



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

Processo nº 13855.720892/2011-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-002.277 – 3ª Turma Especial
Sessão de 29 de julho de 2014
Matéria LUCRO REAL
Recorrente UNIMED ALTA MOGIANA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício:2008,2009

NULIDADE. DEVER DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na atribuição do exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

ATOS COOPERATIVOS, ATOS NÃO COOPERATIVOS. FORNECIMENTO DE BENS.

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, tampouco o fornecimento de bens.

JUROS DE MORA.

Tem cabimento a incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Selic sobre débitos tributários não pagos nos prazos legais.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A multa de ofício proporcional é uma penalidade pecuniária aplicada em razão de inadimplemento de obrigações tributárias apuradas em lançamento direto com a comprovação da conduta culposa.

A aplicação da multa de ofício proporcional pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação dos ilícitos tributários previsto na legislação de regência. Distintas, são as aplicações das multas de ofício isoladas por falta de recolhimentos de IRPJ e de CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada, ainda que o sujeito passivo tenha sido apurado prejuízo fiscal para o IRPJ e base de cálculo negativa para a CSLL, no ano-calendário correspondente.

Essas infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação, por essa razão não há que se falar em concomitância de aplicação de multas de ofício. Vale esclarecer que a previsão legal que possibilita a imposição de mais de uma penalidade no mesmo Auto de Infração é admissível, desde que se tratem de ilícitos distintos.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

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

LANÇAMENTO DECORRENTE.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado (1) por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário e (2) por voto de qualidade em negar provimento ao recurso voluntário em relação à multa de ofício isolada, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Victor Humberto da Silva Maizman, Arthur José André Neto e Roberto Armond Ferreira da Silva que davam provimento ao recurso voluntário para exonerar a aplicação da multa de ofício isolada.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Victor Humberto da Silva Maizman, Artur José André Neto, Ricardo Diefenthaeler, Roberto Armond Ferreira da Silva e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 546-550, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$443.946,67, a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional e multa de ofício isolada determinada sobre a base de cálculo estimada apurados pelo regime de tributação com base no lucro real nos anos-calendário de 2007 e 2008.

Consta na Descrição dos Fatos:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – RESULTADOS DE SOCIEDADE COOPERATIVA - INCIDÊNCIA

Exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituadas como atos cooperativos, implicando redução do lucro real no ano-calendário de 2007 e compensação, no ano-calendário 2008, dos resultados positivos obtidos com atos não cooperados com prejuízo apurado com atos cooperados [...].

MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução [...].

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 44 da Lei nº 430, de 26 de dezembro de 1996, art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e art. 183, art. 222, art. 250 e art. 843 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento formalizado neste processo:

II - O Auto de Infração às fls. 551-574, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$203.409,57, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional e multa de ofício isolada determinada sobre a base de cálculo estimada apurados pelo regime de tributação com base no lucro real nos anos-calendário de 2007 e 2008.

Consta na Descrição dos Fatos:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – RESULTADOS DE SOCIEDADE COOPERATIVA - INCIDÊNCIA

Exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituadas como atos cooperativos, implicando redução do lucro real no ano-calendário de 2007 e compensação, no ano-calendário 2008, dos resultados positivos obtidos com atos não cooperados com prejuízo apurado com atos cooperados [...].

MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DE CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução [...].

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 28 e art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 17 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e art. 222 e art. 843 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação, fls. 590-644, com as alegações a seguir sintetizadas.

Tece esclarecimentos sobre os fatos suscitando:

A Impugnante consiste em uma sociedade cooperativa [e] sua finalidade essencial, por força dos artigos 3º, 4º, 5º e 7º [da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971] reside na prestação de serviços aos seus cooperados [médicos], visando angariar-lhes trabalho, condições para o exercício efetivo de sua profissão. [...]

[Celebra] [...] contratos de prestação de serviços com pessoas, físicas e jurídicas, sempre em nome de seus de seus cooperados, vez que estes são os reais executores dos serviços pactuados e, conseqüentemente, únicos contribuintes do imposto eventualmente incidente sobre a atividade, [e ainda] contratos com hospitais, clínicas, laboratórios, dentre outros prestadores de serviços necessários ou voltados a viabilizar a atividade dos cooperados.

A fiscalização entendeu que os supostos resultados positivos, que na verdade se tratam de ingressos, decorrentes da "exploração" do comércio varejista de artigos de ópticas e farmácia não foram oferecidas à tributação para fins de pagamento de imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro (CSLL). Conforme em capítulo abaixo disposto, a Impugnante não pratica atos não cooperativos nem obtém lucro decorrente do suposto comércio varejista de óptica ou medicamentos.

Não pode, assim, a União, utilizar como base de cálculo dos tributos referidos ingressos, os quais apenas transitam pelo caixa da Impugnante. [...] A Impugnante figura apenas como mandatária de seus cooperados [...].

Outrossim, vale acrescentar que na presente autuação não foram consideradas as retenções já sofridas pela Impugnante quando da emissão das faturas, valores constantes de seus balancetes mensais e que foram recolhidos por terceiros contratantes por meio de substituição tributária.

Os valores retidos sobre as faturas emitidas pela Impugnante estão devidamente descritos em sua contabilidade e deveriam, pela sistemática dos tributos, ser abatidos dos valores glosados.

Por outro lado, foram incluídas contas de ingressos, relativas ao fornecimento de medicamentos e produtos ópticos aos usuários de planos de saúde. Tal inclusão, entretanto, é nula.

A fiscalização não se atentou que tais produtos não poderiam compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, justamente por que se encontram no regime

monofásico, nos termos do art. 1º da [Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000]. [...]

O MÉRITO [...]

Pelo que se depreende do Estatuto Social são os médicos cooperados que prestam serviços aos pacientes, seja na forma de [...] atos individuais, seja mediante contrato com pessoas jurídicas, que habilitam seus diretores e empregados como destinatários do atendimento na área da saúde. Nas duas modalidades, o contrato objetiva o atendimento do pessoal credenciado junto à cooperativa, estatutariamente denominado "usuário".

A Impugnante apenas aproxima o médico cooperado do paciente, e sem cobrar nada por isso, pois como já mencionado, não possui finalidade lucrativa. Ou seja: A Unimed só presta serviços aos seus cooperados: é sua única e exclusiva função.

Tece esclarecimentos sobre o resultado positivo das cooperativas, que não se confunde com lucro, e ainda distingue o “ato cooperativo” do “ato não cooperativo”, em conformidade com a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, bem como que “as cooperativas médicas, como é o caso da Impugnante, foram criadas para proporcionar ocasiões de trabalho aos seus médicos cooperados, auxiliando-os no exercício de sua profissão”.

Defende que:

O ato cooperativo, segundo a mensagem dos arts. 85, 86, 87, 88 e 111 [da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971], não está sujeito a qualquer tipo de tributação, o que demonstra a inconsistência das objeções opostas pela União Federal. [...]

Vale destacar, os médicos cooperados prestam serviços em seu próprio nome, assumindo plena responsabilidade pessoal pelo tratamento ministrado aos pacientes, em consonância com os preceitos do Código de Ética do exercício da medicina. [...]

Os contratos de assistência médico-hospitalar realizados pela Impugnante com determinadas pessoas físicas ou jurídicas, são pertinentes ao objeto da sociedade [...] pois, como já dito, ela atua como mandatária, representante, de seus cooperados. [...]

Tais contratos criam para os médicos cooperados uma obrigação profissional de fazer, de prestar aos usuários o atendimento médico estipulado, sendo que os resultados positivos obtidos com tais operações, gerados pela co-participação do médico-cooperado na execução de tais contratos, através do atendimento que dispensa aos usuários, são distribuídos como contraprestação aos mesmos, na exata proporção dos atendimentos prestados [...]. Por tais razões, como os valores que ingressam no caixa da Impugnante são repassados, integralmente, aos cooperados, não há como qualificá-los como lucro. Tanto no IRPJ quanto na CSLL não se tributa o ingresso, que é apenas uma das espécies de entrada [...].

Como no presente caso os valores transitados pelo caixa da cooperativa (Impugnante) não estão em sua disponibilidade, posto que repassados aos médicos cooperados, clínicas, hospitais, laboratórios, dentre outros prestadores de serviços credenciados, não há razões e fundamentos jurídicos para sua tributação [...].

As cooperativas, como é o caso da Impugnante, não possuem capacidade contributiva. [...] Nestas condições, se não há capacidade contributiva, já que não há cobrança de qualquer valor pelo serviço prestado, e se a base de cálculo dos tributos é lucro, inexistem razões para qualquer cobrança junto à Impugnante. [...]

Mesmo a denominada "taxa de administração", é juridicamente considerada é como receita do cooperado, uma vez que vai reverter para o pagamento da despesa da cooperativa, que é de responsabilidade do cooperado. Os resultados — positivos ou negativos — referentes à aplicação de tal "taxa" serão revertidos diretamente aos cooperados, tendo, pois, a mesma natureza jurídica dos demais valores movimentados.

Assim, é fato inegável que as entradas decorrentes dos contratos firmados não são da cooperativa (embora seja ela a destinatária imediata), mas sim de seus associados (destinatários mediatos) que são os verdadeiros prestadores de serviços aos usuários em geral. Tais valores são remunerações desses profissionais, pagas através de repasse da cooperativa. [...]

Em suma, como a Impugnante somente pratica atos cooperativos, não há que se falar em lucro e consequentemente incidência de IRPJ e CSLL.

Os atos cooperativos [...] dividem-se em atos-auxiliares (ou atos-meio) e atos-principais (atos-fim).

Temos por ato-fim (ou ato principal) aquele que se circunscreve à realização final da atividade econômica dos sócios, ou seja, do objeto da cooperativa; no caso concreto da Unimed, o ato-fim decorre das atividades realizadas com o intuito de viabilizar a prestação de serviço médico realizada diretamente pelo sócio ao usuário, como, por exemplo, uma simples consulta.

O ato-meio (ou ato auxiliar), por sua vez, caracteriza-se materialmente quando, para o atingimento do ato-fim, impõe-se à prática de outros atos correlatos de verdadeiro auxílio, de natureza instrumental, sem os quais não se chegaria ao objetivo final. [...]

O ato-meio (ou ato acessório) não pode ser considerado como um ato isolado do ato principal, como se pudesse existir por si mesmo e se justificar autonomamente; na prática diária da atividade médica, impõe-se, cada vez com maior intensidade, a utilização de recursos auxiliares ao profissional, normalmente realizados por terceiros também cooperados (fornecimento de medicamentos), visando, todos, ao atingimento do ato-fim. [...]

Neste contexto, o ato acessório nada mais é do que um instrumento de viabilização da prestação de serviços médicos pelo sócio ao usuário. [...] Sem os hospitais, laboratórios e clínicas especializadas não têm os cooperados como prestarem os serviços médicos a que dispuseram [...]. Ambos caracterizam-se como ato cooperado, devendo, portanto, sofrer o mesmo tratamento tributário.

Não é a Impugnante quem adquire os medicamentos/artigos ópticos, mas sim os médicos cooperados [...] Não há, seguindo tais premissas, como se falar em revenda de medicamentos e ou artigos ópticos aos usuários, mas tão-somente em fornecimento, a preço de custo, com a finalidade de viabilizar o tratamento, a cura da enfermidade apontada. E por isso que tais medicamentos e/ou artigos ópticos são fornecidos, sempre, mediante receita do médico cooperado [...].

A conjugação dos elementos acima explicitados nos permite concluir que o fornecimento de medicamentos pela Impugnante, em nome dos médicos cooperados, não é um fato que possa ser apartado do ato cooperativo, como pretende a d. fiscalização. [...]

Conforme se comprova da análise da documentação fiscal da Impugnante, todos as notas referentes ao fornecimento de medicamentos e artigo ópticos são assinadas diretamente pelas pessoas físicas usuárias dos planos de saúde. [...] Portanto, embora a emissão das notas fiscais muitas vezes seja feita à pessoa jurídica contratante de plano de saúde, da análise da documentação fiscal, torna-se fácil verificar que não há fornecimento de medicamentos e artigo ópticos a pessoas jurídicas. [...]

Com efeito, o fornecimento de medicamentos e artigo ópticos, por ser ato intrínseco ao ato cooperativo, está efetivamente incluído na prestação de serviços para a qual os médicos cooperados, por intermédio de sua mandatária, foram contratados. Vale dizer, tais fornecimentos não existem por si só, para todo e qualquer interessado; não é independente e autônomo do ato cooperativo, como uma atividade mercantil; não é possível desenquadrá-lo do ato cooperado. [...]

A conclusão, portanto, é de que a atividade praticada pela Impugnante, nos termos de seu estatuto social, se enquadra no conceito de "ato cooperado", estando excluída do campo de tributação pela inexistência de lucro. Trata-se de típico caso de não-incidência tributária. [...]

Nestes termos, de rigor seja reconhecido por V. Sas. a não incidência dos tributos IRPJ e CSLL sobre a atividade praticada pela Impugnante, incluído atos meio (fornecimento de medicamentos e artigos ópticos), tudo corroborado pelas recentes decisões de nossos tribunais [...].

No presente caso a "incidência" não ocorreu por falta de seu suporte fático, mas sim por falta da "hipótese de incidência", ausente no caso concreto. [...].

Vale dizer [que] a lei não previu a incidência do IRPJ e da CSLL sobre valores alheios à lucro [...]. É exatamente o que ocorre na hipótese vertente, porquanto a Impugnante não pratica o fato gerador do tributo (ter lucro) descrito hipoteticamente na norma como necessário e suficiente à irradiação de efeitos tributários. Como já afirmado, à sociedade cooperativa pratica atos voltados para os seus sócios, não tendo por finalidade o lucro. [...]

O artigo 21 da [Lei 10.865, de 30 de abril de 2004], alterando o artigo 32 da [Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003], excluiu as cooperativas das hipóteses de retenção. [...]

A fiscalização não se atentou que os ingressos decorrentes do fornecimento de produtos ópticos e farmacêuticos não poderiam compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL justamente por se encontram no regime monofásico, nos termos do art. 1º da [Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000].

Tais valores foram excluídos da base de cálculo, justamente em razão dessa sistemática de tributação, o que efetivamente não se atentou a fiscalização.

Se a Impugnante não ofertou tais ingressos a tributação foi justamente em razão do quanto disposto nos artigos 1º e 2º da [Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000], com redação dada pela [Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004].

Ora, em razão de tal dispositivo, jamais poderia a fiscalização ter apurado os tributos sob o regime não-cumulativo, já que as cooperativas se submetem ao regime anterior. [...]

Portanto, não merece acolhimento o lançamento, devendo o ICMS ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL relação aos ingressos provenientes do fornecimento de medicamentos.

Apresenta argumentos contra a incidência dos juros de mora equivalentes à taxa Selic e em oposição à aplicação da multa de ofício proporcional e a multa de ofício isolada.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Pelo exposto, tem a presente a finalidade de requerer à r. autoridade fazendária para que acate as razões trazidas na presente impugnação para cancelar o Auto de Infração e respectivo crédito ali consubstanciado, em respeito à especialidade do ato cooperativo e à sua condição de fora da incidência do IRPJ e CSLL.

Outrossim, referida autuação não merece prosperar em razão da não exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação ao fornecimento de medicamentos.

A nulidade da autuação fica também patente no tocante à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre os ingressos de produtos farmacêuticos e ópticos, em razão da não exclusão dos itens relacionados aos produtos monofásicos, bem como do enquadramento errôneo da Impugnante sob o regime não cumulativo.

Por fim, caso assim não entenda V. Sa, e tendo em vista o princípio da eventualidade, requer-se seja cancelada a multa e os juros pretendidos pela fiscalização, ou, no mínimo, o seu redimensionamento para 20%. Quanto à multa isolada, a mesma se mostra nula conforme fundamento acima descritos, corroborados pelas decisões do E. CARF.

Está registrado como ementa do Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/RPO/SP nº 14-43.291, de 30.07.2013, fls. 718-738:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008 IRPJ E CSLL.

INCIDÊNCIA. SOCIEDADES COOPERATIVAS. REVENDA DE PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA COMERCIALIZAÇÃO JUNTO A TERCEIROS.

A não incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro atribuída às sociedades cooperativas alcança, tão-somente, os resultados advindos dos chamados atos cooperativos, que não inclui a revenda de produtos adquiridos para comercialização junto a terceiros.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO.

Para a aplicação da multa no patamar de 75% basta a constatação, em procedimento de ofício, de infração à legislação tributária, da qual resulte falta de

recolhimento do tributo, a multa moratória no limite de 20% é cabível apenas no recolhimento espontâneo.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A falta de recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, principal e multa de ofício, é acrescido de juros de mora à taxa Selic, seja qual for o motivo determinante da falta, por expressa determinação legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada em 22.08.2013, fl. 744, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 23.09.2013 (segunda-feira), fls. 745-799, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge e reitera os argumentos apresentados na peça impugnatória.

Acrescenta que:

A Recorrente consiste em uma sociedade cooperativa [e] sua finalidade essencial, por força dos artigos 3º, 4º, 5º e 7º [da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971] reside na prestação de serviços aos seus cooperados [médicos], visando angariar-lhes trabalho, condições para o exercício efetivo de sua profissão. [...]

[Celebra] [...] contratos de prestação de serviços com pessoas, físicas e jurídicas, sempre em nome de seus de seus cooperados, vez que estes são os reais executores dos serviços pactuados e, conseqüentemente, únicos contribuintes do imposto eventualmente incidente sobre a atividade, [e ainda] contratos com hospitais, clínicas, laboratórios, dentre outros prestadores de serviços necessários ou voltados a viabilizar a atividade dos cooperados.

A fiscalização entendeu que os supostos resultados positivos, que na verdade se tratam de ingressos, decorrentes da "exploração" do comércio varejista de artigos de ópticas e farmácia não foram oferecidas à tributação para fins de pagamento de imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro (CSLL). Conforme [...] abaixo disposto, a Recorrente não pratica atos não cooperativos nem obtém lucro decorrente do suposto comércio varejista de óptica ou medicamentos.

Não pode, assim, a União, utilizar como base de cálculo dos tributos referidos ingressos, os quais apenas transitam pelo caixa da Recorrente. [...] A Recorrente figura apenas como mandatária de seus cooperados [...].

Outrossim, vale acrescentar que na presente autuação não foram consideradas as retenções já sofridas pela Recorrente quando da emissão das faturas, valores constantes de seus balancetes mensais e que foram recolhidos por terceiros contratantes por meio de substituição tributária.

Os valores retidos sobre as faturas emitidas pela Recorrente estão devidamente descritos em sua contabilidade e deveriam, pela sistemática dos tributos, ser abatidos dos valores glosados.

Por outro lado, foram incluídas contas de ingressos, relativas ao fornecimento de medicamentos e produtos ópticos aos usuários de planos de saúde. Tal inclusão, entretanto, é nula.

A fiscalização não se atentou que tais produtos não poderiam compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, justamente por que se encontram no regime monofásico, nos termos do art. 1º da [Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000]. [...]

O MÉRITO [...]

Pelo que se depreende do Estatuto Social são os médicos cooperados que prestam serviços aos pacientes, seja na forma de [...] atos individuais, seja mediante contrato com pessoas jurídicas, que habilitam seus diretores e empregados como destinatários do atendimento na área da saúde. Nas duas modalidades, o contrato objetiva o atendimento do pessoal credenciado junto à cooperativa, estatutariamente denominado "usuário".

A Recorrente apenas aproxima o médico cooperado do paciente, e sem cobrar nada por isso, pois como já mencionado, não possui finalidade lucrativa. Ou seja: A Unimed só presta serviços aos seus cooperados: é sua única e exclusiva função.

Tece esclarecimentos sobre o resultado positivo das cooperativas, que não se confunde com lucro, e ainda distingue o "ato cooperativo" do "ato não cooperativo", em conformidade com a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, bem como que "as cooperativas médicas, como é o caso da Recorrente, foram criadas para proporcionar ocasiões de trabalho aos seus médicos cooperados, auxiliando-os no exercício de sua profissão".

Defende que:

O ato cooperativo, segundo a mensagem dos arts. 85, 86, 87, 88 e 111 [da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971], não está sujeito a qualquer tipo de tributação, o que demonstra a inconsistência das objeções opostas pela União Federal. [...]

Vale destacar, os médicos cooperados prestam serviços em seu próprio nome, assumindo plena responsabilidade pessoal pelo tratamento ministrado aos pacientes, em consonância com os preceitos do Código de Ética do exercício da medicina. [...]

Os contratos de assistência médico-hospitalar realizados pela Recorrente com determinadas pessoas físicas ou jurídicas, são pertinentes ao objeto da sociedade [...] pois, como já dito, ela atua como mandatária, representante, de seus cooperados. [...]

Tais contratos criam para os médicos cooperados uma obrigação profissional de fazer, de prestar aos usuários o atendimento médico estipulado, sendo que os resultados positivos obtidos com tais operações, gerados pela co-participação do médico-cooperado na execução de tais contratos, através do atendimento que dispensa aos usuários, são distribuídos como contraprestação aos mesmos, na exata proporção dos atendimentos prestados [...]. Por tais razões, como os valores que ingressam no caixa da Recorrente são repassados, integralmente, aos cooperados, não há como qualificá-los como lucro. Tanto no IRPJ quanto na CSLL não se tributa o ingresso, que é apenas uma das espécies de entrada [...].

Como no presente caso os valores transitados pelo caixa da cooperativa (Recorrente) não estão em sua disponibilidade, posto que repassados aos médicos cooperados, clínicas, hospitais, laboratórios, dentre outros prestadores de serviços credenciados, não há razões e fundamentos jurídicos para sua tributação [...].

As cooperativas, como é o caso da Recorrente, não possuem capacidade contributiva. [...] Nestas condições, se não há capacidade contributiva, já que não há cobrança de qualquer valor pelo serviço prestado, e se a base de cálculo dos tributos é lucro, inexistem razões para qualquer cobrança junto à Recorrente. [...]

Mesmo a denominada "taxa de administração", é juridicamente considerada é como receita do cooperado, uma vez que vai reverter para o pagamento da despesa da cooperativa, que é de responsabilidade do cooperado. Os resultados — positivos ou negativos - referentes à, aplicação de tal "taxa" serão revertidos diretamente aos cooperados, tendo, pois, a mesma natureza jurídica dos demais valores movimentados.

Assim, é fato inegável que as entradas decorrentes dos contratos firmados não são da cooperativa (embora seja ela a destinatária imediata), mas sim de seus associados (destinatários mediatos) que são os verdadeiros prestadores de serviços aos usuários em geral. Tais valores são remunerações desses profissionais, pagas através de repasse da cooperativa. [...]

Em suma, como a Recorrente somente pratica atos cooperativos, não há que se falar em lucro e consequentemente incidência de IRPJ e CSLL.

Os atos cooperativos [...] dividem-se em atos-auxiliares (ou atos-meio) e atos-principais (atos-fim).

Temos por ato-fim (ou ato principal) aquele que se circunscreve à realização final da atividade econômica dos sócios, ou seja, do objeto da cooperativa; no caso concreto da Unimed, o ato-fim decorre das atividades realizadas com o intuito de viabilizar a prestação de serviço médico realizada diretamente pelo sócio ao usuário, como, por exemplo, uma simples consulta.

O ato-meio (ou ato auxiliar), por sua vez, caracteriza-se materialmente quando, para o atingimento do ato-fim, impõe-se à prática de outros atos correlatos de verdadeiro auxílio, de natureza instrumental, sem os quais não se chegaria ao objetivo final. [...]

O ato-meio (ou ato acessório) não pode ser considerado como um ato isolado do ato principal, como se pudesse existir por si mesmo e se justificar autonomamente; na prática diária da atividade médica, impõe-se, cada vez com maior intensidade, a utilização de recursos auxiliares ao profissional, normalmente realizados por terceiros também cooperados (fornecimento de medicamentos), visando, todos, ao atingimento do ato-fim. [...]

Neste contexto, o ato acessório nada mais é do que um instrumento de viabilização da prestação de serviços médicos pelo sócio ao usuário. [...] Sem os hospitais, laboratórios e clínicas especializadas não têm os cooperados como prestarem os serviços médicos a que dispuseram [...]. Ambos caracterizam-se como ato cooperado, devendo, portanto, sofrer o mesmo tratamento tributário.

Não é a Recorrente quem adquire os medicamentos/artigos ópticos, mas sim os médicos cooperados [...] Não há, seguindo tais premissas, como se falar em revenda de medicamentos e ou artigos ópticos aos usuários, mas tão-somente em fornecimento, a preço de custo, com a finalidade de viabilizar o tratamento, a cura da enfermidade apontada. E por isso que tais medicamentos e/ou artigos ópticos são fornecidos, sempre, mediante receita do médico cooperado [...].

A conjugação dos elementos acima explicitados nos permite concluir que o fornecimento de medicamentos pela Recorrente, em nome dos médicos cooperados, não é um fato que possa ser apartado do ato cooperativo, como pretende a d. fiscalização. [...]

Conforme se comprova da análise da documentação fiscal da Recorrente, todas as notas referentes ao fornecimento de medicamentos e artigo ópticos são assinadas diretamente pelas pessoas físicas usuárias dos planos de saúde. [...] Portanto, embora a emissão das notas fiscais muitas vezes seja feita à pessoa jurídica contratante de plano de saúde, da análise da documentação fiscal, torna-se fácil verificar que não há fornecimento de medicamentos e artigo ópticos a pessoas jurídicas. [...]

Com efeito, o fornecimento de medicamentos e artigo ópticos, por ser ato intrínseco ao ato cooperativo, está efetivamente incluído na prestação de serviços para a qual os médicos cooperados, por intermédio de sua mandatária, foram contratados. Vale dizer, tais fornecimentos não existem por si só, para todo e qualquer interessado; não é independente e autônomo do ato cooperativo, como uma atividade mercantil; não é possível enquadrá-lo do ato cooperado. [...]

A conclusão, portanto, é de que a atividade praticada pela Recorrente, nos termos de seu estatuto social, se enquadra no conceito de "ato cooperado", estando excluída do campo de tributação pela inexistência de lucro. Trata-se de típico caso de não-incidência tributária. [...]

Nestes termos, de rigor seja reconhecido por V. Sas. a não incidência dos tributos IRPJ e CSLL sobre a atividade praticada pela Recorrente, incluído atos meio (fornecimento de medicamentos e artigos ópticos), tudo corroborado pelas recentes decisões de nossos tribunais [...].

No presente caso a "incidência" não ocorreu por falta de seu suporte fático, mas sim por falta da "hipótese de incidência", ausente no caso concreto. [...].

Vale dizer [que] a lei não previu a incidência do IRPJ e da CSLL sobre valores alheios à lucro [...]. É exatamente o que ocorre na hipótese vertente, porquanto a Recorrente não pratica o fato gerador do tributo (ter lucro) descrito hipoteticamente na norma como necessário e suficiente à irradiação de efeitos tributários. Como já afirmado, à sociedade cooperativa pratica atos voltados para os seus sócios, não tendo por finalidade o lucro. [...]

O artigo 21 da [Lei 10.865, de 30 de abril de 2004], alterando o artigo 32 da [Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003], excluiu as cooperativas das hipóteses de retenção. [...]

A fiscalização não se atentou que os ingressos decorrentes do fornecimento de produtos ópticos e farmacêuticos não poderiam compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL justamente por se encontram no regime monofásico, nos termos do art. 1º da [Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000].

Tais valores foram excluídos da base de cálculo, justamente em razão dessa sistemática de tributação, o que efetivamente não se atentou a fiscalização.

Se a Recorrente não ofertou tais ingressos a tributação foi justamente em razão do quanto disposto nos artigos 1º e 2º da [Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000], com redação dada pela [Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004].

Ora, em razão de tal dispositivo, jamais poderia a fiscalização ter apurado os tributos sob o regime não-cumulativo, já que as cooperativas se submetem ao regime anterior. [...]

Portanto, não merece acolhimento o lançamento, devendo o ICMS ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL relação aos ingressos provenientes do fornecimento de medicamentos.

Apresenta argumentos contra a incidência dos juros de mora equivalentes à taxa Selic e em oposição à aplicação da multa de ofício proporcional e a multa de ofício isolada.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Pelo exposto, tem a presente a finalidade de requerer à r. autoridade fazendária para que acate as razões trazidas na presente impugnação para cancelar o Auto de Infração e respectivo crédito ali consubstanciado, em respeito à especialidade do ato cooperativo e à sua condição de fora da incidência do IRPJ e CSLL.

Outrossim, referida autuação não merece prosperar em razão da não exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação ao fornecimento de medicamentos.

A nulidade da autuação fica também patente no tocante à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre os ingressos de produtos farmacêuticos e ópticos, em razão da não exclusão dos itens relacionados aos produtos monofásicos, bem como do enquadramento errôneo da Recorrente sob o regime não cumulativo.

Por fim, caso assim não entenda V. Sa, e tendo em vista o princípio da eventualidade, requer-se seja cancelada a multa e os juros pretendidos pela fiscalização, ou, no mínimo, o seu redimensionamento para 20%. Quanto à multa isolada, a mesma se mostra nula conforme fundamento acima descritos, corroborados pelas decisões do E. CARF.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos e que os lançamentos não poderiam ter sido formalizados.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da RFB, em caráter privativo constituir o crédito tributário pelo lançamento. Esta atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ainda que ele seja de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. É a autoridade legitimada para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Nos casos em que dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, os Autos de Infração podem ser lavrados sem prévia intimação à pessoa jurídica no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do seu estabelecimento, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Estes atos administrativos, sim, não prescindem da intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos, deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes¹.

As manifestações unilaterais da RFB foram formalizadas por ato administrativo, como uma espécie de ato jurídico, deve estar revestido dos atributos que lhe conferem a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade, ou seja, para que produza efeitos que vinculem o administrado deve ser emitido (a) por agente competente que o pratica dentro das suas atribuições legais, (b) com as formalidades indispensáveis à sua existência, (c) com objeto, cujo resultado está previsto em lei, (d) com os motivos, cuja matéria de fato ou de direito seja juridicamente adequada ao resultado obtido e (e) com a finalidade visando o propósito previsto na regra de competência do agente. Tratando-se de ato vinculado, a Administração Pública tem o dever de motivá-lo no sentido de evidenciar sua expedição com os requisitos legais².

Os Autos de Infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a

¹ Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

² Fundamentação legal: art. 179 da Constituição Federal, art. 2º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, § 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

As Autoridade Fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. 3 Desse modo, não tem validade jurídica a afirmativa da Recorrente de que as os agentes públicos tributários na teriam competência para o exercício da atividade de lançamento. Frise-se, pelo contrário, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Ainda, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formou livremente sua convicção, em conformidade do princípio da persuasão racional, de modo que não há que se falar em inovação em relação à situação fática e jurídica apurada lançamento⁴. Assim, os Autos de Infração, fls. 546-574 e o Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/RPO/SP nº 14-43.291, de 30.07.2013, fls. 718-738, contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos no processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que os atos cooperativos compreendem o “fornecimento de medicamentos e artigos ópticos”.

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade a prova da não veracidade dos fatos registrados.

³ Fundamentação legal: art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal.

⁴ Fundamentação legal: art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

O lucro real anual é determinado pelo lucro líquido do período de apuração ajustado, nos termos legais, pelas adições dos valores que não sejam dedutíveis e dos ganhos e rendimentos de capital e pelas exclusões dos valores autorizados, do prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, das perdas no recebimento de créditos decorrentes das suas atividades e das provisões expressamente autorizadas. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta excluídos, via de regra, as vendas canceladas, os descontos concedidos incondicionalmente e os impostos incidentes sobre vendas. Excepcionalmente a legislação prevê taxativamente as hipóteses em que a pessoa jurídica pode deduzir outras parcelas da receita bruta.

O lucro bruto é o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua seu objeto e corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos. O lucro operacional é o lucro bruto excluídos os custos e as despesas operacionais necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora incorridas para a realização operações exigidas pela sua atividade econômica apropriadas simultaneamente às receitas que gerarem, em conformidade com o regime de competência e com o princípio da independência dos exercícios. O lucro líquido é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações e deve ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial⁵.

As sociedades cooperativas em geral estão reguladas pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das cooperativas e podem, com o fim de viabilizar a atividade de seus associados, adotar qualquer objeto, respeitadas as limitações legais no sentido de não exercerem atividades ilícitas ou proibidas em lei.

Estando as sociedades cooperativas sujeitas à tributação pelo IRPJ quando auferirem resultados positivos em atos não cooperativos e, devendo destacar em sua escrituração contábil as receitas, os custos, despesas e encargos relativos a esses atos - operações realizadas com não associados, conclui-se que, nestes casos, as cooperativas deverão possuir todos os livros contábeis e fiscais exigidos das outras pessoas jurídicas.

Além disso, a sociedade cooperativa também deverá possuir os seguintes livros: a) Matrícula; b) Atas das Assembléias Gerais; c) Atas dos Órgãos de Administração; d) Atas do Conselho Fiscal; e) Presença do Associados nas Assembléias Gerais.

Denominam-se atos cooperativos aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais.

Nas cooperativas médicas, considera-se atos cooperados os serviços prestados pelas cooperativas diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento

⁵ Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º, art. 9º e 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 6º e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. nº 2.200-2 de 24/08/2001

de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos. Ressalte-se que o ato cooperativo, entretanto, não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Nesse sentido, embora não haja norma que lhe confira efeito vinculante, tem cabimento adotar o entendimento constante no Voto condutor do Recurso Especial nº 1081747/PR do Superior Tribunal de Justiça (STJ) 6:

Atos cooperativos são atos jurídicos que criam, mantém ou extinguem relações cooperativas, exceto a constituição da própria entidade, de acordo com o objeto social, em cumprimento de seus fins institucionais [...].

Ato cooperativo é o fato jurídico, da espécie ato jurídico, que cria, modifica ou extingue relações jurídicas cooperativas, de acordo com as características fundamentais, a observância aos princípios e fins institucionais cooperativos [...].

O ato cooperativo não se confunde com ato mercantil. Isto porque o mesmo não implica a operação de mercado, nem contrato de compra e venda de mercadorias, posto ser praticado entre a cooperativa e seus associados, sempre na busca dos objetivos colimados pelo empreendimento [...]

A lei prevê a possibilidade de serem realizadas operações com não-associados e que, apesar de também terem como finalidade o atendimento dos objetivos sociais da cooperativa, possuem expressa previsão de tributação na Lei 5.764/71, como se observa dos arts. [79], 86, 87 e 111, in verbis :

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

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

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

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

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 86 e 87, 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.

Justifica-se, pois, a redação do art. 79 da Lei 5.764/71 e a restrição de não participarem do ato cooperativo terceiros não-cooperados. [...]

Assim, as demais operações, envolvendo não associados, só podem ser praticadas se tiverem como finalidade o atendimento dos objetivos sociais e, apesar disso, devem ser tributadas quando desses operações houver resultado positivo, o que será considerado tributável nos termos do art. 111 da Lei 5.764/71. [...]

Em conclusão:

1) equivocados a doutrina e os precedentes do STJ que entendem como ato cooperativo, indistintamente, todo aquele que atende às finalidades institucionais da cooperativa;

2) constitui-se ato cooperativo típico ou próprio, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71, o serviço prestado pela cooperativa diretamente ao cooperado, quando:

a) a cooperativa estabelece, em nome e no interesse dos associados, relação jurídica com terceiros (não-cooperados) para viabilizar o funcionamento da própria cooperativa (com a locação ou a aquisição de máquinas e equipamentos, contratação de empregados para atuarem na área-meio, por exemplo) visando à concretização do objetivo social da cooperativa; e

b) a cooperativa recebe valores de terceiros (não-cooperados) em razão da comercialização de produtos e mercadorias ou da prestação de serviços por seus associados e a eles repassa.

3) estão excluídos do conceito de atos cooperativos a prestação de serviços por não-associado (pessoa física ou jurídica) através da cooperativa a terceiros, ainda que necessários ao bom desempenho da atividade-fim ou, ainda, a prestação de serviços estranhos ao seu objeto social; e

4) os atos cooperativos denominados "auxiliares", quando a cooperativa necessita realizar gastos com terceiros, como hospitais, laboratórios e outros - mesmo que decorrentes do atendimento médico cooperado -, não se inserem no conceito de ato cooperativo típico ou próprio;

Os atos não-cooperativos são aqueles que importam em operação com terceiros não associados, tais como:

- (a) de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais; e
- (b) a contratação de bens e serviços de terceiros não associados.

As sociedades cooperativas devem contabilizar em separado os resultados das operações com não associados, de forma a permitir o cálculo de tributos.

As cooperativas devem pagar o IRPJ sobre o resultado positivo das operações e das atividades estranhas a sua finalidade (ato não cooperativo), isto é, serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.761, de 1971.

Os resultados das operações com não associados serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para incidência de tributos.

A base de cálculo do IRPJ será determinada segundo a escrituração que apresente destaque das receitas tributáveis e dos correspondentes custos, despesas e encargos.

No cálculo do lucro real deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

- a) apuram-se as receitas das atividades das cooperativas e as receitas derivadas das operações com não-associados, separadamente;
- b) apuram-se, também separadamente, os custos diretos e imputam-se esses custos às receitas com as quais tenham correlação;
- c) apropriam-se os custos indiretos e as despesas e encargos comuns às duas espécies de receitas, proporcionalmente ao valor de cada uma, desde que seja impossível separar objetivamente, o que pertence a cada espécie de receita.

Embora o art. 39 da Lei nº 10.865, de 20 de abril de 2004, tenha previsto que a partir de 1º de janeiro de 2005, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficaram isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o enunciado da Súmula CARF nº 83 determina que “o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004.”

Vale ressaltar que, *a contrario sensu*, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, nos termos do art. 57 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Assim, tem-se que as sociedades cooperativas calcularão a CSLL sobre o resultado do período-base, decorrente de operações com não-cooperados⁷.

⁷ Fundamentação legal: art. 195 da Constituição Federal, Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 198, de 29 de dezembro de 1988 e art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004.

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

O lançamento fundamenta-se na exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituadas como atos cooperativos, implicando redução do lucro real no ano-calendário de 2007 e compensação, no ano-calendário 2008, dos resultados positivos obtidos com atos não cooperados com prejuízo apurado com atos cooperados.

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 575-585, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

Demonstrativo de Resultado do Período (DRE Mensal)

A totalidade dos resultados apurados nos anos-calendário 2007 e 2008 decorrentes da exploração das atividades de plano de saúde, farmácia e ótica e demonstrados através da planilha denominada de "Demonstrativo de Resultados - Ingressos e Custos Direto" foram excluídos do lucro líquido para fins de apuração do lucro real e, conseqüentemente, do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, conforme se pode ver da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - Ficha 9-A, em anexo, o que não é permitido pela legislação, vez que parte dos resultados são decorrentes de atos não cooperativos. [...]

De acordo com o regime tributário diferenciado aplicado às sociedades cooperativas, podemos afirmar que gozam de isenção apenas os atos cooperativos.

A Lei nº 5.764/71, em seu art. 79, definiu os atos cooperativos como os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Segundo o parágrafo único do mesmo artigo, o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Conclui-se, portanto, que não gozam da referida isenção os atos não cooperativos.

Os atos não-cooperativos são aqueles que importam em operações com terceiros não associados. Inclui-se entre os atos não cooperativos aqueles atos que apesar de realizados entre a cooperativa e seus associados mostram-se atípicos à atividade cooperativa ou que não estejam diretamente relacionados com o objeto social da entidade (alheias às atividades cooperativas), bem como todos os demais atos que extrapolem a delimitação conceitual dos atos cooperativos.

Nessa linha, podemos afirmar que excluídos os ganhos resultantes de atos cooperativos, todos os demais rendimentos obtidos pelas sociedades cooperativas, no que concerne à tributação pelo IRPJ, se sujeitam às mesmas regras de tributação que se aplicam a qualquer pessoa jurídica.

Ou seja, os resultados positivos decorrentes de atos considerados não cooperativos encontram-se dentro do campo de incidência do imposto, conforme dispõe o art. 183 do RIR/99.

E é no conceito de atos não cooperativos que se enquadram as receitas decorrentes da exploração do comércio varejista de artigos de óptica (filial

cadastrada no CNPJ nº 57.214.900/0004-00) e do comércio varejista de produtos farmacêuticos (filial cadastrada no CNPJ nº 57.214.900/0002-00). [...]

Do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A fiscalização constatou que os resultados positivos dos atos não cooperativos decorrentes da exploração do comércio varejista de artigos de óptica (filial cadastrada no CNPJ nº 57.214.900/0004-00) e do comércio varejista de produtos farmacêuticos (filial cadastrada no CNPJ nº 57.214.900/0002-00) apurados através das planilhas denominadas "Demonstrativo de Resultados - Ingressos e Custos Direto", em anexo, apesar de segregados contabilmente, ou foram excluídos indevidamente do Lucro Líquido para fins de apuração do lucro real ou foram compensados com os prejuízos decorrentes dos atos cooperativos.

No ano-calendário 2007, os resultados positivos obtidos com os atos não cooperativos, no valor de R\$459.032,85, foram indevidamente excluídos do lucro líquido para fins de apuração do lucro real como se fossem "Resultados não tributados de sociedades cooperativas", conforme Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, em anexo.

No ano calendário 2008, a contribuinte compensou o prejuízo contábil decorrentes de atos cooperativos (Plano de saúde) no valor de R\$1.581.114,83 com os resultados positivos obtidos com os atos não cooperativos (Farmácia e Óptica), no valor de R\$436.410,71, do que resultou indevidamente um prejuízo consolidado de R\$1.144.702,12.

Diante disso, os resultados positivos obtidos com os atos não cooperativos nos anos calendário 2007 e 2008, nos valores de R\$459.032,85 e R\$436.410,71, respectivamente, constituirão base de cálculo para fins de apuração do valor devido a título de Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme planilha denominada de "Demonstrativo do Lucro Líquido antes do IRPJ por atividade", em anexo.

Restou comprovado houve exploração do comércio varejista de artigos de óptica e de produtos farmacêuticos. Esses valores não são considerados atos cooperados por expressa disposição legal e assim interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 04, de 1986, cujos fundamentos devem ser adotados de plano:

2.1 - A legislação em vigor não confere às sociedades cooperativas isenção do tributo. A não tributação das sociedades cooperativas em relação aos atos que obedeçam ao disposto na legislação específica (art. 129 do RIR/80) reside na circunstância de não terem elas lucros, segundo a própria definição legal dessas sociedades, tendo ficado ressalvado, entretanto, que o tributo incidirá nos casos em que resultarem lucros (arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71).

2.2 - Esta Coordenação, através de diversos atos normativos - PN CST nº 155/73 (DOU de 05/11/73), PN CST nº 33/78 (DOU de 18/04/78), PN CST nº 33/80 (DOU de 09/09/80) e PN CST nº 38/80 (DOU de 05/11/80) - definiu o regime tributário das cooperativas em relação a atos cooperativos e, quanto aos demais atos praticados que extrapolem aquela delimitação conceitual, declarou aplicável o regime instituído para as

peças jurídicas em geral, indiferentemente à lícitude ou ilicitude dos atos praticados. [...]

6. Conclusões

6.1.1- O resultado positivo [...] deve ser oferecido à tributação englobadamente com os resultados das operações com não associados mediante seu cômputo em separado (item 4 do PN CST nº 73/75), mesmo em caso de eventual apuração de prejuízo contábil no balanço nas operações com associados, uma vez que este deverá ser coberto com recursos do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do art. 80 da Lei nº 5.764/71.

A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

No caso do IRPJ e da CSLL não há que se falar em não cumulatividade, por se tratar de tributos em que a Recorrente é considerada contribuinte direto, ou seja, não há a possibilidade de repassar para outrem o ônus tributário e assim são tributos cumulativos que incidem em mais de uma etapa de circulação de mercadorias sem que na posterior possa ser abatido ou compensado o montante pago na etapa anterior.

Em relação às despesas a título de ICMS, a legislação prevê que na apuração do lucro real devem ser adotados os procedimentos de apurar as receitas das atividades das cooperativas e as receitas derivadas das operações com não-associados, separadamente, apurando-se, também separadamente, os custos diretos e imputam-se esses custos às receitas com as quais tenham correlação. Apropriam-se, também, os custos indiretos e as despesas e encargos comuns às duas espécies de receitas, proporcionalmente ao valor de cada uma, desde que seja impossível separar objetivamente, o que pertence a cada espécie de receita. Verifica-se que nos Demonstrativos contábeis apresentados pela Recorrente às fls. 109-487, já foram apropriados ao valores a título de ICMS.

Pertinente à distinção entre atos acessórios e atos auxiliares deve prevalecer o entendimento de que o conceito de ato cooperativo deve ser interpretado restritivamente⁸, sem alterar-lhe a essência, o que afasta a noção de que ato cooperado é, indistintamente, todo aquele que guarda relação com o objetivo social da cooperativa, ainda que realizados com não-associados.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto. As alegações relatadas pela defendente, conseqüentemente, não estão justificadas.

A Recorrente discorda da incidência de juros de mora equivalentes à taxa Selic.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, e se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês⁹. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita

⁸ Fundamentação legal: art. 111 do Código Tributário Nacional.

⁹ Fundamentação legal: art. 161 do Código Tributário Nacional.

Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais, nos termos da Súmula CARF nº 4.

Por conseguinte, os débitos tributários não pagos nos prazos legais são acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, seja qual for o motivo determinante da falta. Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em recurso especial repetitivo nº 1.111.175/SP, cujo trânsito em julgado ocorreu em 09.09.2009¹⁰ e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF¹¹. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício proporcional e ainda discorda da aplicação da multa de ofício isolada determinada sobre a base de cálculo estimada, por haver concomitância com a aplicação da multa de ofício proporcional.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

A aplicação da multa de ofício proporcional pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação da falta de pagamento ou recolhimento, pela falta de declaração e pela declaração inexata de obrigações tributárias pelo sujeito passivo. Tem como requisito necessário a comprovação, de plano, da conduta culposa do agente, que é a falta cometida contra um dever, por ação ou omissão, de forma a evidenciar a inobservância de diligência que deveria ser observada quando da prática de um ato a que se está obrigado. O lançamento de ofício afasta a aplicação da multa de mora que pressupõe o pagamento espontâneo do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscal em relação à matéria e ao período tratados nos autos¹². No presente caso, houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, de modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional.

Tem-se que a multa de ofício proporcional pode ser reduzida nos seguintes percentuais, se o sujeito passivo, uma vez notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos lançados de ofício:

– 50% (cinquenta por cento), se efetuar o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;

– 40% (quarenta por cento), se requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1111175/SP. Ministra Relatora: Denise Arruda. Primeira Seção, Brasília, DF, 10 de junho de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=892437&sReg=200900188256&sData=20090701&formato=PDF>. Acesso em: 31 ago.2011.

¹¹ Fundamentação legal: art. 161 do Código Tributário Nacional, art. 5º e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Súmulas CARF nºs 4 e 5 e art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

¹² Fundamentação Legal: art. 142, art. 149 e art. 150 do Código Tributário Nacional, art. 44 e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 21 do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, bem como art. 7º do Decreto nº 235, de 06 de março de 1972.

– 30% (trinta por cento), se efetuar o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e

– 20% (vinte por cento), se requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância¹³.

No presente caso, houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direto e a Recorrente não efetuou o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos lançados de ofício até a notificação da decisão administrativa de primeira instância, de modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

A pessoa jurídica que adota o regime de tributação do lucro real pode optar pela apuração anual de IRPJ e de CSLL, o que lhe impõe o pagamento destes tributos em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada, ainda que venha a apurar prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa no balanço encerrado em 31 de dezembro do ano-calendário. Pode, todavia, suspender ou reduzir os pagamentos dos tributos devidos em cada mês, desde que demonstre, mediante de balanços ou balancetes mensais, que as quantias acumuladas já recolhidas excedem os valores dos tributos devidos referentes ao período em curso. Para tanto, estes balanços ou balancetes de suspensão ou redução devem ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário e a demonstração do lucro real relativa ao período deve ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

O pressuposto é de que a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária, penalidade que tem como fonte a lei é imposta em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Por esta razão, caso as obrigações tributárias mencionadas não sejam cumpridas a pessoa jurídica fica sujeita à multa de 50% (cinquenta por cento), aplicada isoladamente, calculada sobre o montante das parcelas dos tributos não recolhidos ou das insuficiências apuradas. Este percentual foi fixado a partir 15.06.2007, abrandando aquele originalmente previsto. Assim, para os atos não definitivamente julgados em for imposta a penalidade em percentual mais severo previsto na lei vigente ao tempo da sua prática, a lei superveniente mais branda aplica-se ao ato pretérito, tendo em vista a excepcionalidade prevista no princípio da retroatividade benigna¹⁴.

A aplicação da multa de ofício proporcional pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direto, diante da constatação dos ilícitos tributários previsto na legislação de regência. Distintas, são as aplicações das multas de ofício isoladas por falta de recolhimentos de IRPJ e de CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada, ainda que o sujeito passivo tenha sido apurado prejuízo fiscal para o IRPJ e base de cálculo negativa para a CSLL, no ano-calendário correspondente¹⁵. Essas infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação, por essa razão não há que se falar

¹³ Fundamentação legal: art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 14 de julho de 2007 e art. 6º Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

¹⁴ Fundamentação legal: art. 106 do Código Tributário Nacional, art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 2º e art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 13 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 e art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

¹⁵ Fundamentação Legal: art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

em concomitância de aplicação de multas de ofício. Vale esclarecer que a previsão legal que possibilita a imposição de mais de uma penalidade no mesmo Auto de Infração é admissível, desde que se tratem de ilícitos distintos¹⁶, como é o caso tratado no presente processo.

Reitere-se que não há entre falta de recolhimentos de IRPJ e de CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada e as exigências de IRPJ e de CSLL devidas no encerramento do ano-calendário uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, mesmo porque a obrigatoriedade daqueles recolhimentos não fica afastada pela apuração de prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa de CSLL. Ao contrário disso, tal obrigatoriedade subsiste e a sua não observância enseja a aplicação da penalidade prevista no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1997.

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 575-585, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

Da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas devidas a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Da análise dos Demonstrativos de Resultados Mensais por atividade, em anexo, bem como das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos anos calendário 2007 e 2008 apresentadas pela contribuinte, a fiscalização constatou a ausência de recolhimentos devidos a título de estimativas decorrentes dos resultados de atos não cooperativos auferidos com a exploração do comércio varejista de artigos de óptica (filial cadastrada no CNPJ nº 57.214.900/0004-00) e do comércio varejista de produtos farmacêuticos (filial cadastrada no CNPJ nº 57.214.900/0002-00), do que resultou devida a aplicação de multa isolada corresponde a 50% sobre a diferença do IRPJ e da CSLL apurados mensalmente e não recolhidos, de acordo com o art. 44, II, b da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme planilhas denominadas "Demonstrativo de Apuração do IRPJ devido - Multa Isolada" e "Demonstrativo de Apuração da CSLL devida - Multa Isolada", em anexo.

As multas de ofício isoladas por falta de recolhimentos de IRPJ e de CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada foram aplicadas, uma vez que não houve o pagamento do tributo devido, ainda que a Recorrente tenha apurado prejuízo fiscal para o IRPJ e a base de cálculo negativa para a CSLL, referente a todos os meses dos anos-calendário de 2007 e de 2008.

Os presentes autos não estão instruídos com a comprovação dos pagamentos integrais, tampouco com as transcrições no Livro Diário dos balanços ou balancetes mensais de suspensão ou de redução e no Livro da demonstração do lucro real do respectivo período.

Por seu turno, o enunciado da Súmula CARF nº 93 determina que “a falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”.

¹⁶ Fundamentação legal: art. 74 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ainda assim, não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório que já consta nos autos evidencia que o procedimento de ofício está correto. A conclusão oferecida pela defendente, porém, não pode subsistir.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso¹⁷. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade¹⁸.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo¹⁹. O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

¹⁷ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

¹⁸ Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

¹⁹ Fundamentação legal: art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Processo nº 13855.720892/2011-11
Acórdão n.º **1803-002.277**

S1-TE03
Fl. 827

CÓPIA