



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

Processo nº 13629.721517/2012-42
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.819 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2018
Matéria IRPJ - COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS
Recorrente UNIMED JOÃO MONLEVADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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

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

ATO PRATICADO ENTRE COOPERATIVAS ASSOCIADAS. ATO COOPERATIVO.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo as bases de cálculo de IRPJ e de CSLL para R\$ 67.395,27 (1º trimestre/2008), R\$ 61.556,86 (2º trimestre/2008), R\$ 86.594,88 (3º trimestre/2008) e R\$ 167.135,63 (4º trimestre/2008). Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild votaram por dar provimento parcial em maior extensão para também cancelar a incidência de juros sobre a multa de ofício, entendimento vencido por voto de qualidade.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

O presente processo foi alvo da Resolução nº 1102-000.301 exarada pela então 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara que converteu o julgamento em diligência.

Adoto seu relatório, complementando-o ao final:

Contra o interessado foram lavrados autos de infração de IRPJ no valor total de R\$1.931.886,89 e de CSLL no valor total de R\$ 720.777,21, em função da recorrente não ter atendido à exigência legal de contabilização em separado das receitas referentes aos atos cooperativos e aos não cooperativos, por defender a tese de que todo ato praticado por ela configura-se como ato cooperativo, os quais englobam o campo da não incidência tributária prevista no art. 182 do RIR/1999.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 33 - 45):

“A contribuinte apresentou DIPJ/2009, referente ao ano-calendário 2008, na qual informa que a forma de tributação era o Lucro Real, com apuração trimestral de IRPJ e de CSLL;

O presente auto de infração foi lavrado em virtude da descaracterização de atos classificados pela autuada como cooperativos, quando, na verdade, tratava-se de atos não cooperativos.

A fiscalizada oferece seus serviços na forma de Plano Privado de Assistência à Saúde, conforme previsto na Lei nº 9.656/98, art. 1º, inciso I, visando à assistência médico-hospitalar. Para que o contrato firmado com seus clientes seja cumprido de forma escoreita, a Unimed contrata serviços de clínicas, laboratórios e hospitais conveniados. Desta forma, ela não está praticando atos cooperados, pois este se resumem aos atos prestados pelos profissionais a ela associados.

Tal pensamento já foi objeto do Parecer Normativo COSIT nº 38/1980;

A autuada comercializada seus planos a preço global não discriminativo, visto que seus contratos não fazem qualquer tipo de distinção entre os valores que serão cobrados pela prestação dos serviços realizados pelos seus cooperados (atos cooperativos) daqueles que serão realizados por clínicas, laboratórios, hospitais conveniados, etc. Ela vende o “pacote” como se fosse tudo ato cooperado. Dessa forma ela contabilizava toda sua receita advinda desses planos como sendo receita de atos cooperativos, o que na

verdade não representa a realidade, distorcendo sua DRE, e consequentemente, sua parcela do resultado oferecida à tributação.

Para chegarmos a uma base de cálculo condizendo com a realidade da Unimed sem que ocorra arbitrariedade, utilizamos as orientações do Parecer Normativo CST 73/75 e 38/80, que interpretaram os efeitos fiscais dos atos não cooperativos previstos nos artigos 85 a 88 da Lei 5.764/71.

Desse modo, a partir da contabilidade da fiscalizada, elaboramos a planilha “Cálculo da Proporcionalidade de Atos Cooperativos e Não Cooperativos”, que calculo os valores conforme relatado, segregando os valores vinculados à prestação de serviços por cooperados (atos cooperativos) e valores vinculados a prestação de serviços por não cooperados (atos não cooperativos), e também os valores de serviços clínicos e hospitalares. Os percentuais obtidos trimestralmente para Atos Cooperativos e Não Cooperativos no ano de 2008 foram:

Ano 2008	Atos Cooperativos	Atos Não Cooperativos
1º Trimestre	66,2563%	33,7437%
2º Trimestre	66,7352%	33,2648%
3º Trimestre	66,3717%	33,6283%
4º Trimestre	64,7271%	35,2729%

E ainda, ao refazer a DRE da contribuinte, incluímos o PIS e a COFINS lançados no Auto de Infração nº 13.629.721519/201231, conforme prevê o art. 344 do RIR/99, pois são tributos que repercutem na base de cálculo do IRPJ e CSLL, sendo dedutíveis da apuração do Lucro Real.”

Houve qualificação da multa e representação fiscal para fins penais. A empresa apresentou **impugnação (fls. 11531200)**, na qual alega, em síntese, que:

- “a) A ausência de fraude controversia interpretativa dos ajustes da base de cálculo improcedência da multa qualificada de 150% e de suposto crime contra a ordem tributária;
- b) Das sociedades cooperativas e seu papel na ordem econômica – inexistência de lucro na prática de atos cooperativos;
- c) Atos não cooperativos – Impossibilidade de tributação pelo IRPJ das operações previstas nos arts. 85 e 86 da Lei Nº 5.764/71 – Fates – Indisponibilidade econômica de renda;
- d) Da impossibilidade de incidência da SELIC sobre multa de ofício – Ausência de autorização legal;
- e) Da multa aplicada – Caráter confiscatório e desobediência ao Princípio da capacidade contributiva;

f) Do pedido de diligência;”

Acordaram os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, julgar procedente em parte a impugnação, no sentido de excluir a qualificação da multa, mantendo-se o crédito tributário lançado com a multa de ofício de 75%.

A despeito da exclusão da qualificação da multa, a recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 2606 – 2676), requerendo a improcedência da multa de ofício, tendo em vista seu caráter confiscatório. As demais alegações presentes no recurso reiteram o exposto na impugnação.

Por meio da Resolução 1102-000.301, assim decidiu a então 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara:

Atendidos os pressupostos legais, tomo conhecimento do recurso voluntário interposto.

Sem prejuízo dos pontos tratados no Recurso Voluntário, os quais serão analisados em momento oportuno, oriento meu voto por converter o presente julgamento em diligência, para que reste esclarecido se a fiscalização ao entender as receitas de intercâmbio como ato cooperativo, desconsiderou as despesas diretas de intercâmbio (evidente ato cooperativo) no momento da proporcionalização dos custos de atos cooperativos e não cooperativos, prelecionada pelo Parecer Normativo 73/75, onde nos parece foi aplicado pela fiscalização apenas parcialmente.

Analisando a metodologia da fiscalização contida às fls. 39 dos autos, vê-se que não foram tributadas as receitas e despesas de intercâmbio entre UNIMED's, mas alocadas tais rubricas de intercâmbio recebido (usuários de outras operadoras atendidos pela Recorrente) na coluna de atos cooperativos da apuração do resultado de cada trimestre, chegando nos seguintes percentuais de proporcionalização nas contas do grupo 41 (fls. 39 dos autos):

1º Trimestre	66,2563%	33,7437%
2º Trimestre	66,7325%	33,2648%
3º Trimestre	66,3717%	33,6283%
4º Trimestre	64,7271%	35,2729%

Em sede de sustentação oral e memoriais o contribuinte apresentou o quadro abaixo, trazido pela própria fiscalização, demonstrando *a matemática direta adotada pelo auto de infração e a demonstração de que as despesas diretas do intercâmbio (evidente ato cooperativo) que não foram consideradas na proporção de atos cooperativos*. Veja-se que os percentuais daquela segregação conferem exatamente com os percentuais apurados da segregação apenas da conta 41, aplicados aos ingressos e despesas (fls. 42 a 45 dos autos):

		Total	Atos Cooperativos	Atos Não Cooperativos
1º Trim (fls. 42)	41 – Eventos Indenizáveis Líquidos	2.474.472,30 = 100%	1.639.493,79 = 66,2563%	834.978,51 = 33,7437%
2º Trim (fls. 43)	41 – Eventos Indenizáveis Líquidos	2.552.585,54 = 100%	1.703.473,07 = 66,7325%	849.112,47 = 33,2648%
3º Trim (fls. 44)	41 – Eventos Indenizáveis Líquidos	2.589.262,55 = 100%	1.718.537,57 = 66,3717%	870.724,98 = 33,2648%
4º Trim (fls. 45)	41 – Eventos Indenizáveis Líquidos	2.589.262,55 = 100%	1.592.054,95 = 64,7271%	867.587,09 = 35,2729%

De acordo com os Memoriais do Contribuinte, a leitura daquelas planilhas fiscais, a título de exemplo, no 3º trimestre de 2008, depreende-se que, do total de “custos” R\$ 2.589.262,55 constantes do grupo 41, a fiscalização entendeu que R\$ 1.703.473,07 teria natureza de atos cooperativos (repasse a cooperados), ao passo que R\$ 870.724,98, seria de atos não cooperativos (repasse a terceiros). E, assim, chegou aos respectivos percentuais de **66,3717%** (atos cooperativos) e **33,2648%** (atos não cooperativos).

