou que desde a sua constituição em 17/12/1970, possui exatas 22 pessoas jurídicas, frente ao universo de mais de 2.500 pessoas físicas. Além disso, todas as pessoas jurídicas que integram o quadro social da Impugnante possuem o mesmo objeto ou atividade correlata das demais pessoas físicas cooperadas, todas prestam serviços médicos.

Por fim, a Impugnante alegou que a aplicação da multa isolada por falta de pagamento de estimativas mensais somente se justificaria quando operada no curso do próprio ano-calendário, uma vez que, findo o ano, passa a prevalecer a exigência dos tributos devidamente apurados, com base no lucro real anual.

Em sessão de 25/02/11, a DRJ em Campinas exarou **Acórdão** (proc. fls. 748 a 771, verso) **julgando procedente em parte a Impugnação, e mantendo parcialmente o crédito tributário formalizado.**

No mérito, a Turma Julgadora, esclarecendo a natureza das operações praticadas pela contribuinte, com base no capítulo de “Objetivos” de seu Estatuto Social, conclui que *“em relação aos resultados apurados, a não incidência do imposto de renda atribuída às sociedades cooperativas alcança, tão-somente, os resultados advindos dos chamados atos cooperativos, assim entendidos aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, ou entre as cooperativas entre si. Desse modo, apenas esses resultados gozam da não incidência do IRPJ e da CSLL”*.

Citando o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber (Acórdão CSRF/01-01.972, de 08/07/1996), ressaltou o Colegiado que *“a legislação das cooperativas admitiu, exaustivamente, apenas três situações possíveis de realização de atos não cooperados, sem que a cooperativa fosse desclassificada como tal, quais sejam aqueles negócios previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, os quais se constituem em exceções, justamente, para possibilitar à cooperativa a consecução de seus objetivos sociais, visando completar lotes de produtos e cumprir determinados contratos, ainda assim definiu,*

expressamente, como tributáveis os resultados dessas operações, excepcionalmente praticadas com não cooperados, a teor das disposições do artigo 111 da Lei nº 5.764, de 1971”.

Partindo da premissa de que a cooperativa de serviços médicos tem como objetivo único a prestação de serviços médicos pelos seus associados, o órgão julgador afirmou que os argumentos espostos pela Impugnante em sentido contrário não podem ser aceitos, pois levariam à confusão entre ato de intermediação e ato cooperativo.

O Colegiado entendeu que *“a prestação de serviços médicos é aquela exercida pelo médico no seu trabalho pessoal, na clínica médica ou na cirurgia. As demais atividades assumidas pela cooperativa não constituem atos cooperativos para fins de não incidência tributária”* e que a previsão de prestação de serviços hospitalares ou laboratoriais por terceiros não cooperados, não é suficiente para conferir-lhe tal atributo.

Concernente à alegação da Impugnante de que esta não auferir quaisquer receitas na prática dos atos por ela denominados como “auxiliares” (pagamento dos serviços prestados por terceiros – clínicas, laboratórios e hospitais não cooperados), a Turma enfatizou que *“embora os valores auferidos com os pagamentos mensais dos planos de saúde sejam utilizados para fazer frente às despesas, inclusive as incorridas com terceiros, tais receitas não são auferidas pelos hospitais, laboratórios ou clínicas, pois, conforme já enfatizado pela autoridade fiscal, a razão jurídica do pagamento do plano de saúde é diversa do pagamento dos serviços prestados. Na primeira hipótese, a razão é um contrato entre a cooperativa e o cliente usuário do plano de saúde. Na segunda, é pelo serviço prestado ao paciente, que a cooperativa paga a terceiros. Assim, é claro e evidente que há receitas de natureza diversas: uma auferida pela cooperativa, em face do contrato de plano de saúde; e outra auferida pelo terceiro que presta o serviço, o que justifica, inclusive, o oferecimento à tributação das receitas auferidas por estes terceiros, na qualidade de sujeitos passivos de obrigação tributária, diversa da obrigação tributária da qual a cooperativa é titular”*.

No que tange à infração “Resultados de Atos Principais Não Demonstrados”, decide a Turma:

- 1) Ano-calendário 2005: *“os prejuízos a que se referem a contribuinte foram adequadamente considerados pela autoridade fiscal não havendo qualquer reparo a ser feito nos cálculos e demonstrativos presentes nos autos”*;
- 2) Anos-calendário 2006 e 2007: quanto às novas planilhas apresentadas junto à Impugnação, *“tais alterações não podem ser aceita, em vista da divergência do total das exclusões pretendidas, em confronto com a exclusão efetuada no LALUR pela contribuinte, bem como na ausência de quaisquer esclarecimentos ou justificativas para tais alterações. Também não houve a apresentação da escrituração contábil e fiscal que pudesse justificá-las”*; e.
- 3) Ano-calendário 2008: a pretendida alteração dos dados inicialmente oferecidos à autoridade fiscal, em virtude de modificação significativa nos valores correspondentes ao mês de outubro de 2008, mostrou-se parcialmente aceitável, em obediência ao disposto no artigo 112, inciso II, do CTN, o que representou uma diminuição de R\$ 819.940,17 na base de cálculo da Infração 002, originalmente

considerada pela autoridade fiscal como sendo de R\$ 1.084.482,73, que passa a corresponder a R\$ 264.542,56. Tal entendimento aplica-se na apuração da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, pelas mesmas razões expostas nas reconstituições das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Quanto ao pedido de exclusão dos resultados decorrentes de atos praticados entre a cooperativa e pessoas jurídicas cooperadas, foi mantido o entendimento de que *“as receitas necessárias para o custeio de tais atividades, desenvolvidas por pessoas jurídicas, não podem ser excluídas da tributação”*, já que as atividades que tais sociedades desenvolvem não caracterizam as atividades praticadas pelos integrantes pessoas físicas da profissão médica, portanto, não são atos cooperativos.

No tocante aos resultados excluídos do lucro real, vinculados ao exercício de serviços próprios, notadamente aqueles oferecidos pelo Centro de Quimioterapia mantido pela interessada, entendeu-se que, como não há a atuação direta do profissional que presta os serviços médicos relativamente ao paciente que recebe a prestação desses serviços, não se vislumbra a caracterização de ato cooperativo, justificando-se a glosa da exclusão das receitas vinculadas a tal atividade.

Por fim, acerca da aplicação da multa isolada pelas diferenças apuradas a título de estimativas, o Colegiado entendeu pela correta aplicação do disposto no artigo 2º da Lei nº 9.430/1996, que versa sobre penalidade isolada, destacando-se, segundo a lei, que o contribuinte sujeito à tributação pelo lucro real anual deve realizar os recolhimentos por estimativa, mesmo que ao final do período apure prejuízo fiscal com base negativa da CSLL.

Desta forma, *“o fato gerador da penalidade é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, qual seja, a falta de pagamento do imposto e da contribuição por estimativa, no prazo legal estabelecido, e ocorre exatamente no momento em que inadimplida referida prestação”*, portanto, *“correta a imposição da multa isolada sobre as diferenças de estimativas não recolhidas”*.

Apenas foi ressalvado que *“diante da apreciação quanto à Infração 002, são excluídas parcialmente as multas isoladas referentes a alguns meses do ano-calendário 2008, tanto no que refere ao IRPJ como à CSLL”*.

Em conclusão, **a DRJ entendeu pelo parcial provimento à Impugnação**, com a manutenção parcial dos lançamentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, bem como pela manutenção da multa isolada relativamente a todos os períodos apurados.

Foi interposto **Recurso Voluntário** em 27/04/2011. Em suas razões, a interessada reitera seu pedido de improcedência do lançamento tributário e, para tanto, volta a suscitar os mesmo argumentos já esposados na Impugnação.

A Recorrente afirmou que, segundo o art. 4º, da Lei nº 5.764, de 1971, bem como os arts. 5º, 6º e 7º de seu Estatuto Social, quando a Cooperativa celebra contratos com pessoas físicas e jurídicas, disponibilizando serviços médicos cooperados, na forma de Planos de Assistência à Saúde, realiza, em verdade, serviços aos cooperados e não aos usuários contratantes de tais planos.

Diante desta característica, seria incabível qualquer incidência tributária sobre a receita destas atividades, pois tratar-se-ia de receita dos cooperados.

Acerca do que convencionou chamar de “atos cooperativos auxiliares”, a Postulante afirmou que sob essa rubrica encontra-se a contabilização da receita destinada ao enfrentamento de uma despesa, em ato de gestão, e que, ao celebrar convênios e credenciamentos de hospitais ou laboratórios, estaria realizando ato voltado aos seus associados, o que estaria autorizado em lei.

Face ao erro a que induziu o auditor fiscal ao prestar insuficientemente as informações correspondentes aos anos-calendário 2006 e 2007 para apuração, tendo sido acolhidas apenas as alterações referentes ao ano-calendário 2008, pugnou pela aceitação das retificações aos anos 2006 e 2007.

Mais uma vez, alegou que a exclusão do resultado decorrente de atos principais praticados com pessoas jurídicas cooperadas encontraria guarida na exceção contida no artigo 6º, inciso I, da Lei nº 5.764/71. Assim, não há que se falar em tributação destes atos.

Por fim, requereu o afastamento da multa isolada, pois sua aplicabilidade só seria possível na fluência do ano-calendário da infração em questão.

Ao referido recurso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (1431 a 1457), por meio da qual defende a manutenção da autuação. De início, alegou a ocorrência de preclusão quanto à apuração do IRPJ e CSLL com base nos custos projetados sobre as receitas decorrentes da comercialização de Planos de Saúde, visto que a matéria litigiosa está restrita à qualificação jurídica dos atos denominados contabilmente pela contribuinte como cooperados.

No que concerne ao resultado dos atos principais não demonstrados, a contribuinte requereu a aceitação das retificações referentes aos anos-calendário 2006 e 2007, no entanto, a Fazenda Nacional alegou que o ônus de provar o erro da fiscalização para afastar a glosa efetuada é da contribuinte, que assim não procedeu.

Argumentou o Fisco que os atos denominados pela contribuinte como auxiliares, principais – pessoa jurídica cooperada e principais – serviços próprios, não configuram atos cooperativos vez que não fazem parte do trabalho médico profissional prestado pela cooperativa de serviços médicos. Portanto, tais atos devem ser tributados.

Por fim, a Procuradoria da Fazenda Nacional entendeu correta a aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada, pois caracterizam infrações diferentes com bases de cálculo diversas.

É o relatório.

Voto

PAULO MATEUS CICCONE – Redator “Ad Hoc” designado.

Considerando que a relatora, Nara Cristina Takeda Taga, não mais integra o quadro de Conselheiros do CARF, este Conselheiro, nos termos do artigo 17, inciso III, do RICARF, foi designado *ad hoc* para a formalização da presente Resolução.

Nesta condição de Redator designado, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pela Conselheira durante a sessão de julgamento, apenas com os devidos ajustes de redação para fins da conversão em diligência do julgamento, conforme decidido pela I. Turma Julgadora (ata da sessão de 08 de agosto de 2012).

Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção daquela relatora na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado, no caso aqui tratado: i) ao relato dos fatos apresentado; ii) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e, iii) a quaisquer das conclusões da decisão, incluindo-se a parte dispositiva e a ementa, com as quais posso ou não concordar em situações concretas .

Passo, a seguir, à transcrição do voto.

Conselheira Relatora Nara Cristina Takeda Taga

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A Recorrente é uma cooperativa de trabalhos médicos, sendo que o objeto da discussão presente nestes autos consiste na conceituação de “ato cooperado” para fins da incidência de IRPJ e CSLL, bem como para a aplicação conjunta de multa de ofício e isolada.

No mérito, é importante mencionar que se considera sociedade cooperativa, segundo prevê o art. 4º da Lei nº 5.764/71, que versa sobre a Política Nacional de Cooperativismo, “**as sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, constituídas para prestar serviços aos associados (...)**”.

Assim, é importante desde já ter em mente que a finalidade da sociedade cooperativa está atrelada à atividade própria do associado.

O artigo 79, deste mesmo diploma, conceitua atos cooperativos como “*os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais*”.

Importante mencionar que o parágrafo único deste mesmo dispositivo afasta os atos de mercancia do âmbito do ato cooperativo, *in verbis*:

“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.”

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”

Ocorre que o 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.

Estes atos estão sujeitos à escrituração em separado e à tributação regular dos resultados obtidos. Exemplos dessas possibilidades estão presentes nos artigos 85, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71, abaixo transcritos:

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.

No que diz respeito às Cooperativas de Médicos, o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação – CST nº 38/80 ao classificar os atos não cooperativos, diversos dos legalmente permitidos, assim dispõe:

“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”.

Portanto, as sociedades cooperativas podem praticar três atos distintos: (i) os atos cooperativos, (ii) os atos não cooperativos permitidos; e (iii) os atos não cooperativos.

No que toca à tributação das sociedades cooperativas, o RIR/99 prevê em seus artigos 182 e 183 a não incidência do IRPJ sobre as atividades econômicas sem proveito de

lucro (atos cooperativos), e a tributação dos resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade (atos não cooperativos), conforme abaixo:

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.”

No caso em análise, a contribuinte classifica a prestação dos seus serviços em três categorias próprias: (i) atos principais, (ii) atos auxiliares, e (iii) atos não cooperados.

Os primeiros se subdividem em “principais – pessoa física cooperada”, “principais – pessoa jurídica cooperada” e “principais - serviços próprios”.

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, esses podem ser considerados atos cooperados.

No entanto, a autoridade fazendária os classificou como não cooperativos, sendo, portanto, passíveis de incidência tributária. Assim, também entendeu a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em suas contrarrazões ao recurso interposto.

Entendo que assiste razão à Administração 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)

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

Já no que diz respeito à exclusão em valores superiores ao devido a título de atos cooperativos principais, a contribuinte apresentou novas planilhas quando da Impugnação, com o intuito de corrigir as informações erradas que havia apresentado ao Auditor Fiscal.

Segundo relatou a contribuinte, no ano-calendário de 2005, houve apuração de prejuízo fiscal. Desta forma, apenas houve redução do prejuízo fiscal apurado, sem o condão de tornar positivo o resultado.

Relativamente ao ano-calendário de 2006, a interessada apresentou planilha com o valor que entende correto. No tocante aos anos-calendário de 2007 e 2008, relatou que erro na linha reservada à receita patrimonial, acarretando suposto valor deduzido a maior a título de atos cooperativos próprios.

Ocorre que a DRJ, ao analisar estes novos documentos, verificou que apenas no ano-calendário de 2008 houve alteração efetiva na autuação. Desta forma, procedeu à devida correção dos valores, sendo o montante de R\$ 819.940,17 abatido do lançamento. Confira-se:

- **Ano-calendário 2005:** a Turma afirmou que o prejuízo a que se refere a contribuinte foi devidamente considerado pela autoridade fiscal. A fiscalizada adicionou o valor de R\$ 2.237.361,29 na apuração do lucro real, sob a alegação de que apresentou prejuízo em

atos auxiliares. Ocorre que a fiscalização reverteu este montante como redução no lançamento do resultado “ato principal - pessoa jurídica cooperada”. Desta forma, embora tendo identificado um montante de exclusões não permitidas de R\$ 2.917.542,64 referente a “ato principal - pessoa jurídica cooperada”, a fiscalização lançou apenas a importância de R\$ 680.181,35.

- **Ano-calendário 2006:** a DRJ asseverou que não houve apresentação de demonstrativos ou planilhas referentes a este ano.
- **Ano-calendário 2007:** A fiscalizada apenas apresentou Demonstrativo de Resultados/Abertura dos Atos Principais (refeita), relativas ao mês de dezembro de 2007. A Turma afirmou que as alterações pretendidas não poderiam ser aceitas em vista da divergência do total das exclusões pretendidas, em confronto com a exclusão no LALUR pela contribuinte. Ademais, a fiscalizada além de não ter apresentado nenhuma justificativa ou esclarecimento para tais alterações, e não juntou escrituração contábil e fiscal que pudesse justificá-la.
- **Ano-calendário 2008:** o órgão julgador ressaltou que apesar de a fiscalizada não ter apresentado a escrituração contábil/fiscal de forma a respaldar as alterações pretendidas, não há alterações significativas no montante do LALUR a título de exclusões. Assim, com fundamento no art. 112, II do CTN, diminuiu da base de cálculo de “atos principais – pessoa física” o montante de R\$ 819.940,17.

A fiscalizada alega que é inaceitável a retificação para determinado período e não para os demais, vez que todas as justificativas foram apresentadas da mesma forma. Juntou aos autos os Livros de Apuração do Lucro Real referentes aos anos-calendário de 2005 a 2009, as DIPJs 2006/2005 a 2010/2009, e as DCTF IRPJ e CSLL - períodos 01/2005 a 12/2009 (proc. fls. 895 a 1396).

Por sua vez, a Fazenda Nacional, em contrarrazões, alegou que cabe à contribuinte o ônus de provar o erro da fiscalização.

Entendo que assiste razão à contribuinte.

É sabido que o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 limita à Impugnação o momento para apresentação de provas:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

- a) *fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
- b) *refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
- c) *destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)” (...)*

No entanto, este rigor tem sido atenuado frente ao fato de que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do crédito tributário, e para tanto deve se valer de tudo quanto for juntado aos autos até o momento do julgamento. E este tem sido o entendimento deste colegiado, vide:

“Pela aplicação do Princípio da Verdade Material ao processo administrativo, este Conselho vem aceitando, corretamente, a realização de prova a favor do contribuinte em qualquer fase do processo”. (4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, acórdão nº 140200.381, julgado em 26/01/2011)

“PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL. O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando são capazes de rechaçar em parte ou integralmente a pretensão fiscal.” (Segundo Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Turma Ordinária, acórdão nº 20601460, julgado em 09/10/2008)

Assim, frente aos novos documentos apresentados pela contribuinte, entendo que os autos devem ser baixados em diligência para análise desse ponto específico, com base na documentação apresentada pela interessada.

No tocante à tributação de resultados decorrentes de atos praticados entre a cooperativa e Pessoas Jurídicas Cooperadas, a contribuinte limitou-se a afirmar que há a possibilidade de tal contratação ante ao disposto no art. 6º, I da Lei nº 5.764/71, bem como a dizer que é formada desde a sua constituição por 22 pessoas jurídicas.

O dispositivo em questão faz menção à regra de exceção aplicável à admissão de pessoas jurídicas na constituição de uma sociedade cooperativa desde que *“tenham por objeto*

as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos”.

Ocorre que a tributação não se deu pelo simples fato de a cooperativa possuir pessoa jurídica como cooperada, mas sim porque tais pessoas jurídicas cooperadas praticavam atos referentes à elaboração de exames e serviços congêneres, ou seja, distinto da finalidade própria de médico. Assim, entendo cabível a tributação pelo mesmo fundamento referente aos atos auxiliares.

Igualmente, foram considerados como atos não cooperativos aqueles destinados à manutenção de clínicas de serviços próprios das cooperativas.

Tal situação descaracteriza por completo o próprio conceito de cooperativa visto que não se verifica nestes atos a atuação dos cooperados, mas da própria cooperativa.

Portanto, entendo que a decisão da DRJ não merece repreendas, sendo correta a tributação dos respectivos valores.

Por fim, relativamente à aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, entendo que a aplicação conjunta destas penalidades vai contra os pilares do ordenamento jurídico pátrio que repudia a dupla penalização.

A violação ao dever de pagar em definitivo implica na sanção pecuniária prevista no inciso I do art. 44, multa de ofício no percentual de 75%. Já a multa isolada, cominada no inciso II, tem cabimento quando do descumprimento do dever de recolher antecipadamente.

Em conformidade ao Princípio da absorção ou consunção, o contribuinte não pode ser penalizado pela violação do dever de antecipar, e ainda sancionado pelo dever de recolher em definitivo.

Desta forma, deve a contribuinte ser penalizada apenas pela sanção prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, multa de ofício no percentual de 75%.

Este é o entendimento recorrente neste Conselho, confira-se:

FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL POR ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ ou CSLL sobre base de cálculo mensal estimada no pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. (CARF, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, acórdão nº 1102-00.389, julgado em 28/01/2011)

Nesta linha, entendo que deve ser afastada a aplicação da multa isolada.

Entretanto, como antes alertado, tendo em conta a juntada, pela recorrente, de novos documentos, torna-se imprescindível a sua análise pela unidade de origem, pelo que voto no sentido de que o presente julgamento seja **CONVERTIDO EM DILIGÊNCIA** e retornem

Processo nº 10830.015332/2010-50
Resolução nº **1101-000.056**

S1-CITI
Fl. 1.484

os autos à DRF para que o autuante ou quem lhe faça a vez, sobre eles se manifeste conclusivamente.

Finda 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.

Brasília (DF), Sala das Sessões, em 08 de agosto de 2012.

Nara Cristina Takeda Taga – Relatora.

(documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE – Redator “Ad Hoc” designado.