



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14751.720206/2011-32
ACÓRDÃO	1003-004.544 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIMED JOAO PESSOA COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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, auferem precipuamente receitas decorrentes de operações com terceiros voltadas à comercialização de produtos e serviços.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ relativas aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007 e da CSLL relativas aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2007 e 2009,

vencido o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que votou por negar provimento integral ao recurso.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para exigência de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário de 2007 e 2009, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, em razão da suposta falta de declaração e de tributação do resultado de sociedades cooperativas; bem como de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação, sustentando, em resumo, que (i) foi autuada por supostamente considerar como auto cooperativo os valores pagos a profissionais, clínicas, hospitais, laboratórios e assemelhados por conta dos atendimentos ou prestação de serviços realizados em favor dos seus usuários; (ii) por expressa determinação legal, são as cooperativas sociedades organizadas sem a finalidade de lucro, de forma que é impróprio falar em receita da sociedade cooperativa, que disponibiliza ao mercado bens ou serviços de seus associados; (iii) a *receita*, e também os *custos* necessários para obtê-la, são fatos econômicos registrados (em nome da entidade exclusivamente para fins de apuração das chamadas sobras. líquidas individuais, visto que não objetivam trazer resultado para a cooperativa, e sim para cada um dos seus associados; (iv) embora se tenha como norte a definição legal de ato cooperativo, englobando todos os "*atos praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais*", parece razoável afirmar que nessa disposição legal devem estar abrangidas todas as demais operações que digam "respeito ao *objeto* para o qual foi idealizada a sociedade, sob pena de indevida restrição do alcance do ato cooperativo ao campo das relações internas da própria entidade; (v)

no caso da autuada, o seu negócio-fim é o oferecimento ao mercado de trabalho para os médicos cooperados, e o negócio-meio para atingir esse objetivo é a venda de planos de saúde, através dos quais arregimenta clientela para aqueles; (vi) não há fundamento para desmembrar a natureza dos valores ingressados na sociedade cooperativa tendo em conta unicamente os custos genéricos de serviços de terceiros por ela suportados; (vii) a autuada seguiu, em sua contabilidade, as normas administrativas estabelecidas pelo Fisco Federa, e, a partir do ano calendário 2001, o modelo instituído pela Resolução nº 920/2001, do Conselho Federal de Contabilidade (item 10,8), separando, com observância dos critérios pertinentes, os atos cooperativos dos atos não-cooperativos, sujeitando estes à tributação, na forma do art. 111, da Lei nº 5.764/71; (viii) impossibilidade de exigência concomitante de multa de ofício com multa isolada por falta de recolhimento de estimativas; e (ix) confiscatoriedade da multa de ofício de 75%.

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ACÓRDÃOS DO CARF. DECISÕES JUDICIAIS. TESES DOUTRINÁRIAS. VALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

Os acórdãos proferidos pelo CARF, assim como as teses doutrinárias, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora; E assim como as decisões judiciais, restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo judicial que resultou a decisão.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. DESCABIMENTO.

A multa de ofício, no percentual de 75%, encontra previsão em normas regularmente editadas, não tendo o julgador administrativo competência para apreciar arguições de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. *BIS IN IDEM*. NÃO OCORRÊNCIA.

No presente caso não há que se falar em *bis in idem* na incidência de multa de ofício e da multa isolada, eis que se tratam de penalidades distintas com origem em diferentes fatos geradores.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SUBSTITUIÇÃO POR MULTA DE 20%. IMPOSSIBILIDADE.

O percentual da multa, exigível em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, descabendo a substituição por multa moratória em patamar diverso (20%).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

COOPERATIVA DE TRABALHO. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS.

Ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo que nas relações jurídicas firmadas entre as cooperativas e terceiros, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), ou de credenciados para prestarem serviços aos cooperados, incide normalmente o IRPJ e a CSLL.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. CABIMENTO.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, ressaltando que após a apresentação da impugnação fiscal e antes de sua apreciação pela instância *a quo*, desistiu, em parte, do processo em epígrafe com o fito de incluir parcela dos débitos em questão no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, cujo prazo para adesão havia sido reaberto pela Lei nº 12.865/2013, de forma que resta em discussão apenas o crédito tributário concernente à (a) CSLL referente ao exercício de 2009 e (b) às multas isoladas aplicadas pela acusação de falta de recolhimento das estimativas dessa contribuição e do IRPJ nos anos fiscalizados. No mais, reitera os argumentos trazidos em sua impugnação no que se refere (i) à classificação da comercialização de planos de saúde como atos cooperativos para fins de (não) tributação; e (ii) à impossibilidade de exigência cumulativa de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício. E acrescenta que a cobrança da exação, *in casu*, representa ofensa ao princípio da capacidade contributiva e, por conseguinte, verdadeiro confisco na medida em que exige ônus fiscal do autuada com lastro em manifestação de riqueza por terceiros.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi intimada por carta com aviso de recebimento em 31.07.2019 (fl. 714). Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recurso voluntário interposto em 29.08.2019.

II – MÉRITO

II.1 – Classificação da comercialização de planos de saúde como atos cooperados

No mérito, a controvérsia reside na classificação como ato cooperado – com a (não) tributação correlata – das receitas decorrentes da comercialização de planos de saúde pela Recorrente.

Como se extrai do Relatório de Fiscalização (fl. 408), “[a] cooperativa presta serviços aos cooperados na forma de captação de clientela por intermédio da comercialização de planos de saúde. Referidos planos dão ao cliente, mediante o pagamento de preço global não discriminativo, o direito de se utilizar dos serviços médicos de cooperados e também de não cooperados, estes, segundo entendimento da UNIMED, em caráter auxiliar ou complementar à atividade desempenhada pelos cooperados”.

O tema foi, em algumas oportunidades, submetido à 1ª Turma da CSRF, que concluiu que “[n]ão são considerados atos cooperados aqueles praticados pela cooperativa de serviços médicos que, atuando como operadora de plano de saúde, auferem precipuamente receitas decorrentes de operações com terceiros voltadas à comercialização de produtos e serviços” (Acórdão n. 9101-007.232, de 3.12.2021)¹. E, por concordar inteiramente com as razões de decidir expostas no Acórdão n. 9101-007.232, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, adoto-as como minhas, nos termos abaixo:

Reafirma-se, aqui, o entendimento que prevaleceu acerca desta mesma questão, em face da Contribuinte, por maioria de votos, no Acórdão nº 9101-003.018:

A controvérsia se dá em torno da tributação das receitas que a recorrente auferem em decorrência da comercialização de planos de saúde.

Cotejando os argumentos apresentados, constato que o acórdão recorrido, da relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, deve ser mantido por seus próprios fundamentos:

"[...]

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.

¹ Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

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 abrangidos 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. (Acórdão1802-001.354)

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 Unimeds, 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 MÉDICO 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 pelos 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 o 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.

[...]" "

Em seu recurso especial, o contribuinte não conseguiu refutar os argumentos transcritos acima, pelo que os adoto também neste voto.

As decisões do STJ que foram apresentadas anteriormente para sustentar a preliminar de não conhecimento do recurso especial do contribuinte também endossam plenamente o que foi decidido pelo acórdão recorrido, em relação ao mérito da divergência suscitada.

Tanto é assim que estas foram as razões de decidir do Acórdão nº 1102-000.936, da relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, relativo ao mesmo contribuinte e tratando apenas de período diferente, para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte; ademais o recurso especial interposto neste processo teve seu seguimento negado pelo respectivo Presidente de Câmara em virtude do repetitivo apontado aqui para não se conhecer do recurso, sem direito a Agravo, que, mesmo tendo sido interposto, também não recebeu seguimento.

Por fim, requereu-se, em sede de sustentação e memoriais, que as "Receitas de Intercâmbio", constantes das planilhas das e-fls. 657 a 670, sejam deduzidas da base de cálculo por serem ingressos relativos a transferências entre cooperativas (devidos em razão de recuperação de custos/despesas; não seriam receitas de fato) e, sob esta ótica, não estariam alcançadas pelo repetitivo, nem esta dedução estaria em confronto com o repetitivo.

Esse pedido, entretanto, foge ao escopo da matéria que subiu em sede de recurso especial: para que a possibilidade de dedução da base de cálculo de valores relativos a transferências entre cooperativas pudesse ser julgada com base no alegado direito de que essas transferências seriam recuperação de custos/despesas e de que não poderiam ser consideradas como receitas (a despeito de a própria contribuinte tratá-las como receitas nos seus registros), então deveria a matéria, para chegar a esta turma da Câmara Superior, estar impugnada desde o início do contencioso fiscal (conforme o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972), ter sido prequestionada e estar acompanhada de paradigmas hábeis que tratassem desta discussão jurídica.

"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)"

Não é possível superar os obstáculos formais acima apontados e este tema não deve ser debatido por esta turma; mas, apenas a título de refletir um pouco o que ocorreu na sessão, faço as considerações a seguir.

Foi alegado que essas "Receitas de Intercâmbio" se tratam de transferências entre cooperativas. Ao ser questionado quanto a prova desses valores corresponderem realmente a transferências entre cooperativas, foi oposto que não haveria de se exigir essa prova neste momento, pois estar-se-ia cobrando uma prova "negativa", prova esta que o contribuinte não foi solicitado a fazer em nenhum momento do contencioso até agora. Ou seja, na visão da recorrente, não poderia o julgador exigir essa prova e, frente a impossibilidade de esta prova ser produzida imediatamente, deveria o julgador tomar a alegação como prova.

Ora, o ônus de provar um direito é de quem o alega, conforme bem determina o inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Se o julgador entende que a alegação é insuficiente, supera o indício e questiona sobre uma prova válida, isso não quer dizer que esteja impondo uma exigência absurda a quem alega o direito. Pensar assim é desprezar toda a lógica

ônus da prova e do livre convencimento, é criar uma presunção relativa do direito com base na alegação e transferir ao julgador o ônus de desconstituir esta presunção, algo inconcebível na ordem jurídica em qualquer lugar do mundo.

"Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;"

Essa forma de pensar é semelhante ao juízo que se tentou fazer valer durante este contencioso: o de que não cabe ao contribuinte o ônus de provar o seu direito e sim à fiscalização de provar a inexistência do pretense direito alegado pelo contribuinte. O que evidentemente, é improcedente.

Desse modo, o pedido subsidiário não deve ser conhecido.

Retornando ao tema objeto da divergência e por tudo que se disse quanto a esta, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte. (destaques do original)

Aqui a discussão acerca das receitas de intercâmbio já foi solucionada no acórdão recorrido, firmando-se que sobre elas não houve incidência. No mais, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça invocada no acórdão recorrido concorda com o direcionamento antes adotado por este Colegiado acerca do tema.

Por sua vez, a decisão proferida no Recurso Especial nº 237.348/SC, invocada no precedente acima, é a primeira citada nos julgados invocados para, monocraticamente, conhecer do Agravo de Instrumento nº 1.221.603/SP e negar-lhe provimento: (...)

Depois do acórdão proferido em sede do Agravo Regimental no Agravo nº 1.221.603/SP, julgado em 06/06/2013, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se mais uma vez sobre o tema em 07/06/2016, nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.162.733/MG, reafirmando a jurisprudência aqui invocada:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. LEI 9.718/98. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE FATURAMENTO. MATÉRIA DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO DO ART. 79 DA LEI 5.764/71. OMISSÃO CONFIGURADA. COOPERATIVA MÉDICA. ATOS NÃO TÍPICOS DE COOPERATIVAS. ATOS PRATICADOS COM TERCEIROS QUE GERAM RECEITA E LUCRO. INCIDÊNCIA DA COFINS. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR EM MATÉRIA JULGADA SOB REPERCUSSÃO GERAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

1. Sobre o tema referente à ampliação indevida do conceito de faturamento pela Lei 9.718/98, vislumbra-se inexistir quaisquer vícios a ser sanado no acórdão embargado, que consignou expressamente que a discussão acerca da ofensa ao Princípio da Hierarquia das Leis e da validade da Lei 9.718/98, ante o conceito de faturamento extraído do art. 195 da CF e posteriores alterações da EC 20/98, por

ser de índole eminentemente constitucional, é obstada em sede de Recurso Especial, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. Nesse ponto, percebe-se que a real intenção da Embargante é de ter o mérito da causa reapreciado, o que não é o escopo dos Aclaratórios.

2. Em relação à alegada afronta ao art. 79 da Lei 5.764/71, a decisão embargada foi omissa, motivo pelo qual os Embargos de Declaração merecem acolhimento, para, reconhecida a natureza infraconstitucional do tema, conhecer do Apelo Nobre no ponto.

3. O Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento de que o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados não se configuram como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente. Assim, por se tratar de ato não cooperativo, não há falar em isenção da Contribuição à COFINS. Precedentes: AgRg no AREsp. 664.456/MG, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 21.5.2015; EDcl no AgRg no REsp. 958.372/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 2.12.2014; EDcl no REsp. 1.423.100/SE, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 25.4.2014.

4. Em sede de repercussão geral do RE 599.362/RJ e do RE 598.085/RJ (Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 10.2.20115), o Pleno do Supremo Tribunal Federal firmou posicionamento de que as sociedades cooperativas têm a sua receita bruta submetida às Contribuições ao PIS e à COFINS, na forma da legislação em vigor, incidindo tais tributos sobre os atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços dos cooperados por intermédio das cooperativas de serviços profissionais, respeitando-se as exceções legais previstas no art. 15 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001.

5. Embargos de Declaração parcialmente acolhidos, para, suprida a omissão, conhecer, em parte, do Recurso Especial de iniciativa da UNIMED ANDRADAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, e, nesta extensão, negar-lhe provimento. (destacou-se)

Esclareça-se, com respeito às “exceções legais previstas no art. 15 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001”, que a discussão subsistente à afirmação da natureza empresária dos atos praticados pela cooperativa com terceiros, no âmbito das contribuições sobre o faturamento, em face de pretensão de dedução dos “valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregues à cooperativa”, expressa no art. 15, I da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, foi solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 829.458/MG, em decisão de 28/04/2015, reafirmando-se que “o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados inviabiliza a configuração como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente” - AgRg no REsp 786.612/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17.10.2013, DJe 24.10.2013 -, e concluindo que interpretar como benefício fiscal a dedução de

repasse feitos pela Unimed aos médicos não cooperados “seria contrariar o longo histórico de precedentes do STJ sobre a matéria”.

Resta consolidado, assim, no âmbito da tributação da receita e do lucro, que o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados inviabiliza a configuração como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente. O acórdão recorrido, portanto, não merece reparos.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Por tais razões, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte quanto à exigência de CSLL em discussão.

II.2 – Concomitância de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com multa de ofício

Exige-se, nos autos de infração subjacente, multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme abaixo:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105² concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento

² Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base imponible da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumprido ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)	Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)
<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p>I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;</p> <p>II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...)</p> <p>§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>IV - <u>isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</u></p>	<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)</p> <p>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)</u></p> <p>b) <u>na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.</u></p>

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso

não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo *"reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê -leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa"*³.

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, entendeu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...)

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido. (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

³ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm, acesso em 09.08.2022.

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o princípio da consunção e a jurisprudência citada refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser dado provimento ao recurso voluntário quanto ao presente tópico, para cancelar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com relação aos períodos em que houve exigência concomitante à multa de ofício, isto é, aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007 com relação ao IRPJ; e aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2007 e 2009 com relação à CSLL.

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para cancelar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com relação aos períodos em que houve exigência concomitante à multa de ofício, isto é, aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007 com relação ao IRPJ; e aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2007 e 2009 com relação à CSLL.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic