



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

Processo nº 13629.721169/2012-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-001.150 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2014
Matéria Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Lucro Presumido
Recorrente UNIMED ITABIRA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.

O encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado.

ATO NÃO COOPERATIVO. RECURSO DO FATES. DISPONIBILIDADE. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA.

Nos termos do art. 43, do CTN, há disponibilidade econômica e jurídica, haja vista que a renda foi realizada, tanto o é que foi destinada ao fundo.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DE TRIBUTO.

Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, quando ambas penalidades tiveram como base o valor das receitas tidas como não tributadas pela Fiscalização.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para cancelar a exigência das multas de ofício isoladas por não

recolhimento dos tributos sob bases estimadas, vencidos os conselheiros José Evande Carvalho Araujo e João Otávio Oppermann Thomé, que negavam provimento ao recurso. Acompanhou o relator pelas conclusões o conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: José Evande Carvalho Araújo, Douglas Bernardo Braga, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, Francisco Alexandre dos Santos Linhares e João Otávio Oppermann Thomé.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão nº 09-43739 (fls. 3.065/3.075) proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG (DRJ/JFA), na sessão de 08 de maio de 2013, que, por unanimidade, julgou procedente em parte o lançamento realizado em 08/01/2013.

Em suma, em 21/07/2011 (Fl. 21), a Contribuinte foi intimada do início do procedimento fiscal, cujo objeto foi verificar a regularidade das obrigações principal e acessória no ano-calendário 2008.

Ao término do procedimento, foram lavrados dois autos de infração, um referente ao IRPJ/CSLL e outro para cobrança das contribuições PIS/COFINS. Segundo o agente fiscal, o ato administrativo *“foi lavrado em virtude da descaracterização de atos classificados pela autuada como cooperativos, quando, na verdade, tratava-se de atos não cooperativos.”* – Fl. 21.

Os valores lançados a título de IRPJ e CSLL foram os seguintes:

IRPJ - Fl. 03/11	
Imposto	R\$ 323.570,22
Juros de mora	R\$ 123.053,75
Multa proporcional	R\$ 485.355,33
Multa Isolada	R\$ 143.801,11
TOTAL	R\$ 1.075.780,41

CSLL - Fl. 12/20	
Contribuição	R\$ 125.125,28
Juros de mora	R\$ 47.585,14
Multa proporcional	R\$ 187.687,92
Multa Isolada	R\$ 38.452,23
TOTAL	R\$ 398.850,57

TOTAL	R\$ 1.474.630,98
--------------	-------------------------

Ademais, foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), que recebeu o nº 13629.721222/2012-76. A RFFP foi apensada a este autos, conforme certidão de fls. 3.064.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, a Contribuinte impugnou o auto de infração da CSLL (Fls. 1.547/1.593) e noticiou que em outra petição se contrapôs à exigência do IRPJ – Fl. 1.547. Alega que assim procedeu, pois foram lavrados dois autos – Fl. 1.547:

“Esclareça-se que a Impugnante protocola no momento duas impugnações distintas, haja vista a lavratura de dois autos de infração independentes, tendo como objeto exigências apartadas do IRPJ e da CSLL. **No entanto, em se entendendo de maneira diversa, especialmente em face da Portaria nº 666/2008, desde já se requer que a Impugnação (IRPJ) seja recebida como insurgência à integralidade dos dois autos de infração lavrados (IRPJ/CSLL).**

Alerta-se, por fim, que em face da economia processual, a documentação anexa à defesa de IRPJ é comum à presente defesa de CSLL.” (grifo no original)

Posta para julgamento a impugnação, a 2ª Turma da DRJ/JFA, preliminarmente, decidiu que apenas a petição que se contrapôs à exigência da CSLL seria apreciada: *“No entanto, no processo só está anexada a impugnação relativa à CSLL, que será analisada neste voto.”* – Fl. 3.067.

Outra questão prévia ao mérito foi o pedido de diligência. Os membros da 2ª Turma da DRJ/JFA indeferiram o requerimento, fundamentando que *“a análise do presente auto de infração não exige conhecimento técnico diverso daquele que a lei requer dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.”* – Fl. 3.067.

No mérito, a impugnação foi julgada procedente apenas no que tange à redução da multa de 150% para 75%, o que resultou na redução do débito de R\$ 1.474.630,98 para R\$ 1.138.109,36 – sem atualização dos juros, como demonstra a memória de cálculo abaixo:

Auto de Infração		AI após decisão DRJ	
IRPJ - Fl. 03/11		IRPJ - Fl. 03/11	
Imposto	R\$ 323.570,22	Imposto	R\$ 323.570,22
Juros de mora	R\$ 123.053,75	Juros de mora	R\$ 123.053,75
Multa proporcional	R\$ 485.355,33	Multa proporcional	R\$ 242.677,67

Multa Isolada	R\$ 143.801,11
TOTAL	R\$ 1.075.780,41

Multa Isolada	R\$ 143.801,11
TOTAL	R\$ 833.102,75

CSLL - Fl. 12/20	
Contribuição	R\$ 125.125,28
Juros de mora	R\$ 47.585,14
Multa proporcional	R\$ 187.687,92
Multa Isolada	R\$ 38.452,23
TOTAL	R\$ 398.850,57

CSLL - Fl. 12/20	
Contribuição	R\$ 125.125,28
Juros de mora	R\$ 47.585,14
Multa proporcional	R\$ 93.843,96
Multa Isolada	R\$ 38.452,23
TOTAL	R\$ 305.006,61

TOTAL	R\$ 1.474.630,98
--------------	-------------------------

TOTAL	R\$ 1.138.109,36
--------------	-------------------------

DIFERENÇA SEM CONSIDERAR OS JUROS
R\$ 336.521,63

Os fundamentos da decisão proferida pela 2ª Turma da DRJ/JFA podem ser assim resumidos:

ATO COOPERATIVO

- “o objeto do plano de saúde é, mediante pagamento de prestação mensal, cobrir os custos de todo e qualquer procedimento necessário, dentro dos limites contratados, à preservação da saúde do cliente.” – Fl. 3.068;
- “Nas cooperativas de trabalho médico em que estas se comprometem a fornecer, além dos serviços dos associados, serviços de terceiros, serviços prestados por não associados, estes não se classificam como atos cooperativos, devendo seus resultados ser contabilmente segregados e submetidos à tributação.” – Fl. 3.069;
- “Pode-se afirmar, então, que a receita das mensalidades pagas pelos usuários de plano 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).” – Fl. 3.071;
- Entretanto, do que se depreende dos documentos acostados aos autos, a contribuinte deixou de atender a exigência legal de contabilização em separado das receitas, despesas e resultados aos atos não cooperativos.” - Fl. 3.071;
- Cita o critério utilizado pelo Fiscal para efetuar o lançamento de ofício: “Segundo eles [Parecer Normativo CST 73/75 e 38/80] para se chegar aos resultados cooperativo e não cooperativo, deve ser atribuído, separadamente a cada uma das espécies de receitas, os correspondentes custos, despesas e encargos. Na impossibilidade disso, devem eles serem apropriados proporcionalmente ao valor das

duas receitas brutas (atos cooperados e atos não cooperados)”. – Fl. 3.071;

- Embasamento normativo: arts. 182/183 do RIR/99; arts. 85 a 88 da Lei nº 5.764/71 e Parecer Normativo CST 73/75 e 38/80.

MULTA ISOLADA CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO

- “Como se vê, a legislação determina que a multa de 50% sobre pagamentos de estimativa de IRPJ e CSLL não efetuados seja aplicada ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, ou seja, ela deve ser aplicada a qualquer tempo em que se apure a infração, mesmo depois de encerrado o ano-calendário e apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.” – Fl. 3.072;
- Embasamento normativo: arts. 2º e 44, da Lei nº 9.430/96.

MULTA QUALIFICADA

- “No entanto, não vislumbro conduta fraudulenta por parte da empresa, tendo em vista que as cooperativas operadoras de plano de saúde vêm defendendo a tese de que todo ato que pratica configura-se como ato cooperativo. Essa tese já foi, inclusive, levada à discussão perante o Poder Judiciário.” – Fl. 3.072;
- “Assim, voto pela exclusão da qualificação da multa, com a consequente aplicação do percentual de 75%.” – Fl. 3.073.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

“... ante a inexistência de dispositivo legal nesse sentido, registre-se que os tais juros não constam do lançamento, portanto não constituem matéria litigiosa.” – Fl. 3.073;

“Assim, não há dúvidas de que, sobre o valor da multa de ofício proporcional ao imposto exigido, valor de multa este que compõe o crédito tributário, incidem juros a partir do vencimento.” – Fl. 3.073;

Embasamento normativo: arts. 113, 139 e 161 do CTN; art. 61, da Lei nº 9.430/96 e Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28/98.

DISPOSITIVO

“Pelo exposto, voto pela procedência da impugnação, no sentido de excluir a qualificação da multa, mantendo-se o crédito tributário lançado com a multa de ofício de 75%.” – Fl. 3.074.

A Contribuinte, objetivando ver reformado o acórdão nº 09.43739, da 2ª Turma da DRJ/JFA, interpôs Recurso Voluntário (Fls. 3.080/3.122), **instruído com os documentos de fls. 3.123/3.171, inclusive a primeira folha da impugnação ao AI do IRPJ,**

protocolada em 14/02/2013 (Fl. 3.139). A reforma da decisão colegiada deve ocorrer, segundo a Contribuinte, haja vista que:

DO ATO COOPERATIVO

- A inexistência de lucro na prática de atos cooperativos – Fl. 3.084;
- “... o conceito de ato cooperativo, como não poderia deixar de ser, sempre abrangeu a hipótese de utilização de terceiros para completá-lo, e desde que fundamentalmente ligados aos atos típicos, porquanto esta via, embora silente pelo legislador federal, nada mais traduz do que a busca pelo atendimento do próprio objeto social da cooperativa, que visa saciar os anseios de seus cooperados e do meio social em que atuam.” – Fls. 3.087/8;
- “Note-se que a única renda tributável, portanto, é aquela aferível no contexto dos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.754/71, os quais não se amoldam à hipótese vertente, eis que, envolvendo terceiros, e desde que não convergentes a realizar o objetivo social da cooperativa, não se caracterizam como atos cooperativos.” – Fl. 3.089;

DO INTERCÂMBIO ENTRE COOPERATIVAS COMO ATO COOPERATIVO

- A decisão de primeira instância não enfrentou a caracterização do intercâmbio entre cooperativas como ato cooperativo – Fl. 3.102;

IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DE RECURSOS DECORRENTES DE ATOS NÃO COOPERATIVOS DESTINADOS AO FATES. INDISPONIBILIDADE ECONÔMICA DE RENDA

- “Dessa forma parece clara a idéia de que eventuais resultados positivos auferidos com a prática da operações que se destinam ao FATES, tornam indisponíveis, porquanto dirigem-se a prestação de assistência aos associados da cooperativa, bem como a seus familiares e, na hipótese de previsão estatutária, aos empregados da sociedade.” – Fl. 3.109;

MULTA COM CARÁTER CONFISCATÓRIO

- “Flagrante, portanto, a natureza confiscatória da multa aplicada, não podendo sequer se argumentar que os critérios para a sua quantificação estão previstos em lei, vez que a vedação ao confisco é princípio com sede constitucional (artigo 150., IV da Constituição), não podendo ser jamais olvidados pelas autoridades fiscais. ” – Fl. 3.108;

MULTA ISOLADA CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO

- “No entanto, tal exigência somente se justifica nas hipóteses em que detectado o suposto recolhimento a menor durante o ano-calendário e não após o se ajuste que, em sendo encontradas também diferenças entendidas como devidas pelo Fisco Federal, englobam aquela conduta tida como irregular pela fiscalização.” – Fl. 3.107;

- “Assim que, tendo em vista o fato gerador do Imposto de Renda, qual seja, a *‘disponibilidade econômica ou jurídica de renda’*” (...) “evidente resta a conclusão de que o resultado de tais atos não poderá recair a incidência do IRPJ.” – Fl. 3.111;

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

- “Naturalmente, ao se tratar de ‘crédito’ tributário, a primeira parte do art. 161 somente poderia estar tratando do montante principal a ser acrescido de juros, ou não haveria sentido a parte final do artigo ‘sem prejuízo das penalidades cabíveis’.” – Fl. 3.113;
- “Por outro lado, a Lei nº 9.430/96, também citada pela decisão de 1ª instância, somente é expressa a autorizar a exigência da SELIC sobre: (i) multa de mora; e (ii) multa de ofício nas hipóteses se tratar de auto de infração sem tributo, silenciando-se acerca da incidência sobre a multa de ofício em auto de infração com tributo.” – Fl. 3.114;