Assim, claro está nos autos, que os únicos custos assistenciais que funcionaram como premissa para a definição daquele percentual envolveram os custos no atendimento a usuários próprios (grupo 41), desconsiderando que as despesas de intercâmbio (grupo 44) são igualmente despesas diretas de atos cooperativos e devem ser somados no universo de despesas para aferição dos percentuais de atos. Para o contribuinte, Tão irrazoável é o critério adotado pela fiscalização, que em todas as competências, a apuração do resultado geral (chamado de “total” na planilha), caso estivéssemos diante de uma sociedade empresária, seria MENOR do que o lucro da prática de atos não cooperativos de uma sociedade cooperativa. Veja-se (fls. 42 a 45 dos autos):

RESULTADO GLOBAL (ANTES DA PROPORCIONALIZAÇÃO)	ATOS COOPERATIVOS	ATOS NÃO COOPERATIVOS
141671,48	461.904,99	603.576,47
131.530,34	392.486,94	524.017,28
51.163,53	576.966,22	628.129,75
445.652,85	540.648,20	986.301,04

E continua: Ou seja, de acordo com o entendimento fiscal, fosse a Unimed João Monlevade uma sociedade empresária, sua base de cálculo para incidência do IRPJ seria **doze vezes** menor do que a base de cálculo de uma cooperativa no terceiro trimestre de 2008. Já no primeiro trimestre, **seis vezes menor**. Disparidade semelhante, em menor proporção, mas não menos equivocada, se repete nas demais competências, como se vê.

Pelo que se percebe da argumentação do contribuinte, a metodologia da fiscalização de aferição da base de cálculo deixou de adicionar ao universo de “custos” do grupo 41, inclusive as despesas do intercâmbio do grupo 44, pelo que a nova proporção conduziria ao reconhecimento de atos cooperativos e de atos não cooperativos.

Ele exemplifica que No 1º Trimestre, de 100% das despesas diretas (grupo 41 e grupo 44) 4.219.825,00, R\$ 3.384.846,49 seriam de ato cooperativo (produção cooperados e intercâmbio), correspondente a 80,21% e R\$ 834.978,51, correspondente a 19,79%.

As planilhas anexas ao memorial demonstram esse recálculo em cada trimestre, aplicando-se aqueles novos percentuais em todas as contas que já haviam sido proporcionalizadas pela fiscal, citando-se o 1º Trimestre apenas como exemplo:

Nº CONTA	CONTAS	TOTAL	ATO COOPERATIVO	ATO NÃO COOPERATIVO
31	CONSTRAPRESTAÇÕES EFETIVAS DE OPERAÇÃO DE ASSIST À SAÚDE	4.467.401,64	3.583.435,04	883.966,60
41	EVENTOS INDENIZÁVEIS LÍQUIDOS	-2.474.472,30	-1.639.493,79	-834.978,51
33	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS - INTERCÂMBIO	373.908,95	373.908,95	0,00
33	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS - DEMAIS	53.425,79	42.854,41	10.571,38
44	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS - INTERCÂMBIO	-1.745.352,70	-1.745.352,70	0,00
44	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS - DEMAIS	100.402,78	80.536,04	19.866,74
32	PIS	-22.190,48	-17.799,64	-4.390,84
	COFINS	-102.417,62	-82.152,20	-20.265,42
	ISSQN	0,00	0,00	0,00
43	DESPESAS DE COMERCIALIZAÇÃO	-10.032,92	-8.047,70	-1.985,22
34	RECEITA FINANCEIRA	157.784,66	15.581,32	142.203,34
45	DESPESAS FINANCEIRAS	-11.956,15	-11.956,15	0,00
1º Trimestre	RESULTADO ANTES IMPOSTOS E PARTICIPAÇÕES	141.671,49	74.276,22	67.395,27
Demonstrativo				
Proporção dos atos			80,21%	19,79%
	EVENTOS INDENIZÁVEIS LÍQUIDOS	2.474.472,30	1.639.493,79	834.978,51
	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS - INTERCÂMBIO	1.745.352,70	1.745.352,70	0,00
	TOTAL	4.219.825,00 = 100%	3.384.846,49 = 80,21%	834.978,51 = 19,51%

Diante dessa suposta divergência na forma de apuração da proporcionalização dos custos, conforme exige-se o Parecer Normativo 73/75, faz-se necessário baixar o presente processo em diligência para que: (i) reste esclarecido se tanto as receitas e despesas com o intercâmbio de serviços entre as Cooperativas UNIMED's foram integralmente consideradas no processo de proporcionalização dos custos e despesas, para fins de definição da base de cálculo do IRPJ e CSLL sobre atos não cooperativos; (ii) caso não tenham sido, que a fiscalização elabore os pertinentes demonstrativos de resultado de exercício trimestral (à semelhança daqueles que acompanharam o relatório fiscal) de modo a demonstrar como ficaria o "resultado antes dos impostos e participações" para os atos cooperativos e para os atos não cooperativos, acaso fossem adotadas aquelas premissas defendidas pela recorrente.

Os autos retornaram à unidade de origem e por meio do Relatório Fiscal Complementar de fls. 2760-2765, assim esclareceu a autoridade fiscal responsável pela diligência:

Em atendimento à solicitação da 1ª Câmara/2º Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, efetuamos diligência junto à autuada, com o fito de prestar esclarecimentos sobre a apuração de atos não cooperativos.

Informamos que no Auto de Infração não foram utilizadas as receitas/despesas com intercâmbio de serviços para apurar a proporcionalização dos custos e despesas para definição da base de cálculo - do IRPJ e da CSLL.

Conforme solicitado, elaboramos DRE para demonstrar como ficaria o "resultado antes dos impostos e participações" para os atos cooperativos e para os atos não cooperativos, caso fossem adotadas as premissas defendidas pela recorrente.

Este Relatório foi emitido em duas vias, sendo a 2ª via destinada à contribuinte, que poderá manifestar-se, caso seja de seu interesse, no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para julgamento. Vale ressaltar que a sua manifestação deverá restringir-se ao resultado desta diligência, não sendo cabível revolver questões de defesa já suscitadas quando do oferecimento do recurso voluntário. [grifos nossos]

Em seguida, os autos retornaram ao CARF e foram submetidos a novo sorteio ante à extinção do colegiado que proferiu a resolução, bem como em razão de, naquela oportunidade, o então relator não mais compor os quadros do CARF como Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi alvo de conhecimento quando de sua conversão em diligência.

2 MÉRITO

2.1 DA EXIGÊNCIA DE IRPJ E DE CSLL

Inicialmente, cabe aqui a conceituação de atos cooperativos, conceituação esta advinda da estrita leitura do artigo 79, caput, da Lei nº 5.764/71, que dispõe: “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”.

Percebe-se, desta feita, que somente associados e cooperativas ou cooperativas associadas é que podem ser sujeitos do ato cooperativo. Portanto, em qualquer ato em que um dos polos seja sujeito estranho aos associados da cooperativa ou por cooperativas associadas entre si, não se trata de ato cooperativo.

É importante ressaltar que o parágrafo único do art. 79 da referida lei afasta do campo dos atos cooperativos as operações de mercado, bem como os contratos de compra e venda.

No presente caso, tratando-se de cooperativa de serviços médicos, é fácil concluir que suas receitas advêm de atos não cooperativos, uma vez que um dos polos da relação é, sempre, pessoa estranha aos quadros associativos da cooperativa, qual seja, o comprador dos planos de saúde que mensalmente paga para ter a sua disposição consultas e tratamento médico-hospitalar, pagamentos estes que, com exceção das receitas financeiras e valores relativos a intercâmbios de prestação de serviços entre as próprias Unimed¹. Ora, conforme já explanado, a própria lei tratou de afastar do conceito de ato cooperativo as operações de mercado não sendo possível interpretá-la de maneira a concluir que a receita da fiscalizada, ou parte dela, seja considerada como advinda de atos cooperativos.

A respeito do tratamento tributário a ser dado às cooperativas de trabalho médico no que diz respeito à incidência de IRPJ e de CSLL, recentemente a 1ª Turma da

¹ Segundo o Manual de Relacionamento e Integração da Central Nacional Unimed define o intercâmbio como a “negociação entre as Unimed’s do país que gera relações operacionais específicas e normatizadas, para atendimento de usuários, na área de ação de uma cooperativa, contratados por outra do sistema”, envolvendo a “troca de sujeitos da obrigação contratual de atendimento dos usuários”.

Câmara Superior de Recursos Fiscais se posicionou sobre o tema, confirmando a tese da tributação de todo o resultado auferido. Veja-se excerto do voto condutor do Acórdão nº 9101-003.018 (sessão de agosto de 2017):

"[...]

A principal questão sob exame consiste em definir a natureza da receita decorrente da venda de planos de saúde realizada por instituições como a interessada, operadora de planos de saúde organizada como cooperativa.

Preliminarmente, o tema que merece discussão é se, em função das atividades exercidas, caberia definir a interessada como cooperativa. Na verdade, anuindo com a recorrente quando reclama seu reconhecimento como operadora de saúde, penso que as atividades que a identificam como tal estão perfeitamente delineadas ao contrário da realização de atos cooperativos, prática essa não vislumbrada no procedimento fiscal.

A fiscalizada entende que se o ato é praticado em benefício da cooperativa só haveria distinção entre atos cooperativos principais e auxiliares. Essa tese parte de uma interpretação extensiva da definição do ato cooperativo prevista no art. 79 da Lei nº 5.764/71. Nos termos desse dispositivo, ato cooperativo é aquele praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si.

Com base nessa definição, o Parecer Normativo CST nº 38/80 exemplificou várias atividades que seriam tipicamente enquadradas como ato cooperativo e outras que estariam excluídas desse campo. Não vislumbrei qualquer irregularidade no Parecer, até porque discordo de qualquer tipo de ampliação do conceito estabelecido no art. 79 da Lei nº 5.764/71.

Os dispositivos da Lei em comento regulamentam a atividade cooperativa em sua essência, inclusive estabelecendo mecanismos de incentivo ao cooperativismo tendo como escopo, seja qual for o objeto social da organização, a prestação de serviços diretamente aos associados.

Sob esse prisma, a tentativa de ampliação do conceito de ato cooperativo revela a dificuldade encontrada por uma organização do tipo Unimed para enquadrar suas atividades nos termos da Lei do cooperativismo. Isso porque a recorrente, muito mais do que uma cooperativa de trabalho, é uma operadora de planos de saúde atuando num mercado competitivo que a obriga a transacionar com terceiros sob regras absolutamente estranhas ao espírito do cooperativismo.

Assim, pleiteia a recorrente que benefícios tributários direcionados às cooperativas sejam aplicados em atividades de natureza mercantil, o que se constituiria em privilégio injusto com as demais empresas que atuam no ramo, absolutamente contrário à isonomia.

O Fisco constatou que o faturamento da empresa provém fundamentalmente da comercialização de planos de saúde. Não resta dúvida, portanto, de que a recorrente considerou como ato cooperado a atividade tipicamente mercantil exercida como operadora de planos de saúde junto a terceiros.

Em função da premissa equivocada por ela assumida, as discussões quanto à regularidade do rateio efetuado tornam-se irrelevantes. Caberia à interessada ter especificado na escrituração a parcela correspondente a atos cooperativos e não cooperativos de modo a que ficasse destacado a parte do valor contratado destinado à remuneração dos serviços médicos prestados pelos cooperados.

No momento em que essa segregação deixa de ser efetuada ou é executada irregularmente pela premissa equivocada de tratar as receitas de planos de saúde integralmente como derivadas de atos próprios da cooperativa, não há como exigir que esse procedimento seja efetuado pela Fiscalização. Além do que, como já mencionado, não há qualquer indicativo de auferimento de outro tipo de receita em valor digno de menção.

Quanto à natureza da atividade de venda de planos de saúde a jurisprudência administrativa caminha na mesma linha do entendimento aqui esposado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. Exercício: 2007, 2008 IRPJ. CSLL. SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA PROVENIENTE DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE A TERCEIROS (PACIENTES). ATO NÃO COOPERATIVO. Os resultados de atos não-cooperativos, caracterizados pelo fornecimento de serviços a terceiros não cooperados, não estão abrigados pela não-incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Precedentes do E. Superior Tribunal de Justiça, inclusive sob a sistemática do art. 543-C do CPC.(Acórdão 1102-000.936).

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. COMERCIALIZAÇÃO, EM NOME PRÓPRIO, DE PLANOS DE SAÚDE (SEGURO SAÚDE) PARA TERCEIROS NÃO COOPERADOS. ATOS PRATICADOS COM TERCEIROS QUE GERAM RECEITA E LUCRO. NATUREZA MERCANTIL. NECESSIDADE DE SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS, CUSTOS, DESPESAS E RESULTADOS DO ATO COOPERATIVO E DO ATO NÃO COOPERADO.

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

Saliente-se que o Acórdão 1102-000.936, de ementa acima transcrita, refere-se à interessada.

Se ainda restasse alguma dúvida, o STJ manifestou-se no mesmo sentido em relação às Unimed, como reconheceu a recorrente, eis que a decisão abaixo transcrita foi por ela mencionada na peça de defesa:

RECURSO ESPECIAL Nº 237.348 SC (1999/01003660)
RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTROS
RECORRIDO : UNIMED DE FLORIANÓPOLIS COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO LTDA
ADVOGADO : LECYAN MENDES SLOVINSKI E OUTROS
EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA MÉDICA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

1. A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada, assim sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio da 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.
3. Recurso especial provido.

Curiosamente, a recorrente ousou afirmar que o Acórdão estaria “equivocado” como se, numa total inversão de valores, tivesse condições de criticar uma decisão do Tribunal Superior fora do âmbito processual.

A jurisprudência apresentada pela interessada não lhe socorre, ao contrário, fortalece o entendimento do Fisco.

O Acórdão 3403-001.916 foi trazido para fortalecer a tese de que a prática de atos cooperativos e não cooperativos não descaracterizariam a cooperativa, Essa circunstância não está em discussão no presente caso pois não houve tal descaracterização. Por outro lado, ao tratar da receita com a venda de planos de saúde o acórdão em questão manifesta-se na mesma linha da Fiscalização e da decisão recorrida (destaques acrescidos):

"[...]

As entradas de recursos nas cooperativas médicas correspondem, basicamente, aos pagamentos de planos de saúde realizados pelos clientes que contratam os serviços da cooperativa e de seus cooperados.

Como as receitas são originadas dos pagamentos que são realizados pelo usuários dos planos de saúde, que não são cooperados, tais atos não configuram ato cooperativo, de modo que a receita originada destas vendas deve ser submetida à incidência de PIS/Cofins.;

[...]"

O acórdão 3403-001.884 ao afirmar que as cooperativas podem adotar qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, apenas explicita a previsto na Lei nº 5.764/71. Esse fato também não está em discussão pois o que se aventou não foi eventual proibição, mas sim a inadequação prática da Unimed ao cooperativismo previsto na lei. Da mesma forma que o exposto no parágrafo anterior, aqui também o acórdão vai na mesma linha da Fiscalização e da decisão recorrida:

"[...]

Assim, é evidente que a recorrente não age em nome dos associados como mera repassadora de recursos. A recorrente pratica atos jurídicos com não cooperados e figura como contratante dos planos privados de assistência à saúde que comercializa, prestando serviço em caráter oneroso, definido no art. 1º, I, da Lei nº 9.656/98. Portanto, as receitas provenientes da comercialização dos planos de saúde são decorrentes da prestação de serviço (art.1º, I, da Lei nº 9.656/98) a não cooperados, sujeitando-se à incidência das contribuições ao PIS e Cofins.

[...]"

Os Acórdãos 1803-00.187, 9101-00.339 e 01-05.828 tratam da necessidade de segregação das receitas quando demonstrado pela correta segregação contábil que a cooperativa auferir receitas de atos cooperados e não cooperados. No presente caso não foi comprovada a existência de qualquer receita que não aquela decorrente da venda de planos de saúde considerada, como já explicitado nesse voto, atividade com terceiros caracterizando ato não cooperado.

O acórdão 1801-001.206 e aquele referente ao recurso 237.603 tratam de diferenciação entre atos fim, meio e auxiliares, matéria essa estranha ao presente feito principalmente por não tratarem de organizações como a Unimed muito menos da natureza da receita oriunda da venda de planos de saúde.

Por fim, para dirimir qualquer dúvida que ainda possa persistir, transcreve-se abaixo trecho do Acórdão proferido pelo TRF da 2ª Região, por sua vez extraído da transcrição contida no Acórdão proferido na análise do Resp nº 903.699 interposto pela Fazenda

Nacional onde, segundo pronunciamento da própria interessada, a Relatora Ministra Eliana Calmon deu ao ato cooperativo sua correta interpretação. O recurso foi negado e o Acórdão foi mantido em sua integralidade. Ressalte-se a importante diferenciação em destaque no texto:

"[...]

Não assiste razão ao Il. Representante do Ministério Público Federal. Com efeito, a cooperativa Impetrante tem como objeto a prestação de serviços na área de saúde, e como tal procura colocar à disposição do mercado a utilização desses serviços, promovendo a necessária aproximação dos usuários com os cooperados que os prestam, a quem devem ser repassadas as vantagens advindas da operação. In casu, a Impetrante age em nome dos associados, como simples mandatária, sendo certo que a atividade exercida está compreendida no objeto para a qual foi a mesma idealizada, restando caracterizada como ato cooperativo próprio de suas finalidades a relação jurídica praticada. Diferentemente é a hipótese em que a entidade oferece serviços profissionais médicos mediante adesão a determinado plano de saúde. Neste caso, há nítida finalidade mercantil no ato praticado, posto que a cooperativa paga diretamente o profissional pelo serviço prestado, exercendo em favor dos adquirentes do plano a coordenação e supervisão das atividades desenvolvidas pelos cooperados, mediante retribuição mensal de uma quantia previamente fixada.

[...] " "

[...]

E tal entendimento não poderia ser outro em razão do decidido no âmbito do REsp nº 58.265/SP em julgamento representativo de controvérsia, no rito do art. 543-C do CPC/1973, cujo entendimento deve ser obrigatoriamente observado no âmbito desta Corte Administrativa, nos termos do § 2º do art. 62 do Anexo II do RICARF. Nesse julgado apreciou-se a possibilidade de tributação sobre resultado positivo decorrente de aplicações financeiras realizadas por cooperativas, conforme se observa em sua ementa transcrita a seguir:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO.

1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).
2. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.
3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).
4. As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de "atos cooperativos típicos", assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).

5. O artigo 111, da Lei das Cooperativas (Lei 5.764/71), preceitua que são consideradas rendas tributáveis os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de aquisição de produtos ou de fornecimento de bens e serviços a não associados (artigos 85 e 86) e de participação em sociedades não cooperativas (artigo 88), assim dispondo os artigos 87 e 88, parágrafo único, do aludido diploma legal (em sua redação original):

"Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social' e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social'."

6. Outrossim, o Decreto 85.450/80 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época) preceituava que:

"Art. 129 As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades:

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais (Lei n. 5.764/71, artigos 85 e 111);

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei n. 5.764/71, artigos 86 e 111).

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente (Lei n. 5.764/71, artigos 88 e 111).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei n. 5.764/71, art. 24, § 3º, e Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 39, I, b).

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

7. Destarte, a interpretação conjunta dos artigos 111, da Lei das Cooperativas, e do artigo 129, do RIR/80, evidencia a mens legislatoris de que sejam tributados os resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre a cooperativa e não associados, ainda que para atender a seus objetivos sociais.

8. Deveras, a caracterização de atos como cooperativos deflui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.

9. Ademais, o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, ex vi do disposto no parágrafo único, do artigo 79, da Lei 5.764/71.

10. Conseqüentemente, as aplicações financeiras, por constituírem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

11. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009) [grifei]

É importante ressaltar que, posteriormente, no voto condutor do AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.221.603 – SP, o Ministro Mauro Campbell Marques esclareceu que, embora no REsp nº 58.265/SP se estivesse apreciando no caso hipótese de "resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas", extrai-se de suas razões de decidir que:

[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda (REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

Por esta razão, a Segunda Turma do STJ decidiu que:

a questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros diz respeito a tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, não havendo mais dúvidas quanto ao seu julgamento, sejam terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde, sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados, motivo pelo qual a tributação do IRPJ e CSLL deverá ocorrer normalmente sobre tais atos negociais.

E a fim de que não paire dúvidas de que a matéria em debate nestes autos foi decidida pela sistemática de recursos repetitivos, reproduz-se a ementa também desse julgado:

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, 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.” [grifei]

E não se trata de um mero julgado isolado, pois tal entendimento vem sendo reiteradamente aplicado no âmbito do STJ. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. COOPERATIVA MÉDICA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

1. A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada assim a sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio da 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 ato não-cooperativo, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda. Precedentes: REsp. Nº 237.348 SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17 de fevereiro de 2004; REsp 418.352/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 23.09.02; REsp 215.311 / MA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 10/10/2000; REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2006.

3. *Agravo regimental não-provido.*” (AgRg no REsp 751.460/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13.2.2009 – destaques acrescidos)

TRIBUTÁRIO COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO E ASSEMBELHADOS PIS E COFINS ATOS PRATICADOS COM NÃO-ASSOCIADOS: INCIDÊNCIA PRECEDENTES.

1. *É legítima a incidência do PIS e da COFINS, tendo como base de cálculo o faturamento das cooperativas de trabalho médico, conceito que restou definido pelo STF como receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, por ocasião do julgamento da ADC 01/DF e mais recentemente, dos Recursos Extraordinários 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, dentre outros.*

2. *De igual maneira, na linha da jurisprudência da Suprema Corte, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, a que se refere o art. 146, III, “c”, da Carta Magna e o tratamento constitucional privilegiado a ser concedido ao ato cooperativo não significam ausência de tributação.*

3. *Reformulação do entendimento da Relatora nesse particular.*

4. *A partir dessas premissas, e das expressas disposições das Leis 5.764/71 e LC 70/91, e ainda do art. 111 do CTN, não pode o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, criando isenção sobre os valores que ingressam na contabilidade da pessoa jurídica e que, posteriormente, serão repassados a seus associados, relativamente às operações praticadas com terceiros.*

5. *Apenas sobre os atos cooperativos típicos, assim entendidos como aqueles praticados na forma do art. 79 da Lei 5.764/71 não ocorre a incidência de tributos, consoante a jurisprudência consolidada do STJ.*

6. *Recurso especial parcialmente provido.* (REsp 635.986/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25.9.2008 – destaques acrescidos)

COFINS. COOPERATIVAS MÉDICAS. CARACTERIZAÇÃO OU NÃO DE ATO COOPERATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS. CARÁTER EMPRESARIAL.

I - É assente o entendimento nesta Corte, no sentido de não ser cabível a isenção da COFINS sobre os atos das sociedades cooperativas médicas, relacionados à intermediação entre cooperados e terceiros, estes adquirentes de Plano de Saúde, visto que a prestação de tais serviços não se configura como ato tipicamente cooperativo, mas mercantil, sendo, portanto, cabível a incidência da referida exação. Precedentes: AgRg no REsp nº 788904/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 15/09/2008; REsp nº 729.947/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 24/05/07; REsp nº 807.690/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 01/02/2007; e REsp nº 778.135/MG,

Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 13/02/2006. II Agravo regimental improvido". (AgRg no AgRg no Resp 1033732/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, Dje 1.12.2008 - destaques acrescidos)

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PIS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. ATOS COOPERATIVOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. CONCEITO DE FATURAMENTO MATÉRIA CONSTITUCIONAL. EXAME NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. Os atos que não são tipicamente cooperativos, tais como os serviços prestados por sociedades cooperativas médicas a terceiros (não-associados), são passíveis de incidência do PIS.

[...]

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido." (REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 9.10.2006)

No caso concreto, contudo, há de ressaltar que não foi esse o critério adotado pela autoridade fiscal que, considerando como atos cooperativos os valores que dizem respeito ao pagamento dos médicos cooperados realizou rateios dos custos da recorrente.

Nesse cenário, resta impossibilitada a aplicação integral do entendimento firmado pelo STJ em sede de recurso repetitivo, sob pena de afronta aos artigos 142 e 146 do CTN, bem como na impossibilidade de se agravar a exigência em razão de recurso voluntário apresentado pela interessada.

Conforme relatado, em sede de resolução requereu-se à unidade de origem que esclarecesse se, na realização do rateio que embasa a exigência, houvera levado em consideração as receitas e custos referentes ao chamado intercâmbio.

Realizada a diligência, à fl. 2760 esclarece a autoridade fiscal que:

Informamos que no Auto de Infração não foram utilizadas as receitas/despesas com intercâmbio de serviços para apurar a proporcionalização dos custos e despesas para definição da base de cálculo - do IRPJ e da CSLL.

Resta agora analisar qual seria a melhor classificação para as receitas e despesas relativas a intercâmbio, assim entendida como a “*negociação entre as Unimed's do país que gera relações operacionais específicas e normatizadas, para atendimento de usuários, na área de ação de uma cooperativa, contratados por outra do sistema*”, envolvendo a “*troca de sujeitos da obrigação contratual de atendimento dos usuários*”.

Trata-se, conforme se observa de receitas e custos atrelados a atendimentos realizados por uma determinada Unimed a usuários atrelados a outra Unimed. O exemplo trazido pela recorrente em sua peça recursal explica bem tal conceito:

Exemplifique-se para melhor entendimento: um usuário paciente da Unimed João Monlevade (Unimed Origem) poderá ser atendido, quando necessário,

por um médico cooperado da Unimed BH (Unimed Destino), atendimento que se dará na cidade de Belo Horizonte e vice-versa.

De fato, tendo em vista que o usuário é filiado à Unimed João Monlevade, esta, repassa à Unimed B H o valor-custo do atendimento prestado. Portanto, Á "resultado" gerado não pertence à Unimed João Monlevade, mas à rede médico-hospitalar-laboratorial etc. da Unimed BH.

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

Pois, nesse cenário, impõe-se ajustar as bases de cálculo de acordo com os novos percentuais de rateio apuradas pela própria autoridade fiscal em diligência e o respectivo lucro líquido do período, considerando-se tão somente os atos não cooperativos como sujeitos à incidência de IRPJ e de CSLL (fls. 2671-2676):

Período de Apuração	Atos Cooperativos	Atos Não Cooperativos	Base de Cálculo
1º Trimestre de 2008	80,212959%	19,787041%	67.395,27
2º Trimestre de 2008	79,389435%	20,610565%	61.556,86
3º Trimestre de 2008	80,345938%	19,654062%	86.594,88
4º Trimestre de 2008	82,183584%	17,816416%	167.135,63

Obs.: Considerando-se que nos autos de infração de IRPJ e de CSLL não houve adições, exclusões ou compensações realizadas, o lucro líquido do período corresponde exatamente à base de cálculo de IRPJ e de CSLL

Evidentemente, ante à íntima relação de causa e efeito que os vincula, estende-se ao lançamento reflexo de CSLL, no que couber, a decisão prolatada no lançamento de IRPJ.

2.2 DA MULTA DE OFÍCIO E DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, alegou o contribuinte que a multa cominada, ainda que reduzida para 75%, seria confiscatória, questionando ainda a legalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

A respeito da decisão do STF sobre o patamar máximo de multa em 100% do tributo, com a redução da penalidade já levada a efeito por decisão definitiva de primeira instância para 75%, torna-se sem efeito qualquer discussão sobre o tema, até mesmo porque o percentual da multa nesse patamar está prevista em lei em relação à qual não há qualquer decisão do STF declarando-a inconstitucional.

No que diz respeito ao precedente declarando inconstitucional multa de 60% (AgRg no RE 591969), é importante destacar que o caso em apreço dizia respeito a mera multa moratória, não tratando de hipótese de lançamento de ofício

Em relação aos argumentos sobre confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

Ademais, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que diz respeito à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, outra sorte não merece o recurso.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos

plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

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 tributário dela decorrente. *(destacou-se)*

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a 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."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO
ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro
CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 -
SEGUNDA TURMA Data do Julgamento
04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe
19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL.
OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA.
LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E
NÃO PAGO. PROCEDIMENTO
ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE.
TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

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.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumpram esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo

legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Isso posto, voto por manter tal exigência.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo as bases de cálculo de IRPJ e de CSLL para R\$ 67.395,27 (1º trimestre/2008), R\$ 61.556,86 (2º trimestre/2008), R\$ 86.594,88 (3º trimestre/2008) e R\$ 167.135,63 (4º trimestre/2008).

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto