



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16682.721218/2013-32
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9101-003.018 – 1ª Turma**
Sessão de 09 de agosto de 2017
Matéria COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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

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

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido e provido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araujo (relator) e André Mendes de Moura, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto. Designada para redigir o voto vencedor, em relação ao conhecimento do recurso do contribuinte, a conselheira Cristiane Silva Costa. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento do recurso fazendário, as conselheiras Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto não votou quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão na sessão anterior.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, fundamentados no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF.

Os recorrentes insurgem-se contra o Acórdão nº 1402-002.089, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF em 18 de janeiro de 2016 (e-fls. 1114 e ss.), cujas ementa e decisão abaixo se transcreve:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ*

Ano-calendário: 2008

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

Não são considerados atos cooperados aqueles praticados pela cooperativa de serviços médicos que, atuando como operadora de plano de saúde, auferir precipuamente receitas decorrentes de operações com terceiros voltadas à comercialização de produtos e serviços.

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.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

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 multa isolada, parcialmente em relação ao IRPJ e integralmente em relação à CSLL, nos termos do voto do redator designado. Vencido em primeira votação o Conselheiro Demetrius Nichele Macei que votou por dar provimento ao recurso. Vencidos em segunda votação os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento integralmente ao recurso.

Vencidos em terceira votação os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar integralmente a multa isolada. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada. O Conselheiro Demetrius Nichele Macei fará declaração de voto

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

A exigência versa sobre exclusão indevida de resultados não tributados de sociedades cooperativas, do que resultou diferenças de IRPJ e CSLL no ajuste anual de 2008, bem como a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais neste

período. O Colegiado recorrido decidiu manter integralmente o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste anual por considerar irrelevante a discussão acerca do rateio das receitas, na medida em que a cooperativa atua como operadora de plano de saúde e pretendia, indevidamente, a aplicação de benefícios direcionados às cooperativas a atividades de natureza mercantil, sem ter segregado em sua contabilidade *a parte do valor contratado destinado à remuneração dos serviços médicos prestados pelos cooperados*. Com referência à multa isolada, a exigência correspondente às estimativas de CSLL foi integralmente cancelada, porque concomitante com a multa de ofício aplicada no ajuste anual, e a parcela referente às estimativas de IRPJ foi mantida na parte em que a sua base de cálculo excedia a base de cálculo da multa de ofício proporcional.

Inconformada com a parcela da exigência afastada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial alegando, em síntese, que a decisão recorrida emprestou à lei tributária interpretação divergente da acolhida por outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF, no que toca à *concomitância das multas de ofício proporcional e isolada por falta de recolhimento de estimativa* (e-fl. 1139 e ss)

Referido recurso foi admitido por despacho exarado pelo Presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF (e-fl. 1164 e ss).

Por sua vez o sujeito passivo apresentou contrarrazões ao especial da Fazenda Nacional defendendo o não conhecimento do recurso porque os paradigmas apresentados contrariariam a Súmula CARF nº 105, e apontando a ausência de prequestionamento, bem como de demonstração analítica da divergência. No mérito, argumentou que a melhor interpretação da legislação conduz à impossibilidade de exigência concomitante das penalidades em tela (e-fl. 1177 e ss.).

Ademais, inconformado com a parcela da exigência mantida pelo acórdão nº 1402-002.089, o sujeito passivo também contra ela interpôs recurso especial tendo como objeto divergência interpretativa emprestada à lei tributária por outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF, sobre os seguintes temas (e-fl. 1177 e ss.):

a) dever da fiscalização em promover a segregação entre os resultados dos atos cooperativos e dos atos não cooperativos; e

b) imposição da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa mensal relativa ao mês de dezembro de 2008, em concomitância com a multa de ofício imposta em razão da falta de pagamento do imposto devido ao final do respectivo ano-calendário.

O recurso do sujeito passivo foi admitido parcialmente por despacho do Presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, apenas em relação à primeira divergência (e-fl. 1305 e ss.). A interessada apresentou agravo (e-fls. 1320 e ss.), mas o Presidente da CSRF o rejeitou, mantendo o seguimento parcial do recurso especial (e-fls. 1343 e ss.)

Por fim, apresentou a Fazenda Nacional contrarrazões ao especial do sujeito passivo, observando que *a recorrente foi regularmente intimada pela autoridade fiscal para apresentar sua contabilidade nos termos da legislação vigente, mas não apresentou documentação compatível, além de adotar entendimento, ao arripio da lei, que os atos praticados por ela seriam atos cooperados (não merecendo, assim, qualquer segregação)*.

Processo nº 16682.721218/2013-32
Acórdão n.º **9101-003.018**

CSRF-T1
Fl. 6

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Voto vencido quanto ao conhecimento do recurso do contribuinte

1) CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo apontou divergências acerca da necessidade de segregação, pela fiscalização, entre os resultados dos atos cooperativos e dos atos não cooperativos, bem como a respeito da multa isolada parcialmente mantida no acórdão recorrido. Todavia, em exame de admissibilidade somente a primeira teve seguimento, sob os seguintes fundamentos:

A primeira divergência interpretativa, suscitada no item III.2 do recurso, refere-se ao alegado dever da fiscalização em promover a segregação entre os resultados dos atos cooperativos e os dos atos não cooperativos, com vistas a promover o lançamento de ofício.

A recorrente demonstrou que matéria foi prequestionada, mediante a precisa indicação do trecho do acórdão recorrido em que foi apreciada a matéria objeto da divergência, conforme excerto do voto presente na peça recursal, e a seguir transcrito (e-fl. 1209):

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. (g.n.)

(...)

Ressalte-se que embora o trecho acima transcrito esteja contido no voto "vencido" do acórdão recorrido, a posição da Turma sobre essa matéria não foi objeto de reforma pelo voto "vencedor", o qual tratou apenas da multa isolada.

A recorrente também demonstrou analiticamente a alegada divergência interpretativa emprestada à lei tributária pela Turma recorrida frente àquela acolhida por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Referida divergência pode ser verificada mediante o cotejo entre o trecho do acórdão recorrido acima transcrito, e os seguintes trechos contidos nos acórdãos paradigmas nos 9101-00.339 e 1803-00.187, indicados na peça recursal (e-fls. 1209/1210), acórdãos esses que foram juntados pela recorrente em seu inteiro teor (fl. 1225 e ss.):

Acórdão Paradigma CSRF nº 9101-00.339:

"(...)

É entendimento assente nesse Colegiado o de que não prospera o lançamento de IRPJ sobre a totalidade das receitas da cooperativa (que sabidamente pratica atos cooperativos) nas hipóteses em que a Fiscalização deixa de intimá-la para promover a segregação entre receitas e despesas provenientes de atos realizados com cooperados/outras cooperativas e terceiros, especificando-se nesta intimação o que se entende (pela Fiscalização) por ato cooperado ou não cooperado. **De fato, nas hipóteses em que não há separação de resultados (receitas e despesas) pela cooperativa relativos a atos cooperados e a atos não cooperados, incumbe à Fiscalização identificar a efetiva base de cálculo do tributo ao invés de tributar o resultado global da cooperativa.**

(...) Não houve determinação específica no sentido de solicitar ao Contribuinte que segregasse o resultado das operações que a Fiscalização considerava decorrentes de atos não cooperativos.

Houve tributação pelo valor global das receitas, quando se sabe que o Contribuinte deveria ter ser autuado apenas pelos lucros provenientes de atos não cooperados, tais quais os assim considerados pela fiscalização.

(...) a meu ver, à míngua de presunção legal a respeito, ao invés de tributar resultados globalizados da cooperativa, incumbiria à Fiscalização investigar a efetiva ocorrência do fato gerador e especificar seu aspecto quantitativo (base de cálculo).

(...)"

Acórdão Paradigma nº 1803-00.187:

“(..."

se a cooperativa pratica atos, sem visar ao lucro e na busca de seu objetivo social, independentemente de estar-se diante de uma relação efetivada entre cooperativa e cooperados ou entre estas e terceiros, a toda evidência estar-se-á diante de um ato tipicamente cooperativo abrigado de qualquer pretensão fiscal, especialmente no tocante ao Imposto de Renda e seus reflexos.

Nos presentes autos, a autoridade fiscal não discriminou de forma pormenorizada a diferenciação entre atos cooperativos e atos não cooperativo.

Como já colocado, em razão do peculiar regime jurídico aplicável às cooperativas, a CSLL não incide sobre os resultados dos atos cooperativos. As sociedades cooperativas podem praticar atos não-cooperativos, sem que desse fato decorra sua convolação em sociedade mercantil para fins de tributação da totalidade de seus rendimentos.

No caso em questão, o lançamento foi efetuado sobre todas as receitas obtidas pela cooperativa na venda de planos de saúde.

Entretanto, como parte destas receitas é oriunda da prática de atos cooperativos (intermediação da relação negocial entre o médico cooperado e o paciente não cooperado), deve-se decotá-las do montante passível de tributação. A falta dessa

segregação por parte da autoridade fiscal torna insubsistente o lançamento efetuado. (...)" (g.n.)

Isso posto, entendendo que a recorrente demonstrou tanto o prequestionamento da matéria quanto a divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas nos 9101- 00.339 e 1803-00.187 no que concerne à interpretação da lei tributária, minha opinião é que se deva dar seguimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto à essa primeira matéria.

Ocorre que no referido exame de admissibilidade não foi observada a existência de óbice ao seguimento do recurso especial, vez que os paradigmas apresentados contrariam decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C da Lei nº 5.689, de 1973, e assim não se prestam à demonstração de divergência na forma do art. 67, §12, inciso II do Anexo II do RICARF.

Isso porque os paradigmas, partindo do pressuposto de que as receitas de cooperativa de serviços médicos com a venda de planos de saúde poderiam não ser passíveis de tributação se oriundas da prática de atos cooperativos, demandaram a prévia segregação dos resultados correspondentes a atos cooperativos e não cooperativos. Contudo, depois da edição destes paradigmas, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido de que se sujeitam à tributação todos os atos praticados por cooperativas com terceiros não associados (inclusive clientes não cooperados).

Inicialmente, no âmbito do REsp nº 58.265/SP, apreciando a possibilidade de tributação sobre resultado positivo decorrente de aplicações financeiras realizadas por cooperativas, o Superior Tribunal de Justiça firmou que:

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

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

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

3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).

4. As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de "atos cooperativos típicos", assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre

si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras

vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei n. 5.764/71, art. 24, § 3º, e Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 39, I, b).

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

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

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

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

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

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

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

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

Por esta razão, a Segunda Turma do STJ decidiu que: “a questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros diz respeito a tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, não havendo mais dúvidas quanto

ao seu julgamento, sejam terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde, sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados, motivo pelo qual a tributação do IRPJ e CSLL deverá ocorrer normalmente sobre tais atos negociais”. A ementa do referido julgado evidencia, claramente, o entendimento de que a matéria em debate nestes autos foi decidida pela sistemática de recursos repetitivos:

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

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

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

3. A questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros é tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), os sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL normalmente sobre tais atos negociais.

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

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

6. Agravo regimental não provido.” (destaquei)

Há, ainda, no mesmo sentido, os seguintes julgados:

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

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

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

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

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

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

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

3. Reformulação do entendimento da Relatora nesse particular.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Assim sendo, como os paradigmas apresentados pelo sujeito passivo não admitem a tributação do resultado global da cooperativa, sob o pressuposto de que parte das receitas auferidas com a venda de planos de saúde poderia corresponder a atos não cooperativos, concluo que eles contrariam decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, recorrente (REsp. n. 58.265/SP), no qual restou definido que as *operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.*

Por tal razão, penso que o recurso especial do sujeito passivo não deveria ter sido conhecido.

Voto vencedor quanto ao mérito do recurso do contribuinte

1) MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

Como fiquei vencido no não conhecimento do recurso, sigo com o exame de seu mérito.

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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ADVOGADO : LECYAN MENDES SLOVINSKI E OUTROS

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA
MÉDICA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

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

2. O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados, caracteriza-se como atos não-cooperativos, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda.

3. Recurso especial provido.

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

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

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

"[...]

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

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

[...]"

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

mesma forma que o exposto no parágrafo anterior, aqui também o acórdão vai na mesma linha da Fiscalização e da decisão recorrida:

"[...]

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

[...]"

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

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

Por fim, para dirimir qualquer dúvida que ainda possa persistir, transcreve-se abaixo trecho do Acórdão proferido pelo TRF da 2ª Região, por sua vez extraído da transcrição contida no Acórdão proferido na análise do Resp nº 903.699 interposto pela Fazenda Nacional onde, segundo pronunciamento da própria interessada, a Relatora Ministra Eliana Calmon deu ao ato cooperativo sua correta interpretação. O recurso foi negado e o Acórdão foi mantido em sua integralidade. Ressalte-se a importante diferenciação em destaque na texto:

"[...]

Não assiste razão ao II. 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.

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 questionamento quanto à 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 a lógica do 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 em qualquer ordem jurídica.

"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 pretenso direito alegado pelo contribuinte. O que evidentemente, é improcedente.

Verifica-se que o contribuinte não fez essa prova porque, além da matéria sequer ter sido impugnada, eventual prova documental também já estaria preclusa, conforme prevê o parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, e tampouco ocorreram algumas das hipóteses de situações que autorizam a mitigação da preclusão, dispostas nas alíneas do mesmo dispositivo:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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.

Voto vencedor quanto ao recurso da Fazenda Nacional

2) DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Alega a Fazenda Nacional que inexistente óbice na legislação tributária à aplicação ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, de duas penalidades que possuam a mesma base de cálculo. Isso porque a base de cálculo é elemento que apenas quantifica o imposto ou a penalidade tributária, não se confundindo com os fatos/atos que lhe dão origem. Assim, a penalidade tributária decorre sempre de um ato ilícito e a base de cálculo mensura o montante dessa penalidade. Por sua vez, analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96, resultou falta de recolhimento de tributo (IRPJ e CSLL) por parte da empresa. A denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, 'b' da Lei 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento da

sistemática de recolhimento por estimativa mensal da CSLL. Logo, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas.

Em suas contrarrazões ao recurso o sujeito passivo arrola os seguintes argumentos:

a) os paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional seriam contrários à Súmula CARF nº 105, porque corresponderiam a exigências de 2005, 2006, 2007 e 2008, e aos três primeiros seria aplicável a referida Súmula;

b) não houve demonstração de prequestionamento do objeto recursal, pois *não se vislumbra na peça recursal a precisa indicação do debate da matéria recorrido pelo órgão julgador e a mera transcrição de excertos do acórdão recorrido não demonstra, de forma detalhada, o debate e a posição assumida pelo órgão julgador.*

c) não houve demonstração analítica da divergência porque *a Recorrente se limitou a transcrever as ementas dos Recursos paradigmas, e sequer transcreveu o acórdão recorrido.*

d) *a interpretação finalística do comando do artigo 44 revela que não são multas distintas, mas apenas formas diferentes de aplicação da multa do art. 44, em consequência de porventura não haver qualquer montante a ser cobrado a título de obrigação tributária principal, consoante já firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.496.354/PR;*

e) *não há razão para que esta Súmula não seja mais aplicada por este E. CARF uma vez que a alteração legislativa trazida pela Lei nº Lei nº 11.488, de 2007 não teve o condão de trazer um “cheque em branco” para que a multa isolada pudesse ser exigida juntamente com a multa de ofício;*

f) *não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício e multa isolada, sob pena de violação ao princípio do não-confisco e enriquecimento sem causa, bem como ao art. 112, do CTN;*

Pois bem, não há reparos a fazer no despacho decisório que deu seguimento ao especial da Fazenda Nacional, pois:

a) conforme exposto no exame de admissibilidade, os paradigmas indicados não contrariaram a Súmula CARF nº 105 porque *abrangiam períodos em que a nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 já se encontrava vigendo e, em face de tais circunstâncias, a conclusão foi no sentido da possibilidade da aplicação concomitante dessas multas;*

b) a exigência de prequestionamento e de sua demonstração com precisa indicação nas peças processuais, contida no art. 67, §5º do RICARF, é dirigida ao sujeito passivo, vez que a Fazenda Nacional tem seu interesse recursal limitado à matéria em que foi vencida, cumprindo-lhe evidenciar, apenas, esta ocorrência na demonstração da divergência; e

c) a divergência foi regularmente demonstrada porque a Fazenda Nacional relata a matéria em que foi vencida e confronta esta decisão com o entendimento exposto nos paradigmas e, para tanto, basta a transcrição das ementas que são explicitamente favoráveis à

exigência concomitante das multas de ofício proporcional e isolada em períodos de apuração posteriores aos alcançados pela Súmula CARF nº 105.

Portanto, voto por conhecer do recurso.

No mérito, há que se reconhecer a procedência da pretensão da Fazenda Nacional.

O objeto da contestação se refere ao entendimento exposto no acórdão recorrido no sentido de que a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício devida por conta da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual. O acórdão recorrido adotou tal entendimento em relação ao ano-calendário 2008, sob o entendimento de que a Súmula CARF nº 105 somente se aplica aos fatos geradores anteriores a 2007.

O voto que prevaleceu no acórdão recorrido em relação a este tema considerou ser impossível a cobrança simultânea da multa de ofício estabelecida no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e da multa isolada pelo não pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, independentemente de esta última ter sua previsão retirada do revogado inciso IV do §1º do art. 44 ou da alínea "b" do inciso II do art. 44, ambos da mesma Lei nº 9.430/1996. A mudança do dispositivo legal que prevê a multa isolada foi operado pela MP nº 351/2007, que veio a ser convertida na Lei nº 11.488/2007.

A conclusão do voto vencedor do acórdão recorrido foi fundamentada no voto condutor do REsp nº 1.496.354/PR, no sentido de que *as multa isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido*, sendo que, em caso de concomitância, a exigência de multa isolada é absorvida pela multa de ofício.

Considerando que o Superior Tribunal de Justiça não proferiu tal julgado na sistemática dos recursos repetitivos, divirjo de tal entendimento pelas razões que passo a expor.

Até o advento da MP nº 351/2007 e da Lei nº 11.488/2007, a multa isolada devida por ausência de pagamento das estimativa mensais de IRPJ e de CSLL tinha a seguinte previsão:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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;

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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídicas 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;

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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.

(...)

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a multicitada Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105 : 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.

Com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Friso que a Súmula CARF nº 105 é explícita ao mencionar a impossibilidade de cobrança concomitante da "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" com a "multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual".

Tendo sido a Súmula editada pela 1ª Turma da CSRF apenas em 08/12/2014, muito tempo após a revogação do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e o início da vigência da Lei nº 11.488/1997, seria esperado que ela fizesse alguma referência genérica como "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida (...)" caso não desejasse se referir especificamente à multa isolada prevista no dispositivo revogado em 2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

*"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.*

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%).

Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício

em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (Grifou-se)

Interpretando *a contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

Esclareço, ainda que não vislumbro identidade entre as previsões contidas no inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (vigente até o final de 2006) e na alínea "b" do inciso II do art. 44 da mesma Lei (vigente a partir do início de 2007).

Na redação anterior, previa-se a exigência de multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, no caso de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento do IRPJ e da CSLL, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, deixar de fazê-lo, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente. O percentual da multa aplicável era de 75%.

Já na redação introduzida pela MP nº 351/2007 e pela Lei nº 11.488/2007, prevê-se a cobrança de multa isolada de 50%, calculada sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

Logo, houve alterações expressas na base de cálculo e nos percentuais aplicáveis.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007.

Portanto, relativamente ao pedido de restabelecimento da exigência das multas isoladas lançadas em vista do não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL apuradas ao longo do ano-calendário 2008, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

3) CONCLUSÃO

Tendo em vista todo o exposto, voto:

- a) por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional; e
- b) por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto vencedor quanto ao conhecimento do recurso do contribuinte

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora Designada

O recurso especial, por decisão da maioria deste Colegiado, é conhecido, diante da similitude fática com o acórdão paradigma **9101-00.339**.

O Ilustre Relator votou por não conhecer o recurso especial, considerando decisão do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento submetido ao artigo 543-C, do CPC/1973. Em síntese, extrai-se do voto do Conselheiro Relator:

Assim sendo, como os paradigmas apresentados pelo sujeito passivo não admitem a tributação do resultado global da cooperativa, sob o pressuposto de que parte das receitas auferidas com a venda de planos de saúde poderia corresponder a atos não cooperativos, concluo que eles contrariam decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, recorrente (REsp. n. 58.265/SP), no qual restou definido que as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

Lembro, também, que o recurso especial fundamenta-se em divergência na interpretação da lei tributária, tendo sido indicados como paradigmas os acórdãos **9101-00.339** e 1803-00.187 relativamente ao tema admitido pelo Presidente de Câmara (segregação dos atos cooperativos pela fiscalização).

O primeiro acórdão indicado como paradigma (**9101-00.339**) tem a seguinte ementa:

IRPJ. COOPERATIVA. NÃO SEGREGAÇÃO DOS ATOS NÃO COOPERATIVOS. BASE DE CÁLCULO. O resultado decorrente de atos não cooperativos deve ser tributado pelo imposto de renda. Na situação em que a cooperativa praticou atos não cooperativos mas não promoveu a segregação, deve a fiscalização intimá-la para que apresente os resultados segregados, relativos a atos cooperativos e a atos não cooperativos. A tributação pelo resultado global, sem o trabalho da fiscalização para identificar a verdadeira base de cálculo (lucro real), é precipitada. Precedentes da Câmara Superior.

A situação fática relatada em tal acórdão paradigma (**9101-00.339**) é bastante similar à que originou o recurso especial ora analisado:

No que interessa a esta instância recursal, nos limites do despacho de admissibilidade infra-citado, o acórdão recorrido afastou a tributação aplicada à Interessada em virtude de a fiscalização ter tributado a totalidade de suas receitas como se estas fossem decorrentes de atos cooperados, mesmo sabendo que esta, reconhecidamente, pratica atos cooperados. De acordo

com o acórdão, a fiscalização deveria ter intimado o Contribuinte a segregar a receita decorrente de atos cooperados da receita decorrente de atos não cooperados, tributando-se apenas a segunda.

Diante de tal quadro fático, decidiu a Turma Julgadora do acórdão paradigma **(9101-00.339)**:

É entendimento assente nesse Colegiado o de que não prospera o lançamento de IRPJ sobre a totalidade das receitas da cooperativa (que sabidamente pratica atos cooperativos) nas hipóteses em que a Fiscalização deixa de intimá-la para promover a segregação entre receitas e despesas provenientes de atos realizados com cooperados / outras cooperativas e terceiros, especificando-se nesta intimação o que se entende (pela Fiscalização) por ato cooperado ou não cooperado. De fato, nas hipóteses em que não há separação de resultados (receitas e despesas) pela cooperativa relativos aos atos cooperados e a atos não cooperativos, incumbe à Fiscalização identificar a efetiva base de cálculo do tributo ao invés de tributar o resultado global da cooperativa.

A despeito da similitude com os fatos narrados pelo acórdão recorrido, a solução jurídica adotada pelo acórdão paradigma **(9101-00.339)** é distinta do resultado do acórdão recorrido. Com efeito, decidiu a Turma prolatora do acórdão recorrido:

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. (...)

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.

Ambos os acórdãos, portanto, tratam da segregação de receitas entre atos cooperativos e atos não-cooperativos, como também do ônus da prova de tal segregação. Assim, autorizam a análise do tema do recurso especial devidamente admitido: a existência (ou não) de dever da fiscalização promover a segregação entre os resultados dos atos cooperativos e não cooperativos. Assim, analisando-se o primeiro acórdão indicado como paradigma já se conclui pela similitude fática que justifica o conhecimento do recurso especial, confirmando-se a decisão do Presidente de Câmara.

Processo nº 16682.721218/2013-32
Acórdão n.º **9101-003.018**

CSRF-T1
Fl. 28

Ressalto, ainda, que não há impedimento ao conhecimento do recurso especial ora analisado por força da decisão do E. Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 58.265. Em tal julgamento, pelo Superior Tribunal de Justiça, concluiu-se que as aplicações financeiras seriam operações realizadas com terceiros não associados constituindo em atos não-cooperativos. Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça não tratou do dever da fiscalização em promover a segregação entre os resultados dos atos cooperativos e dos atos não cooperativos, para fins de lançamento tributário, tema admitido pelo Presidente de Câmara para análise por este Colegiado.

Por tais razões, **voto pelo conhecimento do recurso especial do contribuinte** com relação ao tema admitido pelo Presidente de Câmara.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Declaração de Voto

Não houve apresentação de declaração de voto no prazo regimental de 15 (quinze) dias, contados da data de julgamento do processo.

Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, Anexo II:

Art. 63. ...

§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.

§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.