PEDIDO

- “Diante do exposto, requer-se o provimento do presente Recurso, declarando-se a improcedência integral dos autos de infração de IRPJ/CSLL.” – Fl. 3.121;
- Embasamento normativo: art. 146, III, “c”, da CF/88, Lei nº 5.764/71; art. 3º, 43, 100 e 110 do CTN; art. 1º da Lei nº 7.689/88; art. 39, da Lei nº 10.865/04; Art. 44, da Lei nº 9.430/96; art. 84, da Lei nº 9.065/95; arts. 182, 183 do RIR/99; Súmula 83 do CARF; Parecer Normativo CST nº 155/73

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto - Relator

DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Os pressupostos e requisitos de admissibilidade, determinados pelo Decreto 70.235/1972, do Recurso Voluntário fazem-se presentes, pois:

- Processos que tenham por objeto CSLL/IRPJ são da competência deste 1ª Seção;
- A Contribuinte foi intimada em 16/07/2013 (fl. 3.079) e, tempestivamente, em 15/08/2013 (fl. 3.080), protocolou o recurso; e
- A petição está assinada pelo Diretor Presidente com poderes para tanto – fls. 3.122, 3.142 e 3.162.

Desta feita, por presentes os pressupostos de admissibilidade determinados pelo Decreto 70.235/1972, do Recurso Voluntário tomo conhecimento.

No que tange ao Recurso de Ofício, este, corretamente, não foi interposto, haja vista que o crédito exonerado, qual seja, R\$ 336.521,63, sem considerar a atualização dos juros, não ultrapassa o limite estabelecido na Portaria MF nº 3/2008.

DOS PONTOS CONTROVERTIDOS

Ultrapassado o juízo de admissibilidade, impõe-se determinar os pontos controvertidos, a partir dos argumentos constantes no Recurso Voluntário e na fundamentação do Acórdão combatido. As questões, sucessivamente, são as seguintes:

- O Recurso Voluntário referente ao IRPJ deve ser conhecido?
- É ato cooperado a contratação, pela cooperativa, de serviços de clínicas, laboratórios e hospitais conveniados para atender aos clientes do plano de saúde da titularidade da cooperativa, considerando, inclusive, a hipótese de o recurso ser aplicado na concretização do objeto social da cooperativa?
- O Fiscal considerou eventual intercâmbio entre cooperativa e suas consequências legais?
- Os recursos destinados ao FATES podem ser tributados?
- A multa possui caráter confiscatório?
- Encontra amparo legal a exigência de multa isolada com multa de ofício em decorrência do não recolhimento das estimativas do IRPJ quando encerrado o ano-calendário?
- Há previsão em lei para a cobrança de juros sobre a multa de ofício quando também foi lavrado auto de infração para a cobrança de tributo?

DO JULGAMENTO CITRA PETITA REALIZADO PELA DRJ

Como dito alhures, este processo de nº 13629.721169/2012-11, decorre da lavratura de **um** auto de infração, sendo uma para a exigência do **IRPJ** (fls. 03/11) e para a cobrança da **CSLL** (fls. 12/20), através do processo 13629.721.169/2012-11, MPF 0611100-2011-00259 (fls. 3139/3140).

A despeito de se tratar de um único processo, a Contribuinte alega que protocolou duas impugnações, mas a DRJ alega nos autos ter recebido apenas a petição que se contrapôs à exigência da CSLL.

Considerando este fato, a 2ª DRJ/JFA decidiu que apenas a petição que se contrapôs à exigência da CSLL seria apreciada, pois: “*no processo só está anexada a impugnação relativa à CSLL, que será analisada neste voto.*” – Fl. 3.067. Todavia, com a devida vênia, a Delegacia de Julgamento não aplicou bem o direito.

Como cediço, o Decreto nº 70.235/72, o *caput* do art. 2º, esculpe o princípio da informalidade quando dispõe que:

Art. 2º Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

Este deve ser o norte do processo administrativo fiscal, pois o formalismo moderado, nas palavras de Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López “*é mais adequado ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta à busca da verdade real que, como vimos, é a base de todo o sistema.*”¹

No caso dos autos, deveria o relator do feito, no mínimo, ter ordenado a diligência para localizar a impugnação que a Contribuinte alegou ter protocolado. Todavia, nem mesmo tal ato se fazia necessário, já que, na primeira folha da impugnação, **como relatado pela própria DRJ**, a autuada, por aplicação do princípio da eventualidade, requereu que “*a Impugnação (IRPJ) seja [fosse] recebida como insurgência à integralidade dos dois autos de infração lavrado (IRPJ/CSLL).*” – Fl. 1.547.

A Contribuinte informou também que “*a documentação anexa à defesa de IRPJ é comum à presente defesa de CSLL.*” – Fl. 1.547.

Ou seja, na petição constante nos autos dois pedidos foram feitos: 1) para afastar a exigência do IRPJ; e 2) para afastar a exigência da CSLL. Essa informação pode ser vista, também, no item (ii) e no último parágrafo, ambos da folha 1.598.

A conclusão que se chega é que a decisão proferida pela 2ª Turma da DRJ/JFA não apreciou todos os pedidos da impugnante, contrariando, assim, o quanto disposto no art. 31, do Decreto nº 70.235/72 e nos arts. 1º, 3º e 4º, da Portaria RFB nº 666/2008:

Decreto nº 70.235/72

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Portaria RFB nº 666/2008

Art. 1 Serão objeto de um único processo administrativo:

I - as exigências de crédito tributário do mesmo sujeito passivo, formalizadas com base nos mesmos elementos de prova, referentes:

a) ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e aos lançamentos dele decorrentes relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), à Contribuição para o PIS/Pasep ou à

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

(...)

Art. 3º Os processos em andamento, que não tenham sido formalizados de acordo com o disposto no art. 1º, serão juntados por anexação na unidade da RFB em que se encontrem.

Art. 4º O disposto no art. 2º aplica-se aos processos formalizados a partir da publicação desta Portaria.

Sendo a decisão *citra petita*, já que a DRJ não apreciou as razões da defesa do IRPJ, a questão que se impõe é: os autos devem retornar para a primeira instância administrativa ou este egrégio Conselho deve apreciá-la diretamente? Entendemos que a última alternativa é a que se adequa ao princípio da instrumentalidade das formas previsto no art.2º do Decreto 70.235/72.

Ora, qual será o prejuízo para os interessados (Contribuinte e Fisco Federal) se esta Turma apreciar diretamente o pedido deduzido na impugnação e no recurso de anulação do ato administrativo guerreado? Nenhum. A própria Contribuinte requereu o recebimento da impugnação para os dois autos, além de informar que os elementos de prova eram comuns ao IRPJ e à CSLL.

Os benefícios para o Fisco, por sua vez, no mínimo, são dois: i) será menos um processo a ser julgado pela DRJ de Juiz de Fora/MG; e ii) caso o auto seja mantido, nos próximos meses poderá efetuar a inscrição do crédito na dívida ativa.

Ademais, cabe lembrar que no caso em comento, são de fácil reconhecimento os seguintes pontos:

- A DRJ inicia o registro de seu Acórdão fazendo menção a nome da empresa e CNPJ errados (fl. 3065); referido fato é apontado pela própria recorrente em seu recurso voluntário como não prejudicial ao seguimento do julgamento, até porque indica tal fato e não inclui isto no pedido de seu RV (fl. 3080);
- A DRJ menciona que o recurso a ser analisado é referente somente a CSLL, vez que não localizou o recurso relativo ao IRPJ, mas o RV apresentado pela Recorrente fala em ser recebido para ambos os tributos o mesmo e, durante toda a análise da DRJ a mesma analisa o fato com a incidência dos dois tributos, tanto que, quando da intimação ao Contribuinte da decisão da própria DRJ, a mesma o intima para pagamento, ou apresentação do recurso, quanto aos dois valores devidamente ajustados pela decisão de DRJ (Fl. 3076). Ora, efetivamente paira a indignação perante os fatos, mas, ao meu ver, houve a decisão por ambos os tributos, ou seja, pelo auto de infração completo.
- Em sede de Recurso Voluntário a Recorrente até alega que não foi realizada a decisão sobre o tema IRPJ, juntando cópia das duas impugnações apresentadas (FL. 3080 e segs.), mas seria muito desmerecer todo o fato vez que, pela simples leitura do mesmo verifica-se o julgamento pra ambos os casos.

Ainda, cabe lembrar que no processo judicial, onde o princípio do formalismo moderado não possui a mesma força que nesta seara, a solução acima tem sido adotada. Sobre o tema, o respeitado processualista José Joaquim Calmon de Passos leciona:

Faltando a apreciação de um dos pedidos ou de um dos fundamentos, entendo que, em face do que dispõem os artigos 515 e 516 de nosso CPC, não se deve anular a sentença, impondo-se ao tribunal o dever de apreciar os pedidos não considerados no primeiro grau, bem como os fundamentos a respeito dos quais silenciou o *a quo*. Não devemos esquecer, entretanto, que tudo isso se alicerça no princípio basilar de nosso sistema de nulidades – a existência ou inexistência de prejuízo. Donde sempre ter sustentado que o julgamento pelo *ad quem* de tudo quanto omitido pelo *a quo* somente é possível se o direito de alegar e provar das partes não vai ser molestado com essa decisão. Em outros termos: se a questão omitida ou o pedido não apreciado já foram, no primeiro grau, objeto de apreciação pelas partes, que a respeito deles tiveram todas as oportunidades de alegar e provar quanto de seu interesse, o julgamento no segundo grau se impõe, visto como impossível se vislumbrar, na espécie, algum prejuízo.²

Assim, ao meu ver, o auto de infração foi julgado integralmente, não carecendo de retorno dos autos a delegacia de origem.

DO ATO COOPERATIVO

O capítulo do recurso voluntário que busca ver declarada a natureza cooperativa da contratação, pela entidade, de serviços de clínicas, laboratórios e hospitais conveniados para atender aos clientes do plano de saúde da titularidade da cooperativa, ainda que o recurso seja aplicado na concretização do objeto social da cooperativa, deve ser desprovido.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp.nº58.265/SP, submetido ao rito do art. 543-C, da Lei nº 5.869/66, pacificou o entendimento que, “*as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam ‘atos não-cooperativos’*”.

Esse entendimento, sem nenhuma surpresa, vem sendo adotado pela Corte, e, em razão da semelhança com o caso em análise, merece transcrição a ementa do AgRg no AI nº 1.221.603/SP:

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

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

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

3. A questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros é tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), os sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios,

²PASSOS, José Joaquim Calmon de. **Esboço de uma teoria das nulidades aplicada às nulidades processuais.**

hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL normalmente sobre tais atos negociais.

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

5. A tese de que se trata de tributação sobre uma despesa e não sobre uma receita da Cooperativa não foi apreciada pela Corte de origem, o que atrai o teor das Súmulas 282 e 356/STF. 6. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AI nº 1.221.603/SP, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 06/06/2013, T2 - SEGUNDA TURMA)

Quanto aos critérios utilizados pela II. Auditora-Fiscal para determinar o percentual de ato cooperativo, a Contribuinte alega que não foram considerados os intercâmbios entre cooperativas. Também nesta questão o pedido deve ser desprovido. Isso porque, no Relatório Fiscal de fls. 21/49, em diversas passagens há referência à ausência de tributação dessas rubricas. Vejamos dois trechos:

"No entanto, resta claro que as receitas referentes a serviços prestados por não associados não caracterizam ato cooperativo, devendo, portanto, ser tributadas normalmente, com exceção das operações de intercâmbio entre cooperativas, que também estão albergadas na vontade da lei." – Fl. 26.

(...)

"As Outras Receitas e Despesas de Assistência à Saúde, contas 3.3 (Outras Receitas Operacionais) e 4.4 (Outras Despesas Operacionais), respectivamente, que eram consideradas de atos cooperativos, continuam assim, por se tratar de receitas e despesas de intercâmbio, já descritas anteriormente." – Fl. 28.

Dessa feita, considerando que a Contribuinte se limitou a dizer que os intercâmbios entre cooperativos foram tributados, sem, contudo, apresentar documentos para provar suas alegações, deve ser negado provimento a este pedido.

O último ponto controverso em relação ao ato cooperativo diz respeito à alegação da Recorrente que os recursos destinados ao FATES não podem ser tributados por falta de disponibilidade econômica e jurídica.

A Lei nº 5.764/71, assim dispõe nos arts. 28, 87 e 111:

Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

(...)

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

(...)

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão

contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

(...)

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

Vê-se que os recursos destinados ao FATES são aqueles decorrentes de “operações das cooperativas com não associados”, ou seja, fruto de ato não cooperativo. Nos termos do art. 43, do CTN, há disponibilidade econômica e jurídica, haja vista que a

Vê-se que os recursos destinados ao FATES são aqueles decorrentes de “operações das cooperativas com não associados”, ou seja, fruto de ato não cooperativo. Nos termos do art. 43, do CTN, há disponibilidade econômica e jurídica, haja vista que a renda foi realizada, tanto o é que foi destinada ao fundo.

Em razão do exposto, deve ser negado provimento ao recurso voluntário.

DA MULTA

Mantido o capítulo do acórdão recorrido referente ao ato cooperativo, cabe agora enfrentar as razões do recurso que visam anular a multa.

Quanto ao suposto caráter confiscatório da multa, este Conselho não possui competência para apreciar tal fundamento, nos termos da Súmula nº 2 do CARF: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”.

No que tange à exigência de multa isolada cumulada com multa de ofício, em decorrência do não recolhimento das estimativas do IRPJ, quando encerrado o ano-calendário, assiste razão à recorrente.

Sobre o tema, o professo Paulo de Barros Carvalho leciona³:

“(i) a multa isolada decorre da não-antecipação por estimativa, sendo cabível tão-somente quando a autuação for efetivada antes de encerrado o exercício fiscal e tendo por base de cálculo o valor que deixou de ser antecipado;

(ii) a multa de ofício é aplicável nas hipóteses em que a autuação é realizada depois do encerramento do ano-calendário, sendo calculada sobre os valores que tenham deixado de ser recolhido por ocasião da apuração anual.”

Entendimento semelhante vem adotado por esta e. Turma, merecendo transcrição a ementa do Acórdão nº 1102-000.936:

IRPJ. CSLL. SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA PROVENIENTE DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE A TERCEIROS (PACIENTES). ATO NÃO COOPERATIVO.

Os resultados de atos não-cooperativos, caracterizados pelo fornecimento de serviços a terceiros não cooperados, não estão abrigados pela não-incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Precedentes do E. Superior Tribunal de Justiça, inclusive sob a sistemática do art. 543-C do CPC.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. v.1. São Paulo: Noeses, 2011, p. 294.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DE TRIBUTO.

Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, quando ambas penalidades tiveram como base o valor das receitas tidas como não tributadas pela Fiscalização.

(1ª Seção, 1ª Câmara, 2ª Turma. Acórdão nº 1102-000.936. Sessão de 08/10/2013)

Pelos fundamentos acima, deve ser afastada a multa isolada cumulada com a multa de ofício.

O último ponto controvertido é a legalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício quando também foi lavrado auto de infração para a cobrança de tributo.

Quanto à incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício, a recorrente afirma que a exigência da SELIC não deve incluir a multa de ofício por causa da ressalva contida no artigo 161 do CTN. Confira-se:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)

Ou seja, apenas o valor do principal poderia ser atualizado pelos juros, ressalvado o direito de o Fisco exigir a multa correspondente, sem que esta pudesse ser atualizada.

Sem embargo, sobre o assunto, o entendimento do CARF pode ser extraído das seguintes súmulas:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (grifei)

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (grifei)

Portanto, os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Esta última expressão é definida pelo CTN nos seguintes termos:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (grifei)

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Consequentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

Como é cediço, a matéria sumulada é de observância obrigatória por disposição expressa do que consta no artigo 72 do Anexo II do RICARF:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

A despeito das decisões colacionadas pela recorrente, há outras que corroboram o entendimento acima expresso. Note-se, por exemplo, as ementas dos seguintes acórdãos da Câmara Superior:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada: Viviane Vidal Wagner)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-01.192, de 17/10/2011, Redator Designado: Claudemir Rodrigues Malaquias)

Ademais, o STJ também já se pronunciou neste sentido. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.
 2. Recurso especial provido.
- (Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira - DJe de 14/09/2009)

Assim, concluo que está correta a incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar a exigência das multas de ofício isoladas por não recolhimento do tributo sob bases estimadas.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto