



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16539.720009/2013-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-005.316 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de maio de 2021
Recorrente UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

COOPERATIVAS. OPERAÇÕES REALIZADAS COM TERCEIROS.

Em face da decisão contida no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, as situações que constituam operações realizadas com terceiros não associados, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), ou sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL.

ATO PRATICADO ENTRE COOPERATIVAS ASSOCIADAS. ATO COOPERATIVO.

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

DESPESAS COM BRINDES. DEDUÇÃO. VEDAÇÃO.

Nos termos do inciso VII do art. 13 da Lei nº 9.249/95, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções de despesas com brindes.

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS E PARA CONTINGÊNCIA CÍVEIS

À exceção das hipóteses expressamente previstas pela legislação tributária, são indedutíveis, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas referentes à constituição de provisões.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

Assunto: CSLL

DIFERENÇAS APURADAS EM DECLARAÇÕES - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CABIMENTO

Constatada divergência entre os valores informados em DIRF e os confessados em DCTF, é lícito ao Fisco exigir, por meio de lançamento de ofício, as diferenças apuradas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada objeto de lançamento. Vencidos os Conselheiros Rafael Taranto Malheiros, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocado(a)), Barbara Santos Guedes (suplente convocado(a)), Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 12-60.781, proferido pela 6ª Turma da DRJ/RJ1, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo a exigência do crédito tributário em discussão,

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo dos autos de infração de fls 4605/4614 e 4617/4626, lavrados pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – DEMAC RJ, por meio dos quais foi constituído o crédito referente:

- 1) Ao IRPJ e a CSLL nos valores de R\$ 14.622.430,21 e R\$ 6.150.123,83, respectivamente, acrescidos de multa de 75% e juros de mora;
- 2) à multa isolada de 50% cobrada sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas R\$ 7.311.215,10 para o IRPJ e R\$ 3.090.634,79 para a CSLL.

Das infrações

As infrações que ensejaram a formalização da exigência foram descritas e discriminadas no termo de fls 4586/4604, conforme resumo seguinte :

1ª) Exclusão indevida ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, feita a título de “Resultados não tributáveis de sociedade cooperativa”

1. a fiscalizada é constituída sob a forma de sociedade cooperativa de natureza civil, tendo como finalidade, na forma de seus estatutos, a congregação de seus associados para a prestação de serviços médicos;

2. consoante normas da lei 5.764/72, as sociedades cooperativas que obedecem ao disposto na legislação específica estão abrangidas da incidência tributária no que diz respeito aos resultados referentes aos atos de proveito comum, sem objetivo de lucro. Em contrapartida, devem arcar com as incidências que recaiam sobre os resultados positivos das operações estranhas à sua atividade;

3. conforme arts 87, 182 e 183 da Lei 5.764/71, a correta segregação de resultados é condição imprescindível para o gozo da isenção sobre o resultado dos atos cooperados;

4. no caso das cooperativas médicas, os atos cooperados correspondem às ações que objetivam atender aos objetivos comuns dos associados e os auxiliar no desempenho de sua atividade profissional. São exemplo delas as atividades de marcação de consultas, captação de clientela, organização do espaço, rateio de despesas, etc.

5. A atuada opera com planos de saúde e, conforme já esclareceu o PN CST 38/1980, as receitas daí resultantes não constituem ato cooperado e, portanto, não são isentas. Tal conclusão foi assim fundamentada:

- As operadoras de plano de saúde têm por objeto o fornecimento de cobertura de serviços voltados para a saúde física e mental do cliente, nos limites do contrato. Esta cobertura em regra engloba serviços médicos, como consultas e exames clínicos; hospitalares, como internação e cirurgias; ambulatoriais, como pronto-socorro e pequenas cirurgias; além de serviços de diversos profissionais de saúde, como protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e outros;

- Quando a cooperativa garante serviços de terceiros, tais como hospitais, laboratórios, etc. atua em verdadeira intermediação comercial entre tais terceiros, não associados, e os clientes contratantes, intermediação esta que escapa ao seu objeto social e extrapola a definição do ato cooperado, que afasta as operações de mercado e exige, nas duas pontas da relação jurídica, cooperativa e/ou cooperados (art 79 da Lei 5.764/71);

- As receitas auferidas com as mensalidades dos planos de saúde não correspondem a receitas decorrentes da prática de ato cooperado, uma vez que não têm relação com a prestação de serviço do profissional. A razão jurídica do pagamento do plano é diversa da razão jurídica do pagamento pela prestação do serviço médico. Na primeira, a razão é um contrato entre a cooperativa e o cliente, na segunda, é a efetiva prestação do serviço médico;

6. No caso concreto, a pessoa jurídica auditada foi intimada (Termo de intimação 04) a demonstrar os valores que constavam como exclusão às bases de cálculo do IRPJ e CSLL, a título de “ Resultados não tributáveis de sociedade cooperativa”

7. em resposta, assim informou:

“ ... segrega em sua despesa , todos os custos em virtude da contabilização por sua natureza, o que denominamos “atos” (custos com médicos e prestadores = ato cooperativo, com laboratórios, diagnose e terapia, dentre outros = ato auxiliar; demais atos = ato não cooperativo) e reflete este percentual (da segregação) sobre a receita para determinação da base de cálculo impositivo à tributação”

8. da resposta acima depreende-se que a pessoa jurídica segregava seus custos, segundo sua natureza, e aplicava sobre as receitas auferidas os percentuais referentes a cada categoria deles;

9. o art 87 da lei 5.764/71 não autoriza, para fins de tributação, qualquer espécie de proporcionalização das receitas com base em percentuais de rateio obtidos a partir dos custos. Ao contrário, exige a efetiva discriminação contábil entre os atos cooperados e os não cooperados.

10.As receitas que serviram de base para a aplicação do percentual de segregação (calculado a partir dos custos) correspondiam, na grande maioria, às receitas oriundas de planos de saúde, já que estas representam a quase totalidade dos ingressos financeiros da interessada. Porém, os percentuais incidiam também sobre outras receitas operacionais e não operacionais, receitas financeiras e patrimoniais, todas estas sujeitas à

incidência tributária. A título exemplificativo foram discriminados os valores referentes a janeiro de 2009:

Contraprestação pela venda de planos de saúde	161.558.829,46
Outras receitas operacionais	125.651,15
Receitas Financeiras	9.499.205,90
Receitas Patrimoniais	6.039,19
Receitas não operacionais	97.938,35
TOTAL- Jan/2009	171.287.664,05

8. Por todo o exposto, considerando que a interessada excluiu, na apuração das bases tributáveis do IRPJ e CSLL, a título de “ resultados não tributáveis de sociedade cooperativa” valores não correspondentes à prática de atos cooperativos, foram glosadas as referidas exclusões.conforme tabela de fls 4.593.

2ª) Falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL de despesas com brindes

1. Conforme dispõe o art 13, inciso VII, da Lei 9.249/95, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL são vedadas as deduções referentes à despesas com brindes;
2. apesar da proibição, a interessada incorreu nas referidas despesas, conforme registros feitos às contas 4.6.4.1.1.10.01.1.1.05 e 4.6.4.1.1.10.01.1.2.02 e adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL apenas parte delas.
3. As diferenças não adicionadas às bases de cálculo do período foram discriminadas, por mês, na tabela de fls 4.594 e foram objeto de lançamento.

3ª) Falta da de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL das provisões para devedores de liquidação duvidosa e para contingências cíveis

1. São vedadas, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL quaisquer provisões, à exceção daquelas previstas no art 13 da Lei 9.249/95;
2. no caso concreto, apesar de ter se beneficiado, na apuração do lucro líquido, de despesas referentes à provisão para devedores duvidosos e para contingências cíveis, os valores respectivos não foram adicionados ao lucro real e à base da CSLL;
3. apesar de as “provisões técnicas” mencionadas pelo art 13 , inciso I, da Lei 9.249/95 abrangerem as provisões técnicas a que estão obrigadas as operadoras de plano de saúde, por força de regulamentação da ANS – (Resolução ANS 160/2007, art 12), nelas não se incluem as provisões para devedores duvidosos e para contingências cíveis.
4. a interessada corretamente se beneficiou das provisões a que estava obrigada, por força da normatização da ANS. Os registros respectivos ocorreram nas contas “ Variações das provisões de risco” e “Variação da provisão de eventos ocorridos e não avisados” .
5. As diferenças tributadas foram discriminadas, por mês, nas tabelas de fls 4.594/4.595.

4ª))Multa isolada sobre as estimativas não pagas, referentes ao IRPJ e CSLL

Em razão das infrações enumeradas nos itens acima, constatou-se que a interessada, optante pelo lucro real anual, deixou de recolher as estimativas que seriam devidas.

Em conseqüência, foi lançada a multa isolada de 50% prevista no art 44 da Lei 9.430/96, conforme cálculo de fls 4.599/4600.

5ª) Falta/insuficiência de recolhimento da CSLL informada em DIPJ e não confessada em DCTF

Na DIPJ apresentada a interessada apurou CSLL a pagar de R\$ 454.912,14. Não havendo, o referido valor, sido confessado em DCTF/Dcomp e nem pago, foi formalizado o correspondente lançamento de ofício.

Da Impugnação

Cientificada em 28/06/2013, em 30/07/2013 (fls 4.631) a interessada apresentou as impugnações de fls 4.633/4675 e 4700/4742 , na qual alega a seu favor os fatos e argumentos abaixo sintetizados:

1. Sobre a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre receitas decorrentes de atos cooperativos meios, auxiliares ou atos não cooperativos intrínsecos

- a impugnante é cooperativa formada por médicos e operadora de planos de saúde, estando as atividades que desenvolve regulamentadas pelas Leis 5.764/71 e 9.656/98.
- quando os serviços médicos são prestados por cooperativados, a Unimed repassa ao profissional o valor correspondente à prestação do serviço. No caso de internações cirurgias , exames laboratoriais e outros , também é a Unimed que quita os custos. Tal intermediação é feita de modo a proporcionar ao cooperado as melhores condições de diagnóstico e tratamento;
- atos cooperativos são todos aqueles que digam respeito ao exercício do objeto social da entidade, por serem essenciais ou complementares ao trabalho do cooperado. São equivocadas as interpretações restritivas do art 79 da Lei 5.764;
- toda Cooperativa de Trabalho Médico que é também Operadora de Plano de Saúde recebe mensalidades de seus clientes que se destinam a custear atos cooperativos e atos não cooperativos, razão pela qual as receitas auferidas por estas entidades devem ser rateadas proporcionalmente aos custos;
- os valores recebidos, referentes aos planos de saúde, são previamente ajustados e, por óbvio, não há um conhecimento de quais serviços serão demandados pelos segurados. O único critério prático e cabível dentro dessa realidade é o rateio com base nos custos incorridos, porque neste caso, os eventos são conhecidos e confirmados;
- a legislação não impõe forma determinada para a segregação das receitas tributáveis de uma cooperativa, de forma que não é ilegal o procedimento adotado. Cada cooperativa deve escolher o método que, conforme sua realidade, melhor retrate seus resultados;
- dentro desta realidade, se o fisco encontrar irregularidades, os valores devidos devem ser apurados e comprovados, ao invés de se exigir a tributação integral de resultados;
- não existe impedimento legal ao procedimento adotado pela atuada no que diz respeito à individualização de suas receitas. A Agência Nacional de Saúde Complementar (ANS) define o plano de contas a ser adotado pelas Operadoras de Planos de Saúde, plano este que não discrimina as receitas conforme sua referência a atos cooperativos ou atos não cooperativos;
- a própria fiscalização entendeu o critério de classificação das receitas adotado pela interessada, tanto que o expôs com clareza. São mantidos controles fiscais e extracontábeis que indicam os métodos e princípios adotados;
- ao considerar como tributável todo e qualquer tipo de ingressos financeiros, inclusive aqueles decorrentes dos pagamentos dos serviços dos profissionais médicos, foi desconsiderada a natureza jurídica que a interessada possui e, ainda, a isenção que lhe beneficia;
- o art 79 da Lei 5.764/71 não traduz a real extensão do conceito de ato cooperativo;
- a qualificação do ato cooperativo lastreia-se na análise das partes na relação triangular que se dá entre cooperativa, cooperado e terceiro beneficiado do serviço. Caso em dois

pólos, destes três, não conste, ao menos, uma cooperativa e um cooperado (ou outra cooperativa) estar-se-á diante de ato não cooperativo;

- quando um médico cooperado efetua uma consulta, pratica ato cooperativo, já que o serviço prestado é justamente o objeto da sociedade. Em consequência, a receita oriunda deste ato não pode ser tributada. Da mesma forma, a venda dos produtos, no caso de uma cooperativa agrícola, também é abrangida pela isenção;

- A presença de terceiro nas relações jurídicas não contamina a essência cooperativista. Ao contrário, se faz necessária ao alcance dos objetivos sociais da entidade. Portanto, tal como considerou a interessada, as receitas referentes a repasses a terceiros (hospitais, laboratórios, etc) e à venda de planos de saúde não são tributáveis;

- Os atos cooperativos meio ou auxiliares são necessários ao alcance do objeto social da cooperativa, sendo, portanto, não tributáveis

2. Sobre a falta de adição às bases de cálculo do período de despesas com brindes

- As despesas com brindes são intrinsecamente necessárias à atividade operacional da interessada, já que promovem os serviços prestados pela Unimed;

- Conforme art 299 do RIR/1999, são dedutíveis na apuração do lucro real as despesas necessárias ao desenvolvimento da atividade.

3. Sobre a falta de adição às bases de cálculo do período das despesas com provisões para devedores duvidosos e contingências cíveis

- A interessada, adotando o princípio da prudência, constituiu as referidas provisões para não se ver, em momento futuro, obrigada ao pagamento de valores não reservados;

- Tal conduta demonstra boa fé e cumpre as normas da ANS, que determinam a constituição de provisões nos moldes do inciso IV do art 12 da Resolução ANS 160/07;

- É possível e provável que a provisão para devedores duvidosos se torne perda efetiva, nos termos do art 340 do RIR/99

4. Sobre a multa isolada

- incabível a cobrança concomitante de multa isolada em função do não pagamento de estimativas e, ainda, da multa por falta de recolhimento do tributo oriundo da apuração anual.

5. Sobre a CSLL apurada e não paga e nem confessada • não foi especificada a efetiva existência de CSLL a recolher de R\$ 454.912,14. Neste particular, o lançamento ofende aos arts 97 e 142 do CTN.

Naquela oportunidade, a r.turma julgadora julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo julgamento se encontra sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2009

SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS.

Nas cooperativas de serviços médicos apenas os resultados decorrentes das consultas e dos serviços prestados aos associados na organização, administração e promoção dos interesses comuns estão abrangidos da incidência tributária.

MULTA ISOLADA

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa isolada sobre os valores não recolhidos, cumulada, quando for o caso, com a multa de ofício sobre o tributo anual pago a menor. (art 16 da IN 93/97)

DESPESAS COM BRINDES.

As despesas com brindes não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS E PARA CONTINGÊNCIA CÍVEIS

À exceção das hipóteses expressamente previstas pela legislação tributária, são indedutíveis, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas referentes à constituição de provisões.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário:

2009

LANÇAMENTOS CONEXOS.

Aplica-se aos lançamentos decorrente dos mesmos fatos as mesmas conclusões

APURAÇÃO EM DIPJ

Correto o procedimento de ofício relativo a tributo que, apurado em DIPJ, não tenha sido pago e nem confessado em DCTF ou Dcomp.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido em 06/11/2013 (fl. 4800), e com ele inconformado, a recorrente apresentou em 05/12/2013 (fl. 4883), tempestivamente, recurso voluntário, através de representante regularmente constituído, pugnando por provimento, onde apresenta argumentos a seguir apreciados.

O julgamento do presente recurso voluntário foi iniciado em sessão realizada em 15 de setembro de 2016, ocasião em que este Colegiado resolveu converter o feito em diligência, para adoção das providências especificadas na Resolução nº 1301-000.379, de 15 de setembro de 2016.

Em atendimento, a Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro - Demac/RJO, carrou ao processo o documento de fls. 5.062/5.068, em que, em apertada síntese, informa que para o ano-calendário de 2009, "**base tributável apurada segundo as premissas postas pelo CARF é ainda maior do que a base tributável apurada pela Fiscalização quando da realização da ação fiscalizatória.**"

Cientificada do resultado da diligência realizada, a contribuinte aportou ao processo o documento de fls. 5.091/5.104, por meio do qual contesta a conclusão esposada no relatório da diligência fiscal.

Numa segunda apreciação, este Colegiado resolveu converter novamente o processo em diligência, solicitando sejam adotadas providências, assim resumidas:

1. a partir das premissas estabelecidas neste voto, elaborar uma planilha, discriminando as diversas espécies de receitas, dividindo-as em três grupos, a saber: i) receitas planos de saúde; ii) receitas intercâmbio; iii) demais receitas (discriminando-as);
2. discriminar também as diversas espécies de despesas, classificando-as, de acordo com este voto, em despesas de ato cooperativo; despesas de ato não-cooperativo; e despesas/custos indiretos.
3. segregar as despesas/custos indiretos, através da aplicação de um percentual de rateio proporcional entre as receitas de atos cooperativas e atos não-cooperativos.

4. apresentar outras considerações relevantes para o deslinde desta controvérsia.

5. elaborar relatório conclusivo, com a apuração do resultado positivo ou negativo (atos cooperativos), e lucro tributável (lucro real - referente atos não-cooperativos), analisando, inclusive, existir as rubricas referidas pelo contribuinte na manifestação da diligência para fins de exclusões e adições, acompanhado de demonstrativo de cálculos;

Como resultado da solicitação, foi aportado aos autos novo Relatório de Diligência (6.037), e na sequência, foi o contribuinte devidamente cientificado para apresentar sua manifestação, carreando aos autos petição contestando a conclusão fiscal.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza , Relator.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

Inicialmente, registre-se que o presente processo foi objeto de duas diligências, que tiveram o escopo de segregar determinadas receitas/despesas e excluir outras da base de cálculo do IRPJ/CSLL. A última Resolução, esclareceu-se entendimento do STJ relacionado ao resultado financeiro decorrente das vendas de planos de saúde, ou seja, contra os anseios da Interessada, deliberando-se, por conseguinte, pela retirada da tributação receitas de intercâmbio e pela aplicação de percentual de rateio para algumas despesas operacionais e as despesas administrativas.

Em seu trabalho, adotando os parâmetros postos na referida Resolução, a I. Autoridade diligenciante concluiu que a base apurada seria ainda maior do que a base tributável anteriormente apurada pela Fiscalização, apresentando, na ocasião, demonstrativos e planilhas para evidenciar sua conclusão.

Cientificada, a Recorrente contestou tal conclusão, defendeu que os atos considerados pela fiscalização como não-cooperados seriam, na verdade, cooperados, não se sujeitando, então, à tributação pelo IRPJ/CSLL, e ao final, insurgiu-se contra o alargamento da base de incidência, aduzindo violação a regra que impede a utilização de novos critérios com efeitos retroativos para fins de qualquer tipo de exigência do crédito tributário (art. 146, CTN).

1ª INFRAÇÃO : GLOSA DE EXCLUSÃO AO LUCRO REAL E À DA CSLL FEITA A TÍTULO DE “ RESULTADOS NÃO TRIBUTÁVEIS DE SOCIEDADE COOPERATIVA”

Alega o contribuinte que incorreu a fiscalização na incorreta interpretação do conceito de ato cooperativo para Cooperativa de serviços médicos que também atua como plano de saúde, vez que considerou que as receitas que provém da venda de planos de saúde seriam de atos não cooperativos.

Sustenta, em sua defesa, o equívoco de tal interpretação, uma vez que grande parte desta receita de planos de saúde é direcionada estritamente aos médicos cooperados, em decorrência de consulta médica prestadas, sendo este serviço a essência do ato cooperativo de serviços médicos, que é a remuneração pela relação médico cooperado e paciente.

Equivoca-se a recorrente.

O cerne da questão não encontra solução na discussão sobre a natureza das receitas consultas médicas, sustentando ou não a incidência do IRPJ e da CSLL sobre receitas decorrentes de atos cooperativos próprio, pois restou consignado pela própria autoridade de primeira instância, que estas receitas não são alcançadas pela tributação do IRPJ e CSLL da pessoa jurídica. Veja-se o seguinte trecho, da decisão da DRJ:

Assim, em que pese o fato de, no caso das cooperativas médicas, as receitas oriundas de consultas envolver, em uma das pontas, uma pessoa não associada, não são estas tributáveis para a pessoa jurídica. É que tais receitas pertencem aos profissionais e serão por eles próprios tributadas, cabendo à entidade tão somente sua administração e repasse.

Mais a frente ainda conclui:

*Feita a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos, esclareço ainda, à luz dos argumentos de defesa, que não é objeto da lide em apreço o fato de que **não são tributáveis, para as cooperativas de serviços médicos**, as receitas auferidas pelos profissionais associados. Tal entendimento já foi, inclusive, adotado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB 06/2007.*

O que ocorre é que a Recorrente, cooperativa de serviços médicos que também opera como administradora de planos de saúde, deixou de segregar os resultados dos seus atos cooperados, abrigados da não-incidência tributária, e os resultados decorrentes de seus atos não cooperados, sujeitos à incidência.

Assim, a autuação decorre da ausência de adequada segregação dos resultados tributáveis e dos não tributáveis, fato este que tornou ilegítimo o valor excluído da base de cálculo de IRPJ e CSLL a título de "resultados não tributáveis da cooperativa".

Conforme se verifica na legislação tributária, há a obrigação, por parte da Recorrente, de segregar os resultados; tal obrigação é imposta pelo art. 87 da Lei 5.764/71, como condição para o gozo da isenção consta do art 182 do RIR/1999, conforme abaixo:

Art 87 da Lei 5.764/71

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

Art 182 do RIR/1999

“Art 182 As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro”

Vale enfatizar-se que os erros cometidos pela Interessada na correta segregação da contabilidade e a tributação dos resultados decorrentes dos atos não cooperados não foram marginais, posto que as receitas de plano de saúde representam quase a totalidade de seus rendimentos, de forma que o tratamento equivocado destas é bastante representativo.

Com referência às tais receitas, compreendo, como consignado na Resolução n.º 1301-000.603, que estas receitas não correspondem a ato cooperado, devendo, por isso, serem integralmente tributáveis, e por isso incabível qualquer rateio sobre elas.

Isso porque a cooperativa de serviços médicos, tal como previsto em seu estatuto social, tem também como objeto a venda de planos de saúde, sendo que esta venda é feita diretamente pela sociedade Recorrente ao seu cliente, um terceiro.

Ao contrário do que tentou fazer crer, em suas razões na peça recursal, tal atividade não constitui ato de apoio à atividade profissional do cooperado e nem corresponde ao resultado do serviço por ele diretamente prestado.

Ora, as mensalidades devidas em função dos planos são ajustadas por cálculo atuariais e são auferidas independentemente da efetiva prestação dos serviços médicos que podem, afinal, não ocorrer. Por outro lado, conforme ressaltou a autoridade autuante e também destacou autoridade julgadora de primeira instância, as coberturas prometidas pelos seguros-saúde extrapolam em muito as consultas fornecidas pelos profissionais médicos: envolvem terceiros, tais como hospitais, laboratório, clínicas especializadas, etc.

Assim, 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 ela, 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.

A discussão acerca da incidência do imposto de renda sobre as operações realizadas com terceiros não associados às cooperativas foi enfrentada no âmbito do REsp n.º 58.265/SP, em julgamento representativo de controvérsia, no rito do art. 543-C do CPC/1973. Nesse julgado apreciou-se a possibilidade de tributação sobre resultado positivo decorrente de aplicações financeiras realizadas por cooperativas, conforme se observa em sua ementa transcrita a seguir:

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

1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).

2. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.

3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou

autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).

4. As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de "atos cooperativos típicos", assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

11. *Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

(grifei)

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

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

...

[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem

integrar a base de cálculo do imposto de renda (REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

Este entendimento vem sendo reiteradamente aplicado no âmbito do STJ.

Veja-se:

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

1. A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada assim a sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.

2. O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados caracteriza-se como ato não-cooperativo, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda. Precedentes: REsp. Nº 237.348 SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17 de fevereiro de 2004; REsp 418.352/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 23.09.02; REsp 215.311 / MA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 10/10/2000; REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2006.

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

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

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

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

3. Reformulação do entendimento da Relatora nesse particular.

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

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

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

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

I - É assente o entendimento nesta Corte, no sentido de não ser cabível a isenção da COFINS sobre os atos das sociedades cooperativas médicas, relacionados à intermediação entre cooperados e terceiros, estes adquirentes de Plano de Saúde, visto que a prestação de tais serviços não se configura como ato tipicamente cooperativo, mas mercantil, sendo, portanto, cabível a incidência da referida exação. Precedentes: AgRg no REsp n.º 788904/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 15/09/2008; REsp n.º 729.947/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 24/05/07; REsp n.º 807.690/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 01/02/2007; e REsp n.º 778.135/MG, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 13/02/2006. II Agravo regimental improvido”. (AgRg no AgRg no Resp 1033732/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, Dje 1.12.2008 - destaques acrescidos)

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

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

[...]

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

Assim, é de se concluir, quanto ao ponto, que a atividade de venda de planos de saúde e a atividade de serviços da Unimed são atividades independentes, sendo que as receitas decorrentes da venda de planos de saúde são caracterizadas como atos não-cooperados, sendo incabível a segregação e a tributação parcial das receitas oriundas desta atividade.

Com referência às receitas financeiras, não-operacionais e patrimoniais, igualmente, compreendo que tais receitas não estão abarcadas pelo benefício da isenção em foco, por não ser atos cooperados. Ora, conforme consignado, as receitas auferidas por terceiros, não cooperados, as receitas não operacionais, as financeiras, as oriundas de alugueis e outras que não possuam relação direta com o objetivo estabelecido em Lei para as cooperativas de serviços, devem sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL.

De igual modo, deve-se computar totalmente as despesas de comercialização de planos despesas financeiras e patrimoniais, que são totalmente tributadas, na base de cálculo do IRPJ/CSLL.

No que pertine às receitas relacionadas às operações de **intercâmbio**, consoante consignado na Resolução n.º 1301-000.603, tais operações amoldam-se ao conceito de ato cooperativo, uma vez que são realizadas entre duas cooperativas entre si associadas. Consistem, por conseguinte, em negociações entre as *Unimed's* e geram relações operacionais específicas e normatizadas, para atendimento de usuários, na área de ação de uma cooperativa, contratados por outra do sistema, e envolve a troca de sujeitos da obrigação contratual de atendimento dos usuários. Portanto, sem dúvidas, devem ser classificadas como aquelas associadas aos atos cooperativos, e as receitas decorrentes devem compor o resultado não tributável.

As despesas e custos dessas rubricas (operações intercâmbios), do mesmo modo, segue o mesmo raciocínio, de tal sorte que o custo assistencial (despesa) incorrido no atendimento de seus beneficiários prestados por outras Unimeds (despesas de intercâmbio) também não deve ser computado.

Neste ponto, é de se dizer que os valores apurados a título de custo assistencial do ato cooperativo, devem ser apurados segundo as premissas aqui adotadas, ou seja, só deve ser considerado como custo assistencial os valores dos repasses aos médicos cooperados, e não os valores destinados a remunerar os serviços prestados por terceiros não cooperados, a exemplo de laboratórios, hospitais, clínicas especializadas e outros não cooperados.

Com referência às outras despesas operacionais e despesas administrativas, compreendo que estas rubricas devem ser consideradas como despesas indiretas, vez que é impossível sua segregação para fins de identificar se decorrente de atos cooperativos ou não. Assim, devem elas ser utilizadas na proporção matemática a ser encontrada no rateio proporcional entre as receitas de atos cooperativos e atos não-cooperativos.

Todas estas premissas foram adotadas na diligência, até porque foram estabelecidas quando da última Resolução. De acordo com a diligência, constatou-se que:

- não houve tributação das receitas de intercâmbio (realizadas entre cooperativas).
- A tributação da atividade de venda de planos de saúde foi efetivada pelo resultado (receitas – despesas) da própria atividade.
- O cálculo dos demais custos indiretos foi efetuado com base na proporção entre as receitas de atos cooperativos e não-cooperativos;

APURAÇÃO DO PERCENTUAL DE RATEIO DAS DESPESAS INDIRETAS	Em Reais	Em %
Receitas dos Plano de Saúde + Demais Receitas	151.267.853,57	87,80
Receitas de Intercâmbio	21.019.810,48	12,20
Total:	172.287.664,05	100,00

Há de se de destacar que a auditoria fiscal que realizou a diligência constatou que há divergência nos totais apurados pela Recorrente em relação ao “Custo Assistencial”. Não obstante, a diligência seguiu a premissa aqui adotada que entende que os atos realizados entre a Recorrente e as clínicas/laboratórios/hospitais são atos não cooperativos, vide:

Observe-se que os totais apurados pela recorrente a mesmo título (custo assistencial) divergem dos totais apurados segundo as premissas postas pelo CARF justamente porque a recorrente considerava como custo assistencial não só os valores dos repasses

aos médicos cooperados, mas também os valores destinados a remunerar os serviços prestados pelos terceiros não cooperados (laboratórios, hospitais, clínicas especializadas e outros não cooperados). Vide a respeito a apuração apresentada pela recorrente à época do procedimento de fiscalização (docs. fls. 1845/1881) onde tais custos estão identificados nas linhas “custos dos atos cooperativos principais”, “custos dos atos cooperativos auxiliares” e “custos dos atos não cooperativos”, que correspondem ao somatório dos valores escriturados no grupo contábil 4.1.

(...)

Desta forma, de acordo com o preconizado pelo CARF, os valores relativos à remuneração dos serviços prestados por terceiros não cooperados, sejam eles pagos diretamente aos fornecedores ou por intermédio de outras Unimed em função da realização de intercâmbio, não compõem o chamado custo com o ato cooperativo (custo assistencial) e, conseqüentemente, devem ser levados à composição do resultado tributável (resultado não cooperativo).

Instada a se manifestar, a Recorrente nada trouxe aos autos, para afastar a constatação fiscal de inclusão de valores dissociados dos parâmetros deliberados quando da Resolução nº 1301-000.603, devendo-se, por isso, prevalecer os cálculos apresentados.

É de se ressaltar ainda que não procede a alegação da Recorrente quanto às receitas de implementação de planos de saúde. De acordo com a diligência, não adequadamente contestada em manifestação, todas as receitas escrituradas na contabilidade foram consideradas pela fiscalização em seus cálculos (vide demonstrativos de cálculos s/s respectivos balancetes das receitas e das despesas anexadas aos autos).

Como se verifica, tais “receitas de implementação de plano de saúde” são aquelas escrituradas na conta contábil “3.3.1.1.1.10.00.0.0.01 – Taxa de Implantação de Planos, integrante do Grupo Contábil “3.3 – Outras Receitas Operacionais”, e seus valores foram integralmente considerados pela fiscalização, tanto no demonstrativo “Discriminação das Receitas, Despesas e Custos – Ano 2009” (fls. 5044), no seu item “C – Demais Receitas”, na linha intitulada “Grupo 3.3 – Outras Receitas Operacionais (excetuadas as Receitas de Intercâmbio, já consideradas no item B deste Demonstrativo)”, quanto no demonstrativo “Apuração do Lucro Tributável, na linha intitulada “Demais Receitas”, cujo valor é idêntico àquele que consta de referido “Item C – Demais Receitas”. Confirma-se as informações constantes dos citados demonstrativos (A título de exemplo, o mês de Janeiro/2009. A metodologia foi a mesma para os demais meses.):

Detalhamento do Grupo Contábil 3.3	
Conta 3.3.1.1.6.90.01.0.0.01 (Item B do Demonstrativo Disc. das Rec/Desp/Custos)	1.364,12
Conta 3.3.1.1.6.90.01.0.0.02 (Item B do Demonstrativo Disc. das Rec/Desp/Custos)	0,00
Conta 3.3.1.1.7.90.01.0.0.1 (Item B do Demonstrativo Disc. das Rec/Desp/Custos)	11.831,97
Demais Contas do Grupo 3.3 (Item C do Demonstrativo Disc. das Rec/Desp/Custos)	112.455,06
(=) Total do Grupo 3.3	125.651,15
Detalhamento Item C do Demonstrativo "Discriminação das Receitas/Despesas/Custos" - Jan 2009	
Grupo 3.3 – Excetuadas as contas consideradas no Item B	112.455,06
Restante das contas do ITEM C	9.182.109,87
Total do ITEM C – Demais Receitas	9.294.564,93
"Demonstrativo Apuração do Lucro Tributável"	
Item - Demais Receitas	9.294.564,93

Por outro lado, é de se ver que o resultado da diligência, que refez o imposto devido, partindo das premissas acima, colocadas pelo Colegiado, resultou em situação mais gravosa ao Contribuinte, o que não pode prosperar. Deste modo, neste ponto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

INFRAÇÃO Nº 02: FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL DE DESPESAS COM BRINDES

Alega o contribuinte que a despesa com brindes devem ser consideradas dedutíveis, pois se referem a gastos operacionais intrinsecamente necessários a alavancar as suas atividades de prestação de serviços médicos, em conformidade com o artigo 299 do RIR, pois tais despesas são habituais e necessárias.

Equivoca-se a recorrente.

Embora seja verdade que o artigo 299 do RIR autoriza a dedução de despesa habitual e necessária, especificamente no que pertine aos brindes, a legislação preceitua norma específica prevista no artigo 13, inciso VII da Lei 9.249/95:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

VII - das despesas com brindes

Ora, ainda que se aceite o argumento da recorrente de que a distribuição de tais brindes vem a contribuir para a divulgação da marca da empresa, tais dispêndios têm sua dedutibilidade expressamente vedada pelo art. 13, inciso VII, da Lei n.º 9.249, de 1995.

A jurisprudência deste Conselho é sólida no sentido de manter a glosa das despesas com brindes, a despeito de seu caráter promocional ou de divulgação, como se extrai dos acórdãos, cujas ementas abaixo transcrevo:

*DESPESAS COM DISTRIBUIÇÃO DE BRINDES.
INDEDUTIBILIDADE.*

A partir do ano-calendário de 1996, as despesas com distribuição de brindes, independentemente de seu valor ou de sua eventual necessidade para o incremento da atividade econômica da empresa, são indedutíveis, para efeito de apuração do lucro real, nos termos preceituados pelo art. 13, inciso VII, da Lei n.º 9.249/1995. (Acórdão 130200.514, de 23/02/2011)

*DESPESAS COM DISTRIBUIÇÃO DE BRINDES.
INDEDUTIBILIDADE.*

A partir do ano calendário de 1996, as despesas com distribuição de brindes, independentemente de seu valor ou de sua eventual necessidade para o incremento da atividade econômica da empresa, são indedutíveis, para efeito de apuração do lucro real, nos termos preceituados pelo art. 13, inciso VII, da Lei n.º 9.249/1995. (Acórdão n.º 180301.113, de 23/11/2011).

GLOSA DE DESPESAS — BRINDES — por expressa previsão legal, as despesas com brindes, que se caracterizam como um bem oferecido gratuitamente, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. (Acórdão n.º 120100.325, de 02/09/2010).

BRINDES. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA. As despesas com brindes não são dedutíveis para fins de apuração do lucro real por disposição expressa de lei (art. 13, VII, da Lei 9.249/95) (Acórdão n.º 110300.638, de 15/03/2012)

DESPESAS COM BRINDES. INDEDUTIBILIDADE. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido são vedadas as deduções de despesas com brindes. (Lei n.º 9.249, de 1995, artigo 13, VII). (Acórdão n.º 180101.132, de 08/08/2012)

Assim, existindo vedação legal expressa, é correta a glosa das despesas com brinde e sua adição à base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Ante ao exposto, rejeito as alegações da recorrente neste ponto.

INFRAÇÃO Nº 03 : FALTA DA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL DAS PROVISÕES PARA DEVEDORES DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA E PARA CONTINGÊNCIAS CÍVEIS

Neste ponto, entendo que a Recorrente não enfrentou as razões sustentadas na decisão recorrida, repetindo apenas alegações já declinadas em sua impugnação, as quais foram satisfatoriamente afastadas pela decisão da DRJ.

Em síntese, alega a recorrente, em sede de recurso que agiu com boa fé e adotou o princípio da prudência, consagrado na contabilidade, aduzindo que seguiu as normas previstas pela ANS no inciso IV do art 12 da Resolução ANS 160/07.

Assim, como razões de decidir, reproduzo os fundamentos da decisão recorrida:

A legislação tributária não se opõe a adoção do princípio da prudência para fins de cálculo do lucro líquido. Ocorre, porém, que para fins das incidências tributárias, específica e normatiza quais parcelas, entre aquelas que entraram na composição do resultado do exercício, devem ser desconsideradas.

Especificamente no que diz respeito às provisões, o art 13, inciso I, da Lei 9.249/95 assim estabelece:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

Assim, a Lei nº 9.249, de 1995, vedou a dedução de qualquer provisão que não estivesse expressamente prevista no seu inciso I, in verbis:

Especificamente quanto às “provisões para devedores duvidosos”, esclareço ainda que as normas de dedutibilidade previstas no art 43 da Lei da Lei 8.981/95 foram expressamente revogadas pelo art 14 da Lei 9.430/96. A partir de então, os recebimentos não honrados passaram a ser dedutíveis somente a partir da perda efetiva, considerados conforme critérios estabelecidos no art 9º da mesma lei.

Esclareço ainda que apesar de a ANS estabelecer na RN 160/07, art 12, inciso IV, a possibilidade de as Operadoras de Plano de Saúde (OPSs) constituírem “outras provisões técnicas”, a regra vale apenas para a apuração do lucro contábil. Para fins de apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL prevalecem os comandos da legislação tributária

Assim, rejeito as alegações da recorrente neste ponto.

INFRAÇÃO Nº 04: MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVA NÃO PAGA, COBRADA CONCOMITANTEMENTE COM A MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO ORIUNDO DA APURAÇÃO ANUAL

A recorrente contesta a aplicação de multa isolada, cumulada com a multa de ofício, sob o argumento de que representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Nesse ponto, entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em

procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF n.º 105, restou sedimentado que: *“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”*

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei n.º 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão n.º 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a

infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão n.º 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei n.º 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp n.º 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a

infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Desta forma, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

INFRAÇÃO Nº 05 : FALTA DE RECOLHIMENTO DE CSLL

Conforme relato, a Contribuição Social não recolhida, no valor de R\$ 454.912,14, foi informada pela própria interessada, em sua DIPJ,

Cabe esclarecer que o lançamento de débitos mediante auto de infração é requisito indispensável para a constituição do crédito, exceto quando valores declarados em DCTF. Os valores lançados neste processo são originados justamente daqueles valores que não foram incluídos em DCTF como admitido na própria defesa.

Acrescente-se, por pertinente, que quanto à informação em DIRF, frise-se que esta não é capaz de afastar o lançamento e nem a multa de ofício, pois não constitui instrumento de confissão de dívida.

Deste modo como inexistem nos autos prova irrefutável que os valores declarados efetivamente não ocorreram, é indispensável à constituição do crédito tributário mediante auto de infração. Assim, correto o lançamento formalizado.

Conclusão

Ante ao exposto, voto por **dar provimento parcial** ao recurso apenas para excluir a multa isolada, conforme as razões de direito acima descritas.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza