



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720370/2020-67
ACÓRDÃO	1401-007.023 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIMED DE CAMPOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. RECEITAS ADVINDAS DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE. ATOS COM REDE REFERENCIADA NÃO COOPERADA. ATOS NÃO COOPERATIVOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. SEGREGAÇÃO INDEVIDA DOS ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. GLOSA DA EXCLUSÃO DOS RESULTADOS. HIGIDEZ.

A receita da venda de planos de saúde e os negócios contratados com rede referenciada não cooperada são atos não cooperativos, à luz do art. 79 da Lei das Cooperativas. Não pode a Cooperativa simplesmente considerar a quase totalidade das receitas com plano de saúde como atos cooperativos, quando os usuários não são cooperados. Os atos decorrentes da venda de plano de saúde são atos empresariais, típicos de empresas comerciais, não podendo seus resultados escaparem da tributação sobre a renda. Havendo segregação indevida dos atos cooperativos e não cooperativos, correta a glosa dos resultados do contribuinte, para submetê-los à tributação do IRPJ e da CSLL.

DESPESAS OPERACIONAIS. DESPESAS NECESSÁRIAS À ATIVIDADE DA EMPRESA E À MANUTENÇÃO DA RESPECTIVA FONTE PRODUTORA DAS RECEITAS. DESPESAS USUAIS OU NORMAIS.

Segundo Mariz de Oliveira, para as despesas operacionais ou não operacionais serem consideradas dedutíveis nas apurações do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve submetê-las a quatro regras básicas de verificação, quais sejam, (i) não serem custos, (ii) serem despesas necessárias, (iii) serem comprovadas e escrituradas, e (iv) serem debitadas no período-base competente. Deve-se ainda acrescer um quinto critério, qual seja, não pode haver específica vedação legal à dedutibilidade da despesa.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

TRIBUTOS REFLEXOS

Com relação aos tributos reflexos, aplica-se a eles as mesmas razões de decidir dos demais, mantendo-se as exigências pelos mesmos fundamentos.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto ao mérito da autuação. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto à exigência da multa isolada pela falta de recolhimento sobre a base estimada do IRPJ e da CSLL. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva (relator) e Andressa Paula Senna Lísias que lhe davam provimento neste ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Redator Designado

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra Auto de Infração lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2016, no valor histórico de R\$ 19.207.011,71.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 105/127), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que a autoridade fiscal auditou por amostragem o conteúdo das informações prestadas em respostas às intimações efetuadas, realizando uma análise superficial, desconsiderando tudo o apresentado em mais de um ano de fiscalização;
- b) Que o fiscal autuante presumiu que a Impugnante teria excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL resultados positivos tributáveis, sem demonstrar quais resultados não teriam sido levados à tributação, efetuando lançamentos de IRPJ e CSLL sobre a totalidade da receita auferida pela IMPUGNANTE no ano-calendário de 2016, além de juros de mora e multa de ofício;
- c) Que o lançamento se fundamentou na suposta inexistência de segregação das receitas auferidas, desconsiderando a cooperativa como um todo, apesar de a documentação juntada pela Impugnante permitir identificar claramente as receitas provenientes de atos cooperativos principais, atos cooperativos auxiliares e atos não cooperativos, da mesma forma que o faz com custos e despesas;
- d) Que a autoridade fiscal efetuou os lançamentos tributários sobre a totalidade do resultado positivo auferido, ignorando a segregação dos atos cooperativos e não cooperativos, o que é causa de nulidade dos lançamentos, pois foi demonstrada a segregação das atividades.

e)Que mesmo que o fiscal autuante não tenha identificado a segregação das receitas, deveria tê-la requerido ou providenciado, a fim de assegurar o direito de defesa da autuada, o devido processo legal e a segurança jurídica, em vez de efetuar os lançamentos tributários sobre a totalidade do resultado positivo auferido;

f)Que a Câmara Superior do CARF já estabeleceu que a fiscalização deve intimar a cooperativa a apresentar os resultados segregados dos atos cooperativos e não cooperativos, sendo a tributação pelo resultado global precipitada;

g)Que existem atos cooperativos auxiliares necessários aos fins sociais da cooperativa, que devem ser incluídos como atos cooperativos, gerando despesas, mas não resultados à cooperativa, e devem ser rateados entre os sócios na proporção da utilização do serviço;

h)Que as despesas relativas aos atos cooperativos auxiliares são rateadas entre os sócios, não gerando qualquer resultado à cooperativa, e não devem ser tributadas, para evitar a dupla incidência tributária.

i)Que o conceito legal de ato cooperativo deve abranger todos os atos executados em nome dos cooperados, mesmo com terceiros não associados, desde que sejam imprescindíveis para a consecução do objetivo social da cooperativa, tal como se depreende do art. 79 da Lei n.º 5764/71, bem como que a NBC.T.10.21 traz um conceito amplo de ato cooperativo’;

j)Que a ausência de referência expressa na Lei das Cooperativas a atos cooperativos com terceiros não associados pode ser justificada pelo fato de a lei datar de 1971, e que a jurisprudência dos TRFs tem afastado a incidência da tributação sobre os atos cooperativos auxiliares, e um caso pendente no Supremo Tribunal Federal (RE nº 672.215) está aguardando julgamento na sistemática da repercussão geral;

k)Que a Impugnante tem em seus objetivos sociais o fortalecimento da rede de médicos cooperados, clientes e fornecedores, com despesas necessárias ao cumprimento desses objetivos, requerendo uma perícia técnico-contábil para demonstrar a insubsistência da glosa das despesas perpetradas pela fiscalização.

l)Que a dedução na íntegra das despesas glosadas, é medida que se impões, pois, necessárias à operacionalização de suas atividades sociais, anotando especificamente que:

- ✓ **Das glosas de despesas** (material de informática - R\$ 5.005,46 -, de escritório R\$ 32.959,52 -, coordenação e assessoria – R\$ 12.000,00 -, material de consumo - R\$ 777,12 -, drogas e medicamentos - R\$ 3.387,58 , repasse adicional -R\$ 2.616,00 -, material descartável -R\$ 3.866,93 e R\$ 27,58 -, impressos gráficos -R\$ 99.629,72-, despesas diversas -R\$ 17.956,54 -

e despesas relativas a taxas administrativas de faturas vinculadas ao setor de vendas de planos - R\$ 932.255,72-) **pela suposta falta de apresentação de notas fiscais, faturas, recibos e/ou contratos** – Alega que apresentou a documentação nos estritos limites do solicitado, caberia a autoridade fiscal ter intimado novamente o contribuinte, caso considerasse a documentação insuficiente, até porque estávamos em plena pandemia, com seus profissionais atuando em home office, com documentação em arquivo anexo, sendo descabido a autuação direta do fiscalizado. Assim, pugna por diligência na sede da impugnante ou perícia para comprovar o alegado, ou juntada posterior de prova, pois o contribuinte está acobertado pelo art. 16 do PAF;

- ✓ **Das despesas com publicidade, propaganda, instrução, viagens e eventos** – Alega que se trata de despesas necessária, usuais e normais da atividade da Impugnante, em cumprimento do seu objeto social, como é o caso das despesas com publicidade e propaganda (R\$ 1.595,00), com autorização de dedutibilidade autorizada pelo art. 366 do Decreto nº 3.000/1999, onde também se enquadra também a despesa com brindes (R\$ 119,41), bem como que dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com campanhas e palestras (R\$ 1.419,40), com viagens para treinamentos e desenvolvimento (R\$ 20.740,59, R\$ 2.008,43, R\$ 17.725,69, R\$ 118,14 e R\$ 26.897,87), confraternização de médicos cooperados e funcionários (R\$ 123.987,01 e R\$ 4.199,34), bem como com o Núcleo de Desenvolvimento Humano – NDH (R\$ 15.179,83), relacionadas a eventos realizados interna e externamente pela Impugnante e/ou outras cooperativas do Sistema UNIMED, em benefício dos médicos cooperados e dos funcionários do seu quadro funcional, na forma do Estatuto Social”, bem como que ainda são necessárias e relevantes às contribuições à Fundação Unimed (R\$ 6.113,30), que é uma obrigação estatutária de todas as cooperativas do sistema Unimed;
- ✓ **Despesas necessárias à atualização dos cooperados e funcionários** – Alega que assim como as despesas com instrução e palestras, as despesas relativas à assinatura de publicações legais (R\$ 6.847,00), jornais e revistas (R\$ 9.757,78) e TV a cabo (R\$ 3.605,31) são relevantes à Impugnante e seus cooperados, especialmente em razão do dever estatutário de buscar meios para melhor instruir os médicos e os funcionários cooperados, possibilitando que tenham acesso a material de qualidade nas áreas da saúde, cooperativismo, legislação, política etc., capacitando-os e oportunizando meios de pesquisa e acesso à informação”;

m)No tocante às demais despesas glosadas, sustenta que:

- ✓ Também entende serem necessários e relevantes à execução de suas atividades, na forma da lei e do seu Estatuto Social, o pagamento das contribuições ao Conselho Regional de Medicina – CRM (R\$ 4.251,00) da própria Impugnante (sem a qual não pode operar), o fornecimento de alimentação a cooperados e funcionários (R\$ 33,30, R\$ 4.011,44, R\$ 20.823,78), o pagamento de conduções de funcionários no exercício de suas atividades (R\$ 2.034,49 e R\$ 161,00), o pagamento de despesas com fotocópias e autenticações (R\$ 188,65) e cartórios (R\$ 25.891,36), visto estarem intimamente relacionadas a questões administrativas, necessárias aos trabalhos desenvolvidos”;
- ✓ Que causou estranheza ainda a glosa de despesa com viagens dos beneficiários dos planos de saúde (R\$ 8.963,10), porque por óbvio a Cooperativa deve custear as despesas com viagens dos beneficiários para dar prosseguimento ao seu tratamento de saúde, quando não for possível o tratamento na sua jurisdição;
- ✓ Que no que tange ao pagamento do CRM (R\$ 316.248,05) e do INSS (R\$ 487.058,36 – IN 20/2008) dos cooperados, entende pela possibilidade de dedução dessas despesas, posto que tais deduções não têm qualquer efeito tributário, servindo, tão somente, para equilibrar a sua contabilidade, evitando que, ao final do exercício fiscal, se tenha tributo indevidamente recolhido (a maior ou em duplicidade). Isto porque os valores pagos ou são antecipados ou são reembolsados pelos cooperados, sendo essas antecipações e/ou reembolsos recebidos no curso do ano-calendário e escriturados em conta de receitas, sendo, assim, submetidos à tributação pelo IRPJ e CSLL, além do PIS e da COFINS;
- ✓ Que as indenizações pelos desgastes das motocicletas dos motoboys colaboradores da cooperativa (R\$ 23.083,24) devem ser dedutíveis, pois os equipamentos são voltados exclusivamente para os serviços da cooperativa, que circulam pelos diversos Municípios que compõem a jurisdição (área de atuação) da Impugnante, transportando material e documentos de interesse da impugnante, dos médicos cooperados e dos hospitais, clínicas e laboratórios credenciado;
- ✓ Que as despesas com contingências de ações judiciais (R\$ 12.599,69), despesas judiciais (R\$ 15.526,46), provisões (R\$ 112.711,88) e reclamações judiciais (R\$ 228.542,93), nas devidas hipóteses registradas nos livros fiscais e contábeis, bem como nos documentos apresentados no curso do procedimento fiscalizatório, também estão relacionadas e são necessárias à execução das atividades da Impugnante, além de devidamente

comprovadas, sendo, assim, passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”;

- ✓ Que as despesas com garantias de bens móveis (R\$ 14.616,84) não podem ser equiparadas a seguro para fins de tributação, pois do contrário seria violar o art. 110 do CTN, já que garantias e seguros são institutos bastante diversos, estando o primeiro relacionado com os vícios do bem adquirido e o segundo com a salvaguarda de determinado bem ou pessoa;
- ✓ Que os pagamentos das parcelas do REFIS (R\$ 460.973,12), do IRPJ (R\$ 1.474,40) e multas relacionadas à atividade da Impugnante (R\$ 170,25) garantem a regularidade fiscal do impugnante, condição necessária para contratar com o poder público;
- ✓ Que os dispêndios escriturados nas contas PPSC – PF (R\$ 7.416.582,81), PPSC – PJ (R\$ 287.113,01), PPSC – Prestação de Serviço de PA (R\$ 511.255,23) e PPSC – Intercâmbio (R\$ 113.500,50) decorrem da Resolução Normativa ANS nº 290/2012, a qual, com fundamento nos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos contábeis (CPC) prevê a possibilidade de as operadoras de planos de saúde constituírem provisão para perdas sobre créditos – PPSC.

n)Por fim, alega que é inviável aplicar a multa isolada de 50% sobre as estimativas não pagas cumulativamente com a multa de ofício de 75%, conforme estabelecido na Súmula CARF nº 105, bem como que a Súmula vinculante CARF nº 147, ao permitir a concomitância da multa isolada pelo não pagamento do carnê-leão e a multa vinculada, tem uma razão diversa, uma vez que se refere a situações em que poderia haver o lançamento de multa isolada pelo não pagamento do carne-leão e multa vinculada decorrente da reclassificação de um rendimento isento para tributável, ou seja, ambas as multas coexistiriam, mas sobre rendimentos diferentes, o que não se aplica ao caso das estimativas.

Posteriormente, a 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, proferiu o Acórdão n.º 104-005.737 (fl. 330/344) abaixo ementado, onde deu parcial provimento à Impugnação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2016 COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. RECEITAS ADVINDAS DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE. ATOS COM REDE REFERENCIADA NÃO COOPERADA. ATOS NÃO COOPERATIVOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. SEGREGAÇÃO INDEVIDA DOS ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. GLOSA DA EXCLUSÃO DOS RESULTADOS. HIGIDEZ.

A receita da venda de planos de saúde e os negócios contratados com rede referenciada não cooperada são atos não cooperativos, à luz do art. 79 da Lei das

Cooperativas. Não pode a Cooperativa simplesmente considerar a quase totalidade das receitas com plano de saúde como atos cooperativos, quando os usuários não são cooperados. Os atos decorrentes da venda de plano de saúde são atos empresariais, típicos de empresas comerciais, não podendo seus resultados escaparem da tributação sobre a renda. Havendo segregação indevida dos atos cooperativos e não cooperativos, correta a glosa dos resultados do contribuinte, para submetê-los à tributação do IRPJ e da CSLL.

DESPESAS OPERACIONAIS. DESPESAS NECESSÁRIAS À ATIVIDADE DA EMPRESA E À MANUTENÇÃO DA RESPECTIVA FONTE PRODUTORA DAS RECEITAS. DESPESAS USUAIS OU NORMAIS.

Segundo Mariz de Oliveira, para as despesas operacionais ou não operacionais serem consideradas dedutíveis nas apurações do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve submetê-las a quatro regras básicas de verificação, quais sejam, (i) não serem custos, (ii) serem despesas necessárias, (iii) serem comprovadas e escrituradas, e (iv) serem debitadas no período-base competente. Deve-se ainda acrescentar um quinto critério, qual seja, não pode haver específica vedação legal à dedutibilidade da despesa.

MULTA ISOLADA POR ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. MULTA DE OFÍCIO SOBRE O IRPJ E CSLL APURADOS NO FINAL DO EXERCÍCIO. INVIABILIDADE DE SE ACATAR A TESE DA CONCOMITÂNCIA PARA AFASTAR A MULTA ISOLADA. CORREÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Correta a aplicação cumulativa da multa isolada pelas estimativas de IRPJ e CSLL não pagas, simultânea à eventual multa de ofício que incidirá sobre o IRPJ e CSLL a pagar apurados no ajuste anual pela fiscalização.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ considerou correta a glosa da exclusão dos resultados não tributáveis da Cooperativa, como procedido pela autoridade fiscal, tendo em vista que o contribuinte não segregou adequadamente os resultados dos atos cooperativos e não cooperativos, conforme exigido pela Lei nº 5.764/1971, e que apenas os atos cooperativos entre a cooperativa e seus associados poderiam ser considerados atos cooperativos isentos de tributação, excluindo outros tipos de transações.

Ademais, consignou a autoridade fiscal observou que a principal fonte de receitas do contribuinte vinha da venda de planos de saúde, e que este incluiu indevidamente a quase totalidade dessas receitas como atos cooperativos, bem como destacou que apesar das críticas do contribuinte à Lei nº 5.764/1971, a alteração legislativa necessária para incluir todas as operações com terceiros no conceito de atos cooperativos não ocorreu ao longo de 50 anos.

Tecidos esses esclarecimentos, a DRJ passou a analisar cada glosa especificamente, tomando como base o entendimento de que para as despesas operacionais ou não operacionais serem consideradas dedutíveis nas apurações do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve submetê-las a quatro regras básicas de verificação, quais sejam, (i) não serem custos, (ii) serem despesas necessárias, (iii) serem comprovadas e escrituradas, e (iv) serem debitadas no período-base competente; e (v) não haver específica vedação legal à dedutibilidade da despesa.

Como base nesses critérios, decidiu por restabelecer a dedutibilidade das seguintes despesas, no montante totalizado em R\$ 450.506,57:

- 1)Despesas com publicações legais no importe de R\$ 6.847,00 (item 11.5 do TVF)
- 2)Despesas com o Conselho Regional de Medicina - ADM no importe de R\$ 4.251,00 (item 11.6 do TVF)
- 3)Despesas com assinaturas de TV a Cabo no importe de R\$ 3.605,31 (item 11.9 do TVF)
- 4)Despesas com assinaturas de jornais e revistas no importe de R\$ 9.757,78 (item 11.11 do TVF)
- 5)Despesas com contingências de ações judiciais no importe de R\$ 12.599,69 (item 11.27 do TVF)
- 6)Despesas judiciais no importe de R\$ 15.526,46 (item 11.28 do TVF)
- 7)Despesas com reclamações judiciais não cobertas contr. Bem PLSD no importe de R\$ 228.542,93 (item 11.29 do TVF)
- 8)Despesas com condução e passagens urbanas-ADM no importe de R\$ 2.034,49 (item 11.37 do TVF)
- 9)Despesas com condução e passagens urbanas-COM no importe de R\$ 161,00 (item 11.38 do TVF)
- 10)Despesas com fotocópias e autenticações - ADM no importe de R\$ 188,65 (item 11.39 do TVF)
- 11)Despesas com cartórios - ADM no importe de R\$ 25.891,36 (item 11.40 do TVF)
- 12)Despesas com viagens beneficiários - ADM no importe de R\$ 8.963,10 (item 11.41 do TVF)
- 13)Despesas com viagens p/treinamento/desenvolvimento terceiros-ADM no importe de R\$ 17.725,69 (item 11.43 do TVF)
- 14)Despesas com viagens p/treinamento/desenvolvimento terceiros-COM no importe de R\$ 118,14 (item 11.44 do TVF)

15) Despesas com Treinamentos e desenvolvimento - Cooperado no importe de R\$ 26.897,87 (item 11.45 do TVF)

16) Despesas com viagens e estadas - Cooperado no importe de R\$ 64.646,98 (item 11.46 do TVF)

17) Despesas com viagens p/treinamento/desenvolvimento - COM no importe de R\$ 2.008,43 (item 11.48 do TVF)

Manteve a concomitância da multa isolada com a multa de ofício, sob o fundamento de que Súmula CARF nº 105 somente é aplicável aos fatos geradores ocorridos até a publicação da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que revogou o dispositivo legal anterior (art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) e deu nova redação às penalidades para o não pagamento de estimativas. Por fim, entendeu que a interpretação do contribuinte acerca do teor da Súmula CARF nº 147 se mostra equivocada, na medida em que a antecipação do imposto pelo carnê-leão era similar às estimativas como antecipação do IRPJ e CSLL, uma vez que ambas eram antecipações do imposto de renda.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 356/377), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- Pontua que a 4ª Turma da DRJ adotou premissas equivocadas em sua decisão, eis que:

- (i) a Recorrente efetivamente contabilizou, de forma segregada, as receitas provenientes de atos cooperativos principais, atos cooperativos auxiliares e atos não cooperativos, bem como disponibilizou ao fiscal autuante toda a escrituração contábil e documentação fiscal, também acostada à sua Impugnação;

- (ii) o fato de terem sido apresentados ao fiscal autuante e acostados à impugnação da Recorrente mais de 350 mil documentos não justifica sua análise por amostragem, eis que é dever do Fisco diligenciar para a demonstração do fato jurídico tributário, no âmbito de sua atuação estritamente vinculada, e não, como sustentado pela 4ª Turma da DRJ04, responsabilidade do contribuinte apontar de forma pormenorizada cada fato jurídico já declarado em sua escrituração;

- (iii) ao contrário das sociedades empresárias, as cooperativas são formadas por pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro, sujeitando-se a regime jurídico próprio e diferenciado, por força de disposições constitucionais e legais. Portanto, o tratamento tributário diferenciado concedido por lei em virtude de sua relevante função social não

configura violação ao princípio da livre concorrência em relação às “empresas de plano de saúde”, já que estas não podem sequer ser comparadas às cooperativas; e

(iv) no que tange aos recursos advindos das mensalidades com planos de saúde, o Fisco e a 4ª Turma da DRJ04 desconsideraram que constituem meros ingressos de caixa, já que a maior parte deles é repassada pela RECORRENTE aos médicos cooperados pelos serviços prestados aos usuários dos planos de saúde, tratando-se, portanto, de inequívocos atos cooperativos, os quais não se sujeitam à incidência do IRPJ e CSLL;

(v) o conceito legal de ato cooperativo deve abarcar o conjunto de atos praticados pela cooperativa em nome e em benefício dos cooperados, inclusive com pessoas físicas ou jurídicas não associadas, sem intuito de lucro, mas que se revelam imprescindíveis para a consecução de seu objetivo social, que é o de auxiliar os associados, organizando e planejando suas operações coletivas;

(vi) no que tange aos atos cooperativos auxiliares, as respectivas despesas são rateadas entre os sócios, na proporção da utilização do serviço, não gerando qualquer resultado à cooperativa, razão pela qual não se pode cogitar de tributação dos valores recebidos pela cooperativa para cobertura desses atos, pois não constituem receita própria, mas simples ingressos que serão repassados aos terceiros credenciados, estes sim titulares da receita e que devem submetê-la à tributação. Admitir o contrário implicaria em dupla incidência tributária, vedada pelo ordenamento pátrio, tanto na cooperativa quanto nas entidades credenciadas.

- Que a 4ª Turma da DRJ04 desconsiderou que a cooperativa Recorrente pratica atos cooperativos, ainda que sua concepção sobre o que são atos cooperativos seja (indevidamente) restritiva, o que ensejou a exigência do IRPJ e a CSLL sobre a totalidade dos resultados por ela auferidos, inclusive sobre todas os recursos decorrentes da venda de planos de saúde;

- Que não foram excluídos das respectivas bases de cálculo sequer os valores repassados aos médicos e demais cooperativados, embora, inequivocamente, se trate de atos cooperativos;

- Que as receitas oriundas das mensalidades dos planos de saúde pagas por seus usuários constituem meras entradas no caixa da Recorrente, eis que se destinam à remuneração dos médicos cooperados, bem como laboratórios, ambulâncias e hospitais próprios e credenciados, voltados a garantir a qualidade na assistência médica, hospitalar e de diagnóstico oferecida, sendo certo que a cooperativa apenas administra tais pagamentos;

- Que ao contrário do que presumiu a 4ª Turma da DRJ04, não está sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL a totalidade das receitas oriundas das mensalidades dos planos de saúde pagas por seus usuários, impondo-se excluir da base de cálculo dos referidos tributos os valores correspondentes à remuneração dos médicos cooperados, bem como dos laboratórios, ambulâncias e hospitais próprios e credenciados;
- Por fim, que as despesas com garantias de bens móveis (R\$ 14.616,84) não podem ser equiparadas a seguro para fins de tributação, pois o contrário seria violar o disposto no art. 110 do CTN, na medida em que a garantia e o seguro são institutos bastante diversos, estando o primeiro relacionado com os vícios do bem adquirido e o segundo com a salvaguarda de determinado bem ou pessoa, de modo que sendo diversos os institutos e sendo os bens móveis garantidos necessários à consecução das atividades da Recorrente, a garantia desses bens também é relevante e necessária, sendo a despesa correspondente passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Não há Recurso de Ofício quanto à parcela desonerada em razão do limite de alçada.

Da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciadas pelo julgador a quo.

Cumprе ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se,

se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Voto

6.Declara-se a tempestividade do apelo, já que, notificado do lançamento em 05/01/2021, sexta-feira, o contribuinte apresentou impugnação em 03/02/2021, dentro do prazo legal. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o recurso, como discriminado no relatório.

7.Como se viu, foram imputadas ao fiscalizado a glosa da exclusão de resultados não tributáveis de sociedades cooperativas, no importe de R\$ 4.714.038,37, e uma glosa de 54 despesas diferentes no montante global de R\$ 14.492.973,34.

8.Passa-se a apreciar inicialmente a inconformidade do recorrente em face da glosa da exclusão de resultados não tributáveis de sociedades cooperativas.

9.Abaixo se demonstra a glosa da exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL à luz da escrituração no Lalur (fl. 310.065) e Lacs (fl. 310.052) do fiscalizado:

LALUR - Parte A		
Nome Empresarial:	UNIME DE CAMPOS COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO	
Período da Escrituração:	01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ: 40.294.225/0001-12 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ	R\$ 611.105,48	
111: (-)Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas		R\$ 4.714.038,07
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)		R\$ 4.714.038,07
169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 4.102.932,59
171: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 4.102.932,59
175: LUCRO REAL		R\$ 4.102.932,59
178: Lucro Líquido Antes do IRPJ		R\$ 0,00
343: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 0,00
345: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 0,00
349: LUCRO REAL		R\$ 0,00

LACS - Parte A		
Nome Empresarial:	UNIME DE CAMPOS COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO	
Período da Escrituração:	01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ: 40.294.225/0001-12 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Antes da CSLL	R\$ 611.105,48	
111: (-) Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas		R\$ 4.714.038,07
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (CSLL)		R\$ 4.714.038,07
169: BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 4.102.932,59
175: BASE DE CÁLCULO DA CSLL		R\$ 4.102.932,59
178: Lucro Antes da CSLL		R\$ 0,00
343: BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 0,00
345: BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES		R\$ 0,00
349: BASE DE CÁLCULO DA CSLL		R\$ 0,00

10. Em essência, a autoridade autuante efetuou a glosa da exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL porque o contribuinte não teria segregado os resultados dos atos cooperativos e não cooperativos, na forma exigida pelos arts. 79, 87 e 111 da Lei nº 5.764/1971, não podendo se considerar as receitas advindas do pagamento das mensalidades dos planos de saúde como decorrentes da prática de ato cooperativo, porque se trata de intermediação comercial, com ato executado com terceiro não associado, nem tampouco como ato cooperativo aquele desenvolvido com a rede referenciada não associada (hospitais, clínicas, laboratórios etc.).

11. Já o impugnante, em síntese, asseverou que a autoridade auditara por amostragem os documentos apresentados, realizando uma análise superficial pautada em meras conjecturas; que efetuara o lançamento sobre a totalidade dos resultados do fiscalizado, sem demonstrar quais resultados não teriam sido levados à tributação, desconsiderando a cooperativa como um todo, sendo que a documentação apresentada havia segregado cristalinamente os atos cooperativos, cooperativos auxiliares e não cooperativos; que, entendendo que as receitas não estavam segregadas, deveria ter intimado o fiscalizado, permitindo o exercício de seu direito de defesa; que os atos cooperativos auxiliares que, apesar de não praticados pelos cooperados, são necessários aos fins sociais da cooperativa, e são aqueles praticados entre a cooperativa e fornecedores de serviços que complementam as atividades do médico cooperado, devendo ser incluídos também como atos cooperados; e que a ausência de referência expressa, na Lei das Cooperativas, a atos cooperativos com terceiros não associados decorre, por certo, de a Lei datar de 1971, sendo justificável que na época o legislador não tenha previsto expressamente o ato cooperativo auxiliar.

12. Inicialmente, quando a autoridade fiscal se referiu à apreciação por amostragem dos documentos juntados aos autos, estava se referindo ao conteúdo das informações prestadas em respostas às intimações efetuadas (vide início do item 7 do TVF). Ora, considerando a documentação juntada aos presentes autos até a impugnação (mais de 350 mil folhas), plausível uma avaliação das informações por amostragem, o que, por si só, não se pode dizer

que fragilizou a auditoria, porque a imputação das infrações foram claras, específicas e permitiram que o impugnante apresentasse sua defesa.

13. Indo além, vê-se que a imputação em desfavor do fiscalizado foi simplesmente uma glosa da exclusão dos resultados tributáveis daqueles considerados não tributáveis pela Cooperativa Unimed de Campos, por incorreções na segregação dos resultados advindos dos atos cooperativos e não cooperativos (além da glosa de 54 despesas operacionais, que será debatida mais à frente). Como se vê no TVF, a autoridade fiscal entendeu que apenas os atos cooperativos entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, poderiam ser considerados atos cooperativos a escapar da tributação do IRPJ e da CSLL, como se vê pelo art. 79 c/c os art. 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/1971:

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

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

(...)

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

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. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei. (grifou-se)

14. Nessa ordem de ideias, como já dito, a autoridade fiscal asseverou que apenas os atos entre a cooperativa e seus médicos associados e vice-versa, ou entre cooperativas entre si, seriam atos cooperativos, que escapariam da tributação do IRPJ e CSLL, e, assim, todos os atos com os adquirentes de planos de saúde e rede referenciada seriam atos não cooperativos, porque são atos com não cooperados, sendo que a receita advinda das mensalidades com planos de saúde não decorrem de atos cooperativos.

15. O entendimento da autoridade fiscal está consolidado no âmbito da Administração Tributária Federal desde a edição do Parecer Normativo CST nº 38, de 31/10/1980, como se vê no excerto abaixo transcrito:

(...)

2.3.1. Atos cooperativos

A primeira delas abrange os negócios jurídicos internos, negócios-fim, com caracteres próprios em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas, que a lei denomina "atos cooperativos" e define como "os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais" (art. 79), devendo-se assinalar que as cooperativas singulares se caracterizam pela "prestação direta" de serviços aos associados (art. 7º).

As despesas gerais relativas aos atos cooperativos são cobertas pelo cooperado, em regra através de rateio na proporção direta da fruição dos serviços (art. 80, caput), podendo ocorrer, também, rateio de sobras líquidas verificadas em balanço do exercício (art. 80, parágrafo único).

(...)

3. Das cooperativas de médicos

3.1. Atos cooperativos

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

3.2. Atos não cooperativos, diversos dos legalmente permitidos

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com:

- a) diárias e serviços hospitalares;
- b) serviços de laboratórios;
- c) serviços odontológicos;
- d) medicamentos; e
- e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas.

É evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultante, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

3.3. Intermediação

Com estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercância, ou seja, a intermediação.

(grifou-se)

16.No caso dos autos, trata-se de cooperativa que tem como principal atividade a venda de planos de saúde, daí advindo sua principal fonte de receitas, com planos vendidos a preços globais não discriminativos, os quais são pagos quer se utilize o serviço do plano de saúde, quer não se utilize, ou seja, enquadra-se no item 3 do Parecer CST nº 38/1980. Na prática, viu-se que o fiscalizado considerou que mais de 99% das receitas advindas das mensalidades dos planos de saúde (fls. 36.283 e 36.284), sua principal fonte de receitas, fossem afetadas ao ato cooperativo, escapando da tributação, o que viola o entendimento do Parecer acima.

17.Os resultados advindos da operação comercial com os terceiros não cooperados (adquirentes dos planos de saúde) não podem ser encarados como ato cooperativo para escapar da tributação do IRPJ e CSLL, até porque tais cooperativas competem em mercado concorrencial com outras empresas de plano de saúde, estas que se submetem à tributação do IRPJ e CSLL, até por respeito ao princípio da livre concorrência.

18.Diga-se, ainda que, diferentemente do alegado pelo impugnante, a autoridade claramente indicou qual o resultado que estava sendo levado à tributação, como se demonstrou pelas telas do Lalur/Lacs antes colada e caberia à fiscalizada segregar seus resultados em atos cooperativos e não cooperativos, não podendo afetar a quase integralidade das receitas oriunda das mensalidades dos segurados não cooperados como decorrente de atos cooperativos, pois são, em sua essência, atos não cooperativos.

19.Interessante ressaltar que, quando se observam as críticas do impugnante à Lei nº 5.764/1971, por ser o dispositivo legal de uma época já remota, para defender a inclusão de atos com terceiros não cooperados, ditos atos cooperativos auxiliares, como atos cooperativos, percebe-se que o intento do impugnante somente poderia ser atingido de lege ferenda, ou seja, com alteração legislativa. E assim o é porque o art. 79 da Lei das Cooperativas, já transcrito, claramente estrema do ato cooperativo os atos com não cooperados, como ocorre, no caso presente, com os atos com os adquirentes dos planos de saúde e com a rede referenciada não associada (hospitais, clínicas, laboratórios etc.), abrindo uma brecha no art. 86 da citada lei para o fornecimento de bens e serviços para não associados, porém neste último caso obriga a Lei expressamente à tributação na forma de seu art. 111. Dessa forma, para atender o objetivo do impugnante, qual seja, incluir todas as operações com os adquirentes de plano de saúde e com a rede referenciada não associada no guarda-chuva do ato cooperativo, mister

alterar o estatuto das Cooperativas, especificamente os arts. 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/1971, para prever que atos com terceiros seriam também atos cooperativos, ficando também fora da tributação do IRPJ e CSLL.

20. Ocorre que, passados 50 anos do Estatuto das Cooperativas, não veio a lume a alteração legislativa acima.

21. Por tudo, considerando que o fiscalizado, em essência, considerou a quase totalidade das receitas dos adquirentes dos planos de saúde e despesas com a rede referenciada como ato cooperativo, correta a glosa da exclusão dos resultados não tributáveis da Cooperativa, como procedido pela autoridade fiscal, pois efetivamente o fiscalizado incluiu indevidamente nos atos cooperativos o que não seria.

22. Deve-se observar ainda que, considerando que o fiscalizado não segregou adequadamente os atos cooperativos e não cooperativos, poderia o ora impugnante fazê-lo, à luz de toda a documentação juntada aos autos, porém somente discorreu sobre questões de direito, não fazendo remissão a nenhuma das mais de 350 mil folhas de documentos juntados aos autos. Na prática, considerando a confusão dos atos cooperativos e não cooperativos feitos pelo fiscalizado, até se entende que o impugnante não tenha enfrentado tal questão, porém não pode também querer imputar tal trabalho à autoridade fiscal, pois a correta contabilização de seus atos, cooperativos e não cooperativos, era obrigação do fiscalizado.

23. Importante relatar que o posicionamento acima está em consonância com já vetusta e pacífica jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(...)

24. Superada a inconformidade acima, passa-se a apreciar a irrisignação do recorrente em face da glosa de 54 despesas diversas no montante global de R\$ 14.492.973,34.

25. Inicialmente, traz-se a regra geral de dedutibilidade de despesas operacionais, prevista no então vigente art. 299 do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época do fato gerador destes autos:

(...)

26. Assim é devido registrar que, segundo Mariz de Oliveira¹, para as despesas operacionais ou não operacionais serem consideradas dedutíveis nas apurações do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve submetê-las a quatro regras básicas de verificação, quais sejam, (i) não serem custos, (ii) serem despesas necessárias, (iii) serem comprovadas e escrituradas, e (iv) serem debitadas no período-base competente. Deve-se ainda acrescer um quinto critério, qual seja, não pode haver específica vedação à dedutibilidade da despesa.

27. O conceito de necessidade da despesa abrange aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora da receita, que

devem, no caso das despesas operacionais, ser usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

28.Com esses conceitos em mente, passa-se apreciar a inconformidade trazida pelo impugnante em cada uma das 54 despesas glosadas (eventuais excertos em itálico foram extraídos diretamente das peças acusatória ou defensiva). Ressalta-se que numeração abaixo está sequenciada (1 a 54) com a do Termo de Verificação Fiscal, que numerou as despesas dos itens 11.1 a 11.54:

1.Despesas com publicidade e propaganda no importe de R\$ 1.595,00

a.Fiscalização - Referem-se a despesas de brindes, cuja dedutibilidade tem vedação legal (art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249/1995).

b.Impugnante - Referem-se a despesas com publicidade e propaganda, portanto, dedutíveis.

c.Julgamento - Despesas contabilizadas no Livro Diário, na conta publicidade e propaganda nºs 4415191112023, 4415192112023 e 4415197112023 (fls. 348.852 a 348.854). Como se vê no documento de almoxarifado de fl. 33.085, trata-se de brindes, com dedução expressamente vedada pelo inciso VII do art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Glosada mantida.

2.Despesa com confraternização de médicos no importe de R\$ 123.987,01

a.Fiscalização - Despesa que não é necessária à atividade nem à manutenção da respectiva fonte produtora.

b.Impugnante - Despesa necessária, então dedutível, pois “relacionadas a eventos realizados interna e externamente pela IMPUGNANTE e/ou outras cooperativas do Sistema UNIMED, em benefício dos médicos cooperados e dos funcionários do seu quadro funcional, na forma do Estatuto Social”.

c.Julgamento - Despesa iniludivelmente indedutível, pois não se pode conceber como uma despesa de confraternização de seus cooperados pode ser necessária à atividade da Cooperativa ou a Manutenção da fonte produtora de receitas. Trata-se de liberalidade da Cooperativa, não havendo essencialidade em uma despesa dessa espécie.

Glosa mantida.

3.Despesa com material de informática no importe de R\$ 5.005,46

a.Fiscalização - O contribuinte apenas apresentou um relatório de movimentação de materiais, não logrando apresentar as notas fiscais de compra desses insumos, com isso não comprovando o efetivo desembolso de recursos para adquirir esses produtos.

b.Impugnante – O procedimento fiscal foi bastante atípico, em meio à Covid, sendo que o fiscalizado somente apresentou os documentos para os quais foi intimado. Assim, caso a autoridade entendesse que a comprovação seria

insuficiente, deveria tê-lo intimado novamente. “A fim de comprovar que as despesas em questão efetivamente aconteceram, além da realização de diligências fiscais à sede da IMPUGNANTE e da perícia técnica abaixo pleiteada, a IMPUGNANTE, desde já, pugna pela posterior juntada dos documentos que comprovam a realização dessas despesas operacionais (notas fiscais, contratos, faturas e recibos), efetivamente necessárias ao desenvolvimento das atividades da IMPUGNANTE” (destaques do original).

c.Julgamento - O contribuinte foi intimado a comprovar a despesa com documentação hábil e idônea e somente trouxe um relatório informático. Agora na impugnação, volta a pedir diligência e perícia técnica ou juntada posterior de documentos, ou seja, efetivamente não dispõe de documentação contábil-fiscal que suporte a despesa. É de lembrar que a prova documental deve ser produzida na impugnação, salvo se apresentadas algumas das excepcionalidades do art. 16, § 4º, alíneas (força maior, fato ou direito superveniente ou contraposição a fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos), do Decreto nº 70.235/1972, o que não se demonstrou. Ademais, diligência e perícia técnica não servem para suprir prova documental que o impugnante deveria ter trazido oportunamente aos autos. Rejeita-se o prazo adicional, a diligência e perícia, pois impertinentes. Deveria, insiste-se, o impugnante ter trazido a comprovação das aquisições, com notas fiscais ou contratos, o que não ocorreu. Glosa mantida.

4.Despesa com material de escritório no importe de R\$ 32.959,52.

a.Imputação da fiscalização, defesa do impugnante e julgamento idênticos ao item 3.

Glosa mantida.

5.Despesas com publicações legais no importe de R\$ 6.847,00

a.Fiscalização - Não atende aos requisitos de necessidade à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora, tudo aliado à necessidade de comprovação por documentação hábil e idônea.

b.Impugnante – “São relevantes à IMPUGNANTE e seus cooperados, especialmente em razão do dever estatutário de buscar meios para melhor instruir os médicos e os funcionários cooperados, possibilitando que tenham acesso a material de qualidade nas áreas da saúde, cooperativismo, legislação, política etc., capacitando-os e oportunizando meios de pesquisa e acesso à informação”.

c.Julgamento – Compulsando os autos (fls. 24.720 e 24.721), vê-se nota fiscal com descrição de publicação de anúncio nos classificados, emitida por Plena Editora Gráfica Ltda., com logo da Folha da Manhã, no importe da despesa, ou seja, há um documento idôneo para justificar a despesa. Publicações legais são obrigações da expressiva maioria dos contribuintes, sendo plausível a comprovação trazida pelo então fiscalizado.

Glosa cancelada.

6.Despesas com o Conselho Regional de Medicina - ADM no importe de R\$ 4.251,00

a.Fiscalização - Esta despesa não encontra relação com a atividade operacional da fiscalizada uma vez que a obrigação pelo pagamento das mensalidades/anuidades do CRM é do próprio médico e não do estabelecimento para o qual ele presta serviço, ressaltando que, como regra, o médico presta serviço a múltiplos estabelecimentos. Trata-se de despesa não necessária para a atividade do fiscalizado.

b.Impugnação – A IMPUGNANTE também entende serem necessários e relevantes à execução de suas atividades, na forma da lei e do seu Estatuto Social, o pagamento das contribuições ao Conselho Regional de Medicina - CRM (R\$ 4.251,00) da própria IMPUGNANTE (sem a qual não pode operar).

c.Julgamento – Como se vê na escrituração do livro diário (fls. 348.451 a 348.453), não se trata de despesas de cooperados (como se vê, por exemplo, nas anuidades de fl. 348.288), mas da própria Cooperativa, como asseverado pelo impugnante.

Dessa forma, deve-se afastar a glosa. Glosa cancelada.

7.Despesas de anuidade com o Conselho Regional de Medicina dos cooperados no importe de R\$ 316.248,05

a.Fiscalização - São despesas a serem suportadas pelos próprios médicos, não sendo necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora das receitas.

b.Impugnante – “... esclarece que entende pela possibilidade de dedução dessas despesas, posto que tais deduções não têm qualquer efeito tributário, servindo, tão somente, para equilibrar a sua contabilidade, evitando que, ao final do exercício fiscal, se tenha tributo indevidamente recolhido (a maior ou em duplicidade). Isto porque os valores pagos ou são antecipados ou são reembolsados pelos cooperados, sendo essas antecipações e/ou reembolsos recebidos no curso do ano-calendário e escriturados em conta de receitas, sendo, assim, submetidos à tributação pelo IRPJ e CSLL, além do PIS e da COFINS. Ou seja: A SUBMISSÃO DAS ANTECIPAÇÕES E/OU REEMBOLSOS DE DESPESAS À TRIBUTAÇÃO ANULA (TORNA SEM EFEITO) AS DEDUÇÕES DE CUSTOS E DESPESAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL” (grifo do original).

c.Julgamento – Despesas contabilizadas no Livro Diário (fls. 348.288 a 348.290), no qual se vê que se trata de despesas com o CRM dos cooperados, como se comprova com os documentos de fls. 23.768 a 23.775 e 24.045 a 24.052. Não cabe ao fiscalizado deduzir despesa indedutível, já que de responsabilidades dos cooperados, ao argumento de que, não o fazendo, isso implicaria em pagamento a maior de tributo a ser apurado no final do período ou que haveria o ressarcimento mais à frente pelo cooperado. Aceitar tal procedimento seria

permitir que ficasse ao alvedrio de o contribuinte definir quando ocorreria o fato gerador do IRPJ e da CSLL, o que é absolutamente incabível, pois o fato gerador do tributo é obrigação ex lege, que ocorre nas hipóteses definidas em lei, no momento em que a lei define.

Glosa mantida.

8.Despesa com confraternização no importe de R\$ 4.199,34

a.Fiscalização - Despesa que não é necessária à atividade nem à manutenção da respectiva fonte produtora;

b.Impugnante - Despesa necessária, então dedutível, pois relacionadas a eventos realizados interna e externamente pela IMPUGNANTE e/ou outras cooperativas do Sistema UNIMED, em benefício dos médicos cooperados e dos funcionários do seu quadro funcional, na forma do Estatuto Social;

c.Julgamento - Despesa iniludivelmente indedutível, pois não se pode conceber como uma despesa de confraternização de funcionários pode ser necessária à atividade da Cooperativa ou a Manutenção da fonte produtora de receitas. Trata-se de liberalidade da Cooperativa, não havendo essencialidade em uma despesa dessa espécie.

Glosa mantida.

9.Despesas com assinaturas de TV a Cabo no importe de R\$ 3.605,31

a.Fiscalização - Não são necessárias à atividade nem para a manutenção da respectiva fonte produtora.

b.Impugnação – “São relevantes à IMPUGNANTE e seus cooperados, especialmente em razão do dever estatutário de buscar meios para melhor instruir os médicos e os funcionários cooperados, possibilitando que tenham acesso a material de qualidade nas áreas da saúde, cooperativismo, legislação, política etc., capacitando-os e oportunizando meios de pesquisa e acesso à informação”.

c.Julgamento – Despesas com veículos de informação são correntes, usuais e necessárias à informação por parte dos contribuintes e seus colaboradores. Deve-se, portanto, afastar a glosa perpetrada pela fiscalização.

Glosa cancelada.

10.Despesas com indenização desgaste de motocicletas de prestadores de serviço no importe de R\$ 23.083,24

a.Fiscalização - O fiscalizado alegou que tais pagamentos estavam relacionados às despesas com desgastes das motocicletas próprias dos motoboys, colaboradores da Unimed, que realizam o serviço de entrega de mensalidade dos beneficiários. Ademais, esse desgaste não deveria ser tão relevante a ponto de haver tal ressarcimento, porque, como apurado na contabilidade da cooperativa, a maioria da entrega é pelos Correios. Tais pagamentos não estão relacionados às

atividades operacionais e usuais da empresa e deveriam ser suportadas pelos próprios proprietários das motocicletas, uma vez que tal manutenção deveria ser suportada pela remuneração paga pela Unimed.

b.Impugnação – “... entende se tratarem de despesas dedutíveis pois as motocicletas são utilizadas, exclusivamente, para serviços prestados à IMPUGNANTE, tratando-se, desse modo, de despesas com a manutenção desses meios de transportes, que circulam pelos diversos Municípios que compõem a jurisdição (área de atuação) da IMPUGNANTE, transportando material e documentos de interesse da IMPUGNANTE, dos médicos cooperados e dos hospitais, clínicas e laboratórios credenciados”.

c.Julgamento – Trata-se de despesas de responsabilidades de terceiros, não podendo ser encaradas como despesas operacionais do fiscalizado, estas que são aquelas próprias, normais e usuais do contribuinte e, como tal, de responsabilidade dele.

Glosa mantida.

11.Despesas com assinaturas de jornais e revistas no importe de R\$ 9.757,78

a.Fiscalização - Não são necessárias à atividade da empresa nem para a manutenção da respectiva fonte produtora.

b.Impugnação – “São relevantes à IMPUGNANTE e seus cooperados, especialmente em razão do dever estatutário de buscar meios para melhor instruir os médicos e os funcionários cooperados, possibilitando que tenham acesso a material de qualidade nas áreas da saúde, cooperativismo, legislação, política etc., capacitando-os e oportunizando meios de pesquisa e acesso à informação”.

c.Julgamento - Despesas com veículos de informação são correntes, usuais e necessários à informação por parte dos contribuintes. Deve-se, portanto, afastar a glosa perpetrada pela fiscalização.

Glosa cancelada.

12.Despesas com multas decorrentes de infração às normas de natureza não tributária no importe de R\$ 170,25

a.Fiscalização - Não são necessárias à atividade da empresa nem para a manutenção da respectiva fonte produtora.

b.Impugnação – São despesas relacionadas à atividade da impugnante, especialmente em razão da necessidade de manter a sua regularidade fiscal, para participar de procedimentos licitatórios, contratar com o Poder Público, contratar empréstimos e financiamentos.

c.Julgamento – Compulsando os autos, vê-se que se trata de multas de trânsito (fls. 33.899 a 33.904, 33.975 a 33.980 e 348.837 a 348.839). Claramente não podem ser encaradas como despesas operacionais necessárias, normais ou usuais

para atividade e manutenção da fonte produtora das receitas, até porque são sanções pecuniárias por infração à lei.

Glosa mantida.

13.Despesas com campanhas e palestras no importe de R\$ 1.419,40

a.Fiscalização - Não foram apresentados os contratos e notas fiscais que comprovassem a efetividade da prestação de tais serviços.

b.Impugnante - Despesa necessária, então dedutível, pois relacionadas a eventos realizados interna e externamente pela IMPUGNANTE e/ou outras cooperativas do Sistema UNIMED, em benefício dos médicos cooperados e dos funcionários do seu quadro funcional, na forma do Estatuto Social;

c.Julgamento – Ausente a comprovação documental da prestação do serviço, não se pode deferir a dedutibilidade.

Glosa mantida.

14.Despesas com ações sociais externas no importe de R\$ 407,88

a.Fiscalização - Não são necessárias à atividade da empresa nem para a manutenção da respectiva fonte produtora.

b.Impugnação – Glosa não debatida.

c.Julgamento – Glosa mantida.

15.Despesas com baixa de bens do imobilizado no importe de R\$ 283,87

a.Fiscalização - Não são necessárias à atividade da empresa nem para a manutenção da respectiva fonte produtora.

b.Impugnação – Glosa não debatida.

c.Julgamento – Glosa mantida.

16.Despesas com lanches e refeições no importe de R\$ 33,30

a.Fiscalização - Não atendem os requisitos na legislação, pois as despesas com alimentação somente poderão ser deduzidas na apuração do lucro real e do resultado ajustado quando fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados (art. 142 da IN RFB nº 1.700/2017).

b.Impugnação – A IMPUGNANTE também entende serem necessários e relevantes à execução de suas atividades, na forma da lei e do seu Estatuto Social.

c.Julgamento – Ausente a comprovação pelo impugnante de fornecimento de alimentação de forma indistinta a todos os empregados, como exigido pela legislação, deve-se manter a glosa.

Glosa mantida.

17.Despesas com lanches e refeições – Cooperados no importe de R\$ 4.011,44

a.Fiscalização - Não atendem os requisitos na legislação, pois as despesas com alimentação somente poderão ser deduzidas na apuração do lucro real e do resultado ajustado quando fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados (art. 142 da IN RFB nº 1.700/2017).

b.Impugnação – A IMPUGNANTE também entende serem necessários e relevantes à execução de suas atividades, na forma da lei e do seu Estatuto Social.

c.Julgamento - Ausente a comprovação pelo impugnante de fornecimento de alimentação de forma indistinta a todos os empregados, como exigido pela legislação, deve-se manter a glosa.

Glosa mantida.

18.Despesas com lanches e refeições e cozinha no importe de R\$ 20.283,78

a.Fiscalização – Despesas vinculadas a gêneros alimentícios para lanches/refeições dos cooperados e/ou diretoria, como asseverado pelo fiscalizado, e que não atendem os requisitos na legislação, pois as despesas com alimentação somente poderão ser deduzidas na apuração do lucro real e do resultado ajustado quando fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados (art. 142 da IN RFB nº 1.700/2017).

b.Impugnação – A IMPUGNANTE também entende serem necessários e relevantes à execução de suas atividades, na forma da lei e do seu Estatuto Social.

c.Julgamento - Ausente a comprovação pelo impugnante de fornecimento de alimentação de forma indistinta a todos os empregados, como exigido pela legislação, deve-se manter a glosa.

Glosa mantida.

19.Despesas com coordenação e assessoria no importe de R\$ 12.000,00

a.Fiscalização - Não foram apresentados os contratos e notas fiscais que comprovassem a efetividade da prestação de tais serviços.

b.Impugnante - O procedimento fiscal foi bastante atípico, em meio à Covid, sendo que o fiscalizado somente apresentou os documentos para os quais foi intimado. Assim, caso a autoridade entendesse que a comprovação seria insuficiente, deveria tê-lo intimado novamente. “A fim de comprovar que as despesas em questão efetivamente aconteceram, além da realização de diligências fiscais à sede da IMPUGNANTE e da perícia técnica abaixo pleiteada, a IMPUGNANTE, desde já, pugna pela posterior juntada dos documentos que comprovam a realização dessas despesas operacionais (notas fiscais, contratos, faturas e recibos), efetivamente necessárias ao desenvolvimento das atividades da IMPUGNANTE” (destaques do original).

c.Julgamento - O contribuinte foi intimado a comprovar a despesa com documentação hábil e idônea e não apresentou os contratos e notas fiscais que comprovassem a efetividade da prestação de tais serviços. Agora na impugnação,

vem a pedir diligência e perícia técnica ou juntada posterior de posterior de documentos. Ora, a prova documental deve ser produzida na impugnação, salvo se apresentadas algumas das excepcionalidades do art. 16, § 4º, alíneas (força maior, fato ou direito superveniente ou contraposição a fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos), do Decreto nº 70.235/1972, o que não se demonstrou. Ademais, diligência e perícia técnica não servem para suprir prova documental que o contribuinte deveria ter trazido oportunamente aos autos. Rejeita-se o prazo adicional, a diligência e perícia, pois impertinentes. Deveria, insiste-se, o impugnante ter trazido a comprovação das aquisições, com notas fiscais ou contratos, o que não ocorreu.

Glosa mantida.

20.Despesas com material de consumo no importe de R\$ 777,12

a.Imputação da fiscalização, defesa do impugnante e julgamento idênticos ao item 3.

Glosa mantida.

21.Despesas com drogas e medicamentos no importe de R\$ 3.387,58

a.Imputação da fiscalização, defesa do impugnante e julgamento idênticos ao item 3.

Glosa mantida.

22.Despesas com material descartável – cozinha no importe de R\$ 13,35

a.Fiscalização - Não são necessárias à atividade da empresa nem para a manutenção da respectiva fonte produtora.

b.Impugnação – Glosa não debatida.

c.Julgamento – Glosa mantida.

23.Despesas com repasse adicional no importe de R\$ 2.616,00

a.Imputação da fiscalização, defesa do impugnante e julgamento idênticos ao item 19.

Glosa mantida;

24.Despesas com garantia de bens móveis no importe de R\$ 14.626,84

a.Fiscalização - Não são necessárias à atividade da empresa nem para a manutenção da respectiva fonte produtora, sendo vedada a dedutibilidade na forma do inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

b.Impugnação – Despesas que não podem ser equiparadas a seguro para fins de tributação, pois do contrário seria violar o art. 110 do CTN, já que garantias e seguros são institutos bastante diversos, estando o primeiro relacionado com os vícios do bem adquirido e o segundo com a salvaguarda de determinado bem ou pessoa.

c.Julgamento – Não há dúvida de que, ao se adquirir a garantia para bens móveis, está-se a adquirir seguro contra sinistros futuros do bem, que será acionado se o evento segurado, futuro e incerto, ocorrer. E as despesas de seguros têm sua dedutibilidade vedada da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na forma do inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/1995, salvo se estivesse intrinsecamente relacionado à produção e comercialização dos bens e serviços da Cooperativa. Essa exceção, ressalte-se, sequer foi aventada pelo impugnante, que tentou apenas estremar a garantia adquirida do instituto do seguro. Ora, como já dito, ao se adquirir uma garantia adicional para os bens móveis, está-se contratando uma apólice de seguro, disso não há qualquer controvérsia.

Glosa mantida.

25.Despesas com impressos gráficos no importe de R\$ 99.629,72

a.Imputação da fiscalização, defesa do impugnante e julgamento idênticos ao item 3.

Glosa mantida;

26.Despesas de anuidade com NDH dos cooperados no importe de R\$ 15.179,83

a.Fiscalização – Referem-se a brindes/sorteios entre os médicos cooperados, que são indedutíveis por expressa previsão legal (art. 13, inciso VII, da Lei nº 9249/1995); (art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249/1995).

b.Impugnante - Despesa necessária, então dedutível, pois relacionadas a eventos realizados interna e externamente pela IMPUGNANTE e/ou outras cooperativas do Sistema UNIMED, em benefício dos médicos cooperados e dos funcionários do seu quadro funcional, na forma do Estatuto Social.

c.Julgamento - Despesas com brindes são indedutíveis por expressa vedação do inciso VII do art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Glosada mantida.

27.Despesas com contingências de ações judiciais no importe de R\$ 12.599,69

a.Fiscalização - Decorrente de acordo realizado em ação judicial em que o fiscalizado está no polo passivo (ré) não são necessárias, usuais e normais às atividades da pessoa jurídica, sendo, por conseguinte, indedutíveis.

b.Impugnação – As despesas com contingências judiciais são necessárias à execução das atividades da impugnante, além de devidamente comprovadas, sendo, assim, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já o extinto 1º Conselho de Contribuintes (acórdão nº 103- 10.967/91) havia asseverado que as despesas com contingências e condenações judiciais decorrem do direito constitucional de defesa, sendo seu exercício necessário e usual, sendo assim, operacional, porque ao litigar a empresa está agindo em prol da manutenção e/ou desenvolvimento de sua fonte produtora.

c.Julgamento – Como se vê na contabilização do livro diário (fls. 348.454 a 348.456), trata-se de baixa (com depósito judicial) de demandas trabalhistas. Plausível o entendimento de que as despesas com contingências em acordos judiciais (como dito pela fiscalização) são necessárias à preservação da própria fonte produtora das receitas, mormente considerando o expressivo contencioso trabalhista no país. Ademais, se as despesas com os acordos judiciais estivessem sido incorridas na via administrativa, dedutíveis seriam. Nesse mesmo sentido se viu no Acórdão CARF nº 1101-001.204, sessão de 21 de outubro de 2014, com excerto da ementa que ora se transcreve: “ACORDOS JUDICIAIS. RECLAMAÇÕES TRABALHISTAS. Correta a decisão que afasta a glosa por entender que a comprovação de que os acordos judiciais realizados se referiam a reclamações de funcionários da Impugnante é suficiente para considerar as despesas como dedutíveis”.

Glosa cancelada.

28.Despesas judiciais no importe de R\$ 15.526,46

a.Fiscalização - Decorrente de acordo realizado em ação judicial em que o fiscalizado está no polo passivo (ré) não são necessárias, usuais e normais às atividades da pessoa jurídica, sendo, por conseguinte, indedutíveis.

b.Impugnação – As despesas com contingências judiciais são necessárias à execução das atividades da impugnante, além de devidamente comprovadas, sendo, assim, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já o extinto 1º Conselho de Contribuintes (acórdão nº 103- 10.967/91) havia asseverado que as despesas com contingências e condenações judiciais decorrem do direito constitucional de defesa, sendo seu exercício necessário e usual, sendo assim, operacional, porque ao litigar a empresa está agindo em prol da manutenção e/ou desenvolvimento de sua fonte produtora.

c.Julgamento – Estão contabilizadas no livro diário com históricos de provisão de despesas judiciais (fls. 348.583 a 348.588), em regra com informação de perda provável. Caso fossem provisões, seriam indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na forma do inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/1995. Ocorre que a autoridade fiscal não versou sobre a natureza da provisão dessas despesas, apenas asseverando que se tratava de acordos judiciais, ancorando-se apenas no art. 299 do Decreto nº 3.000/1999 (item 11.28 do Termo de Verificação Fiscal), não fazendo qualquer menção ao art. 335 do Decreto nº 3.000/1999, que trata da (in)dedutibilidade de provisões. Compulsando os autos, vê-se apenas os acompanhamentos processuais itemizados, com autores e rés, valor da causa, situação do processo e o grau de probabilidade de perda (remota, possível). Como exemplo, veja-se o caso da autora Isabela Barreto Boechat, com registro no livro diário de fl. 348.583, no importe de R\$ 788,78, com número do processo no histórico do lançamento. Tal processo está na fl. 24.893, com informação de perda possível, com valor de causa de R\$ 25.000,00, com registro de que a Unimed recorreu. Vê-se, assim, que não se consegue concluir, pelas provas dos

autos, de que se trata de uma provisão ou acordo, pela discrepância de valores ou da comprovação do término do feito judicial. Como nesta instância não se pode asseverar que a glosa da despesa decorreu da contabilização de uma provisão indedutível, pois se estaria inovando na fundamentação do lançamento, o que é vedado às autoridades julgadoras, que não tem competência para efetuar o lançamento, deve-se, então, considerar que se trata de acordos judiciais, como asseverado pela autoridade lançadora. Sendo acordo, plausível o entendimento de que as despesas com contingências em acordos judiciais são necessárias à preservação da própria fonte produtora das receitas, mormente em um segmento com tão grande litigiosidade como o que opera o recorrente. Ademais, se as despesas com os acordos judiciais estivessem sido incorridas na via administrativas, dedutíveis seriam. Mutatis mutandis, foi o que se viu no Acórdão CARF nº 1101- 001.204, sessão de 21 de outubro de 2014, com excerto da ementa que ora se transcreve: “ACORDOS JUDICIAIS. RECLAMAÇÕES TRABALHISTAS. Correta a decisão que afasta a glosa por entender que a comprovação de que os acordos judiciais realizados se referiam a reclamações de funcionários da Impugnante é suficiente para considerar as despesas como dedutíveis”. Com tal motivação, não se pode manter a presente glosa de despesa.

Glosa cancelada.

29.Despesas com reclamações judiciais não cobertas contr. Bem PLSD no importe de R\$ 228.542,93

a.Fiscalização - Decorrente de acordo realizado em ação judicial em que o fiscalizado está no polo passivo (ré) não são necessárias, usuais e normais às atividades da pessoa jurídica, sendo, por conseguinte, indedutíveis.

b.Impugnação – As despesas com contingências judiciais são necessárias à execução das atividades da impugnante, além de devidamente comprovadas, sendo, assim, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já o extinto 1º Conselho de Contribuintes (acórdão nº 103- 10.967/91) havia asseverado que as despesas com contingências e condenações judiciais decorrem do direito constitucional de defesa, sendo seu exercício necessário e usual, sendo assim, operacional, porque ao litigar a empresa está agindo em prol da manutenção e/ou desenvolvimento de sua fonte produtora.

c.Julgamento – Estão contabilizadas no livro diário com históricos de provisão de despesas judiciais (fls. 348.855 a 348.902), em regra como perda provável. Caso fossem provisões, seriam indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na forma do inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/1995. Ocorre que a autoridade fiscal não versou sobre a natureza da provisão dessas despesas, apenas asseverando que se tratava de acordos judiciais, ancorando-se apenas no art. 299 do Decreto nº 3.000/1999 (item 11.29 do Termo de Verificação Fiscal), não fazendo qualquer menção ao art. 335 do Decreto nº 3.000/1999, que trata da (in)dedutibilidade de provisões. Compulsando os autos, vê-se apenas os acompanhamentos processuais itemizados, com autores e rés, valor da causa, situação do processo e o grau de

probabilidade de perda (remota, possível). Como exemplo, veja-se o caso da autora Aline Jacintho Boticelli, com registro no livro diário de fl. 348.855, no importe de R\$ 3.411,92, com número do processo no histórico do lançamento. Tal processo está na fl. 20.537, como perda remota, com valor de causa de R\$ 14.562,00, sem outras informações. Vê-se, assim, que não se consegue concluir, pelas provas dos autos, de que se trata de uma provisão ou acordo, em razão da discrepância dos valores ou da comprovação do término do feito judicial. Como nesta instância não se pode asseverar que a glosa da despesa decorreu da contabilização de uma provisão indedutível, pois se estaria inovando na fundamentação do lançamento, o que é vedado às autoridades julgadoras, que não tem competência para efetuar o lançamento, deve-se, então, considerar que se trata de acordos judiciais, como asseverado pela autoridade lançadora. Sendo acordo, plausível o entendimento de que as despesas com contingências em acordos judiciais são necessárias à preservação da própria fonte produtora das receitas, mormente em um segmento com tão grande litigiosidade como o que opera o recorrente. Ademais, se as despesas com os acordos judiciais estivessem sido incorridas na via administrativas, dedutíveis seriam. Mutatis mutandis, foi o que se viu no Acórdão CARF nº 1101-001.204, sessão de 21 de outubro de 2014, com excerto da ementa que ora se transcreve:

(...)

30.Despesas diversas-ADM no importe de R\$ 17.956,54

a.Imputação da fiscalização, defesa do impugnante e julgamento idênticos ao item 3.

Glosa mantida;

31.Despesas diversas-COM no importe de R\$ 932.255,72

a.Fiscalização - O contribuinte asseverou que estariam vinculadas a taxas administrativas de faturas vinculadas ao setor de venda dos planos de saúde, tendo apresentado documentos (ex.: União dos professores públicos no Estado, Associação Comercial e Industrial etc.) que não discriminam a natureza dos serviços prestados, não tendo como estabelecer a relação entre o documento apresentado com as despesas necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Assim devem ser consideradas despesas indedutíveis, pois desnecessárias à operação da empresa;

b.Impugnante - O procedimento fiscal foi bastante atípico, em meio à Covid, sendo que o fiscalizado somente apresentou os documentos para os quais foi intimado. Assim, caso a autoridade entendesse que a comprovação seria insuficiente, deveria tê-lo intimado novamente. “A fim de comprovar que as despesas em questão efetivamente aconteceram, além da realização de diligências fiscais à sede da IMPUGNANTE e da perícia técnica abaixo pleiteada, a IMPUGNANTE, desde já, pugna pela posterior juntada dos documentos que comprovam a realização dessas despesas operacionais (notas fiscais, contratos,

faturas e recibos), efetivamente necessárias ao desenvolvimento das atividades da IMPUGNANTE” (destaques do original).

c.Julgamento - O contribuinte foi intimado a comprovar a despesa com documentação hábil e idônea e somente apresentou documentos (ex.: União dos professores públicos no Estado, Associação Comercial e Industrial etc.) que não discriminam a natureza dos serviços prestados. Agora na impugnação, vem a pedir diligência e perícia técnica ou juntada posterior de posterior de documentos. Ora, a prova documental deve ser produzida na impugnação, salvo se apresentadas algumas das excepcionalidades do art. 16, § 4º, alíneas (força maior, fato ou direito superveniente ou contraposição a fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos), do Decreto nº 70.235/1972, o que não se demonstrou. Ademais, diligência e perícia técnica não servem para suprir prova documental que o contribuinte deveria ter trazido oportunamente aos autos. Rejeita-se o prazo adicional, a diligência e perícia, pois impertinentes. Deveria, insiste-se, o impugnante ter trazido a comprovação das aquisições, com notas fiscais ou contratos, o que não ocorreu.

Glosa mantida.

32.Despesas com parcelamento – Refis - IN 20/2008 no importe de R\$ 460.973,12.

a.Fiscalização - Despesas de responsabilidade dos cooperados, que foi assumida pela Cooperativa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária a atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas (item 11.32).

b.Impugnação – São despesas relacionadas à atividade da impugnante, especialmente em razão da necessidade de manter a sua regularidade fiscal, para participar de procedimentos licitatórios, contratar com o Poder Público, contratar empréstimos e financiamentos.

c.Julgamento – Despesas contabilizadas no livro diário (fls. 348.676 a 348.684), no qual se vê que se trata de parcelas pagas do Refis de responsabilidade dos cooperados em decorrência da IN 20/2008, que foi assumida pela Cooperativa. Ora, trata-se de dívidas dos cooperados, e, caso assumidas pela Cooperativa, são indedutíveis, pois é uma dívida de terceiro à entidade, afinal a entidade jurídica e contábil Cooperativa não se confunde com seus cooperados. Assim, correta a glosa.

Glosa mantida.

33.Despesas com parcelamento/IRPJ – Refis (IN 20/2008) no importe de R\$ 1.474,40

a.Fiscalização - Despesas de responsabilidade dos cooperados, que foi assumida pela Cooperativa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas.

b.Impugnação – São despesas relacionadas à atividade da impugnante, especialmente em razão da necessidade de manter a sua regularidade fiscal, para

participar de procedimentos licitatórios, contratar com o Poder Público, contratar empréstimos e financiamentos.

c.Julgamento – Despesas contabilizadas no livro diário (fls. 348.685 a 348.693), no qual se vê que se trata de parcelas pagas do Refis de responsabilidade dos cooperados em decorrência da IN 20/2008, que foi assumida pela Cooperativa. Ora, trata-se de dívidas dos cooperados, e, caso assumidas pela Cooperativa, são indedutíveis, pois é uma dívida de terceiro à entidade, afinal a entidade jurídica e contábil Cooperativa não se confunde com seus cooperados. Assim, correta a glosa.

Glosa mantida.

34.Despesas com parcelamento/INSS responsabilidade Cooperados – Refis (IN 20/2008) no importe de R\$ 487.058,36

a.Fiscalização – Despesa de responsabilidade dos cooperados, que foi assumida pela Cooperativa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas.

b.Impugnante – “... esclarece que entende pela possibilidade de dedução dessas despesas, posto que tais deduções não têm qualquer efeito tributário, servindo, tão somente, para equilibrar a sua contabilidade, evitando que, ao final do exercício fiscal, se tenha tributo indevidamente recolhido (a maior ou em duplicidade). Isto porque os valores pagos ou são antecipados ou são reembolsados pelos cooperados, sendo essas antecipações e/ou reembolsos recebidos no curso do ano-calendário e escriturados em conta de receitas, sendo, assim, submetidos à tributação pelo IRPJ e CSLL, além do PIS e da COFINS. Ou seja: A SUBMISSÃO DAS ANTECIPAÇÕES E/OU REEMBOLSOS DE DESPESAS À TRIBUTAÇÃO ANULA (TORNA SEM EFEITO) AS DEDUÇÕES DE CUSTOS E DESPESAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL” (grifo do original).

c.Julgamento – Despesas contabilizadas no Livro Diário (fls. 348.685 a 348.693), com o seguinte histórico: “REFIS CUJA RESPONSABILIDADE DO COOPERADO DECORRÊNCIA IN 20-2008, QUE ORA FOI ASSUMIDA PELA COOPERATIVA NO MÊS 01/2016”. Não cabe ao fiscalizado deduzir despesa indedutível, pois de responsabilidades dos cooperados, ao argumento de que, não o fazendo, isso implicaria em pagamento a maior a ser apurado no final do período ou que haveria o ressarcimento mais à frente pelo cooperado. Aceitar tal procedimento seria permitir que ficasse ao alvedrio do contribuinte definir quando ocorreria o fato gerador do IRPJ e da CSLL (aspecto temporal), o que é absolutamente incabível, pois o fato gerador do tributo é obrigação ex lege, que ocorre nas hipóteses definidas em lei.

Glosa mantida.

35.Despesas com material descartável-cozinha-ADM no importe de R\$ 3.866,93.

a.Imputação da fiscalização, defesa do impugnante e julgamento idênticos ao item 3.

Glosa mantida;

36.Despesas com material descartável-cozinha-COM no importe de R\$ 27,58.

a.Imputação da fiscalização, defesa do impugnante e julgamento idênticos ao item 3.

Glosa mantida;

37.Despesas com condução e passagens urbanas-ADM no importe de R\$ 2.034,49.

a.Fiscalização - Uma vez que os documentos trazidos não apresentam serviços/mercadorias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas.

b.Impugnação - A IMPUGNANTE também entende serem necessários e relevantes à execução de suas atividades, na forma da lei e do seu Estatuto Social.

c.Julgamento – Compulsando os autos, vê-se que a despesa está escriturada no livro diário às fls. 348.340 a 348.393, havendo prova documental da despesa nas fls. 33.472 a 33.519, essencialmente recibos de corrida de táxi. Trata-se de despesa necessária, usual e normal para as empresas, devendo ser restabelecida a dedutibilidade.

Glosa cancelada.

38.Despesas com condução e passagens urbanas-COM no importe de R\$ 161,00.

a.Imputação da fiscalização, defesa do impugnante e julgamento idênticos ao item 37.

Glosa cancelada.

39.Despesas com fotocópias e autenticações - ADM no importe de R\$ 188,65.

a.Fiscalização - Uma vez que os documentos trazidos não apresentam serviços/mercadorias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas.

b.Impugnação - A IMPUGNANTE também entende serem necessários e relevantes à execução de suas atividades, na forma da lei e do seu Estatuto Social.

c.Julgamento – Compulsando os autos, vê-se que a despesa foi escriturada no livro diário às fls. 348.592 a 348.594, com documentação juntada nas fls. 33.570 a 33.577 (replicada nas fls. 33.645 a 33.652 e 33.883 a 33.890), na qual se vê as notas fiscais de serviços de xerografia. Trata-se de despesa necessária, usual e normal à fonte produtora, pois serviços reprográficos são de uso comuns em todas as empresas.

Glosa cancelada.

40.Despesas com cartórios - ADM no importe de R\$ 25.891,36.

a.Fiscalização - Uma vez que os documentos trazidos não apresentam serviços/mercadorias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas.

b.Impugnação - A IMPUGNANTE também entende serem necessários e relevantes à execução de suas atividades, na forma da lei e do seu Estatuto Social.

c.Julgamento - Compulsando os autos, vê-se que a despesa foi escriturada no livro diário às fls. 348.306 a 348.339, com documentação juntada nas fls. 24.444 a 24.498 (replicada nas fls. 24.664 a 24.718), e, na qual se veem os comprovantes das despesas cartorárias, as quais, como é de conhecimento geral, são necessárias, usais e normais às atividades das empresas no Brasil.

Glosa cancelada.

41.Despesas com viagens beneficiários - ADM no importe de R\$ 8.963,10.

a.Fiscalização - A Cooperativa apresentou como documento comprobatório uma relação de documentos que demonstravam hospedagens de pessoas em hotéis, sem, entretanto, comprovar como essa despesa de hotelaria estava relacionada à atividade operacional da Cooperativa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas.

b.Impugnação – Causou estranheza ainda a glosa de despesa com viagens dos beneficiários dos planos de saúde, porque por óbvio a Cooperativa deve custear as despesas com viagens dos beneficiários para dar prosseguimento ao seu tratamento de saúde, quando não for possível o tratamento na sua jurisdição.

c.Julgamento – Compulsando os autos, vê-se a escrituração no livro diário (fls. 348.948 a 348.950) e a documentação comprobatória nas fls. 24.657 a 24.663, sendo que há registrado à mão em uma das notas fiscais: “autorizo pagamento. Paciente internado em Macaé por falta de vaga em Campos”. As notas fiscais são de emissão de um hotel em Macaé. Há forte plausibilidade na tese invocada pelo impugnante, de que se trata de despesas com viagens dos beneficiários para dar prosseguimento ao seu tratamento de saúde, quando não for possível o tratamento na sua jurisdição. Assim, como se trata de uma despesa necessária à atividade empresarial, deve-se cancelar a glosa.

Glosa cancelada.

42.Despesas com contribuição Fundação Unimed - ADM no importe de R\$ 6.113,30.

a.Fiscalização - Uma vez que os documentos trazidos não apresentam serviços/mercadorias para a realização das transações ou operações exigidas pela

atividade da empresa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas.

b.Impugnação – São despesas necessárias e relevantes às contribuições à Fundação Unimed, que é uma obrigação estatutária de todas as cooperativas do sistema Unimed.

c.Julgamento – Pelo item 5 do Termo de Constatação e Termo de Intimação Fiscal nº 08 (fl. 34.464), o contribuinte foi intimado a “Demonstrar por meio documentos hábeis e idôneos a efetividade da prestação de serviço das Despesas com taxa de contribuição a Federação Rio pela utilização dos serviços da Fundação Unimed, bem como os contratos de prestação de serviços correlacionados a elas (Conta 4681191120005, 4681192120005 e 4681197120005)”. Em sua resposta, nada versou sobre tal questionamento (fl. 34.487), tendo apenas juntado as notas fiscais de pagamento de tal despesa (fls. 35.022 a 35.033). Agora, na impugnação, argumenta que se trata de uma obrigação estatutária. Ora, caberia ao contribuinte ter esclarecido a demanda da autoridade fiscal agora em sede de impugnação. Ausente a demonstração da necessidade da despesa, deve-se manter a glosa.

Glosa mantida.

43.Despesas com viagens p/treinamento/desenvolvimento terceiros-ADM no importe de R\$ 17.725,69

a.Fiscalização - Uma vez que os documentos trazidos não apresentam serviços/mercadorias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas;

b.Impugnação – Despesa necessária, então dedutível, pois relacionadas a eventos realizados interna e externamente pela IMPUGNANTE e/ou outras cooperativas do Sistema UNIMED, em benefício dos médicos cooperados e dos funcionários do seu quadro funcional, na forma do Estatuto Social;

c.Julgamento – Compulsando os documentos de fls. 24.329 a 24.443, 24.541 a 24.656, 33.520 a 33.569 e 33.690 a 33.831, percebe-se a juntada de notas fiscais de hotéis, relatórios de viagens com indicação de eventos, despesas de transporte intermunicipal, sendo plausível considerar tais despesas como de treinamento, necessárias, normais e usuais para o desenvolvimento das atividades da Cooperativa.

Glosa cancelada.

44.Despesas com viagens p/treinamento/desenvolvimento terceiros-COM no importe de R\$ 118,14.

a.Fiscalização - Uma vez que os documentos trazidos não apresentam serviços/mercadorias para a realização das transações ou operações exigidas pela

atividade da empresa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas;

b.Impugnação – Despesa necessária, então dedutível, pois relacionadas a eventos realizados interna e externamente pela IMPUGNANTE e/ou outras cooperativas do Sistema UNIMED, em benefício dos médicos cooperados e dos funcionários do seu quadro funcional, na forma do Estatuto Social;

c.Julgamento - Compulsando os documentos de fls. 24.329 a 24.443, 24.541 a 24.656, 33.520 a 33.569 e 33.690 a 33.831, percebe-se a juntada de notas fiscais de hotéis, relatórios de viagens com indicação de eventos, despesas de transporte intermunicipal, sendo plausível considerar tais despesas como de treinamento, necessárias, normais e usuais para o desenvolvimento das atividades da Cooperativa.

Glosa cancelada.

45.Despesas com Treinamentos e desenvolvimento - Cooperado no importe de R\$ 26.897,87.

a.Fiscalização - Uma vez que os documentos trazidos não apresentam serviços/mercadorias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas;

b.Impugnação – Despesa necessária, então dedutível, pois relacionadas a eventos realizados interna e externamente pela IMPUGNANTE e/ou outras cooperativas do Sistema UNIMED, em benefício dos médicos cooperados e dos funcionários do seu quadro funcional, na forma do Estatuto Social;

c.Julgamento - Compulsando os documentos de fls. 24.329 a 24.443, 24.541 a 24.656, 33.520 a 33.569 e 33.690 a 33.831, percebe-se a juntada de notas fiscais de hotéis, relatórios de viagens com indicação de eventos, despesas de transporte intermunicipal, sendo plausível considerar tais despesas como de treinamento, necessárias, normais e usuais para o desenvolvimento das atividades da Cooperativa.

Glosa cancelada.

46.Despesas com viagens e estadias - Cooperado no importe de R\$ 64.646,98.

a.Fiscalização - Uma vez que os documentos trazidos não apresentam serviços/mercadorias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas.

b.Impugnação – “A IMPUGNANTE é uma cooperativa vinculada ao Sistema UNIMED, o qual possui centenas de cooperativas espalhadas pelo Brasil. A Federação das cooperativas UNIMEDs situadas no Estado do Rio de Janeiro localiza-se na Cidade do Rio de Janeiro/RJ, enquanto a Confederação Nacional está sediada na Cidade de São Paulo, sendo certo que os diretores da

IMPUGNANTE precisam se deslocar a essas e outras localidades, a fim de participarem de reuniões e outros eventos que tem por objetivo tratar do Sistema UNIMED, diretrizes a serem seguidas, orientações, esclarecimentos acerca de procedimentos técnicos e administrativos diversos etc. Exatamente por isso, essas viagens e estadas são essenciais ao desenvolvimento das atividades da IMPUGNANTE, sendo cabível a exclusão das despesas correspondentes da base de cálculo do IRPJ e da CSLL” (grifo e negrito do original).

c.Julgamento – Compulsando os autos, vê-se a despesa escriturada no livro diário (fls. 348.951 a 348.985), com histórico de que se trata de viagens e estadas de dirigentes, com documentação comprobatória juntada às fls. 23.824 a 23.904 e 24.053 a 24.145, na qual o principal beneficiário dos dispêndios está intitulado como diretor-presidente, além de outros dirigentes, com informação sobre reuniões, convenções etc. A autoridade fiscal foi extremamente genérica, apenas asseverando que os “documentos apresentados não apresentam serviços/mercadorias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”. Efetivamente, restou comprovado que as despesas se referem a deslocamento com a diretoria da Unimed, para reuniões, encontros, convenções etc., sendo uma despesa necessária à atividade da empresa. Dessa forma, a glosa não pode ser mantida.

Glosa cancelada.

47.Despesas com viagens p/treinamento/desenvolvimento - ADM no importe de R\$ 20.740,59

a.Fiscalização - Uma vez que os documentos trazidos não apresentam serviços/mercadorias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas;

b.Impugnação – Despesa necessária, então dedutível, pois relacionadas a eventos realizados interna e externamente pela IMPUGNANTE e/ou outras cooperativas do Sistema UNIMED, em benefício dos médicos cooperados e dos funcionários do seu quadro funcional, na forma do Estatuto Social;

c.Julgamento - Compulsando os documentos de fls. 24.329 a 24.443, 24.541 a 24.656, 33.520 a 33.569 e 33.690 a 33.831, percebe-se a juntada de notas fiscais de hotéis, relatórios de viagens com indicação de eventos, despesas de transporte intermunicipal, sendo plausível considerar tais despesas como de treinamento, necessárias, normais e usuais para o desenvolvimento das atividades da Cooperativa.

Glosa cancelada.

48.Despesas com viagens p/treinamento/desenvolvimento - COM no importe de R\$ 2.008,43

a.Fiscalização - Uma vez que os documentos trazidos não apresentam serviços/mercadorias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, o que não pode ser encarado como uma despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora das receitas;

b.Impugnação – Despesa necessária, então dedutível, pois relacionadas a eventos realizados interna e externamente pela IMPUGNANTE e/ou outras cooperativas do Sistema UNIMED, em benefício dos médicos cooperados e dos funcionários do seu quadro funcional, na forma do Estatuto Social;

c.Julgamento - Compulsando os documentos de fls. 24.329 a 24.443, 24.541 a 24.656, 33.520 a 33.569 e 33.690 a 33.831, percebe-se a juntada de notas fiscais de hotéis, relatórios de viagens com indicação de eventos, despesas de transporte intermunicipal, sendo plausível considerar tais despesas como de treinamento, necessárias, normais e usuais para o desenvolvimento das atividades da Cooperativa.

Glosa cancelada.

49.Despesas com brindes no importe de R\$ 119,41

a.Fiscalização - Referem-se a brindes, cuja dedutibilidade tem vedação legal (art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249/1995)

b.Impugnante - Registre-se que as despesas com brindes (R\$ 119,41) glosadas pelo i. fiscal autuante também se referem à publicidade e propaganda, vez que se tratam de produtos entregues à população, a fim de apresentar a marca UNIMED e, assim, oferecer os planos de saúde.

c.Julgamento - Trata-se de brindes, com dedução expressamente vedada pelo inciso VII do art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Glosada mantida.

50.Despesas com PPSC-PF no importe de R\$ 7.416.582,81.

a.Fiscalização - São provisões para devedores duvidosos, como registrado na Nota Explicativa às Demonstrações Contábeis levantadas em 31/12/2016 e de 2015 (Nota 4 – Principais Práticas Contábeis, item “e”), indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na forma do art. 14 da Lei nº 9.430/1996, já que somente as provisões técnicas podem ser dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme o art. 83 da Medida Provisória nº 2.148-35/2001.

b.Impugnação – Decorrem da Resolução Normativa ANS nº 290/2012, a qual, com fundamento nos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos contábeis (CPC) prevê a possibilidade de as operadoras de planos de saúde constituírem provisão para perdas sobre créditos – PPSC.

c.Julgamento – Resolução do regulador ANS ou pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos contábeis (CPC) não são meios hábeis para deferir a dedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que somente

pode ser autorizado pela lei tributária. E, como asseverado pela autoridade autuante, o art. 14 da Lei nº 9.430/1996 veda a dedutibilidade de tais despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Glosada mantida.

51.Despesas com PPSC-PJ no importe de R\$ 287.113,01.

a.Fiscalização - São provisões para devedores duvidosos, como registrado na Nota Explicativa às Demonstrações Contábeis levantadas em 31/12/2016 e de 2015 (Nota 4 – Principais Práticas Contábeis, item “e”), indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na forma do art. 14 da Lei nº 9.430/1996, já que somente as provisões técnicas podem ser dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme o art. 83 da Medida Provisória nº 2.148-35/2001.

b.Impugnação – Decorrem da Resolução Normativa ANS nº 290/2012, a qual, com fundamento nos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos contábeis (CPC) prevê a possibilidade de as operadoras de planos de saúde constituírem provisão para perdas sobre créditos – PPSC.

c.Julgamento - Resolução do regulador ANS ou pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos contábeis (CPC) não são meios hábeis para deferir a dedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que somente pode ser autorizado pela lei tributária. E, como asseverado pela autoridade autuante, o art. 14 da Lei nº 9.430/1996 veda a dedutibilidade de tais despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Glosada mantida.

52.Despesas com PPSC-Prestação de serviço de PA no importe de R\$ 511.255,23.

a.Fiscalização - São provisões para devedores duvidosos, como registrado na Nota Explicativa às Demonstrações Contábeis levantadas em 31/12/2016 e de 2015 (Nota 4 – Principais Práticas Contábeis, item “e”), indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na forma do art. 14 da Lei nº 9.430/1996, já que somente as provisões técnicas podem ser dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme o art. 83 da Medida Provisória nº 2.148-35/2001.

b.Impugnação – Decorrem da Resolução Normativa ANS nº 290/2012, a qual, com fundamento nos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos contábeis (CPC) prevê a possibilidade de as operadoras de planos de saúde constituírem provisão para perdas sobre créditos – PPSC.

c.Julgamento - Resolução do regulador ANS ou pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos contábeis (CPC) não são meios hábeis para deferir a dedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que somente pode ser autorizado pela lei tributária. E, como asseverado pela autoridade autuante, o art. 14 da Lei nº 9.430/1996 veda a dedutibilidade de tais despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Glosada mantida.

53.Despesas com PPSC-Intercâmbio no importe de R\$ 113.500,50.

a.Fiscalização - São provisões para devedores duvidosos, como registrado na Nota Explicativa às Demonstrações Contábeis levantadas em 31/12/2016 e de 2015 (Nota 4 – Principais Práticas Contábeis, item “e”), indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na forma do art. 14 da Lei nº 9.430/1996, já que somente as provisões técnicas podem ser dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme o art. 83 da Medida Provisória nº 2.148-35/2001.

b.Impugnação – Decorrem da Resolução Normativa ANS nº 290/2012, a qual, com fundamento nos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos contábeis (CPC) prevê a possibilidade de as operadoras de planos de saúde constituírem provisão para perdas sobre créditos – PPSC.

c.Julgamento - Resolução do regulador ANS ou pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos contábeis (CPC) não são meios hábeis para deferir a dedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que somente pode ser autorizado pela lei tributária. E, como asseverado pela autoridade autuante, o art. 14 da Lei nº 9.430/1996 veda a dedutibilidade de tais despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Glosada mantida.

54.Despesas com provisão para perdas créditos – provisão s/creditos a rec. outros no importe de R\$ 121.711,88.

a.Fiscalização - São provisões para devedores duvidosos, como registrado na Nota Explicativa às Demonstrações Contábeis levantadas em 31/12/2016 e de 2015 (Nota 4 – Principais Práticas Contábeis, item “e”), indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na forma do art. 14 da Lei nº 9.430/1996, já que somente as provisões técnicas podem ser dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme o art. 83 da Medida Provisória nº 2.148-35/2001.

b.Impugnação – As despesas com contingências judiciais são necessárias à execução das atividades da impugnante, além de devidamente comprovadas, sendo, assim, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já o extinto 1º Conselho de Contribuintes (acórdão nº 103- 10.967/91) havia asseverado que as despesas com contingências e condenações judiciais decorrem do direito constitucional de defesa, sendo seu exercício necessário e usual, sendo assim, operacional, porque ao litigar a empresa está agindo em prol da manutenção e/ou desenvolvimento de sua fonte produtora.

c.Julgamento – Diferentemente do asseverado pelo impugnante na fl. 40 da peça impugnatória, quando se referiu às provisões no meio de demandas judiciais, não se trata de contingências judiciais (o impugnante registrou inclusive o valor com erro no valor, pois anotou R\$ 112.711,88), mas se trata unicamente de provisão, com dedutibilidade vedada na forma do art. 14 da Lei nº 9.430/1996, como dito pela autoridade fiscal.

Glosa mantida.

29.Com as considerações acima, devem ser restabelecidas as seguintes glosas de despesas, no importe global anual de R\$ 450.506,57:

- 1.Despesas com publicações legais no importe de R\$ 6.847,00 (item 11.5 do TVF);
- 2.Despesas com o Conselho Regional de Medicina - ADM no importe de R\$ 4.251,00 (item 11.6 do TVF);
- 3.Despesas com assinaturas de TV a Cabo no importe de R\$ 3.605,31 (item 11.9 do TVF);
- 4.Despesas com assinaturas de jornais e revistas no importe de R\$ 9.757,78 (item 11.11 do TVF);
- 5.Despesas com contingências de ações judiciais no importe de R\$ 12.599,69 (item 11.27 do TVF);
- 6.Despesas judiciais no importe de R\$ 15.526,46 (item 11.28 do TVF);
- 7.Despesas com reclamações judiciais não cobertas contr. Bem PLSD no importe de R\$ 228.542,93 (item 11.29 do TVF);
- 8.Despesas com condução e passagens urbanas-ADM no importe de R\$ 2.034,49 (item 11.37 do TVF);
- 9.Despesas com condução e passagens urbanas-COM no importe de R\$ 161,00 (item 11.38 do TVF);
- 10.Despesas com fotocópias e autenticações - ADM no importe de R\$ 188,65 (item 11.39 do TVF);
- 11.Despesas com cartórios - ADM no importe de R\$ 25.891,36 (item 11.40 do TVF);
- 12.Despesas com viagens beneficiários - ADM no importe de R\$ 8.963,10 (item 11.41 do TVF);
- 13.Despesas com viagens p/treinamento/desenvolvimento terceiros-ADM no importe de R\$ 17.725,69 (item 11.43 do TVF);
- 14.Despesas com viagens p/treinamento/desenvolvimento terceiros-COM no importe de R\$ 118,14 (item 11.44 do TVF)
- 15.Despesas com Treinamentos e desenvolvimento - Cooperado no importe de R\$ 26.897,87 (item 11.45 do TVF);
- 16.Despesas com viagens e estadas - Cooperado no importe de R\$ 64.646,98 (item 11.46 do TVF);
- 17.Despesas com viagens p/treinamento/desenvolvimento - ADM no importe de R\$ 20.740,59 (item 11.47 do TVF);
- 18.Despesas com viagens p/treinamento/desenvolvimento - COM no importe de R\$ 2.008,43 (item 11.48 do TVF).

30. Superado o ponto acima, passa-se a apreciar a impugnação do lançamento da multa isolada de 50%, na qual, em essência, o impugnante alegou que seria inviável a concomitância da multa isolada com a multa de ofício, inclusive à luz da 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).

31. A Súmula acima somente se aplica até os fatos geradores ocorridos até a publicação da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que revogou o dispositivo legal acima citado (art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996), dando nova redação a cominação para o não pagamento das estimativas, sem que fizesse qualquer menção à concomitância com a multa de ofício no ajuste anual:

(...)

32. Veja-se acima que a multa isolada de 50% se aplica no caso de carnê-leão não pago (art. 44, inciso II, alínea a, que preteritamente jazia no agora revogado art. 44 § 1º, inciso III da Lei nº 9.430, de 1996), que é antecipação do IRPF devido, e no caso das estimativas não pagas (art. 44, inciso II, alínea b, que preteritamente jazia no agora revogado art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996), que são antecipações do IRPJ e CSLL devidos. Em ambas as hipóteses (IRPF e IRPJ), o contribuinte está obrigado a antecipar o imposto ou contribuição dentro do ano-calendário, na via do carnê-leão ou das estimativas.

33. No caso específico da tributação da pessoa física, o CARF fez publicar entendimento sumular vinculante do CARF, verbis:

(...)

34. Ora, apesar do entendimento acima se referir à tributação da pessoa física pelo IRPF, a hipótese de antecipação do imposto pelo carnê-leão é absolutamente similar às estimativas como antecipação do IRPJ e CSLL, pois os dispositivos vigentes e revogados de ambas obrigações foram instituídos em dispositivos legais que divergem apenas topograficamente em incisos, sendo ambos meras antecipações do imposto de renda.

35. Deve-se anotar que o contribuinte buscou afastar a aplicação do enunciado sumular vinculante CARF nº 147 ao caso em discussão nestes autos, argumentando que tal súmula não afastaria a ratio da Súmula CARF nº 105. Deduziu que se poderia aplicar a multa isolada pelo não pagamento dos rendimentos sujeitos ao carnê-leão (aluguéis, por exemplo), podendo, de outra banda, haver a aplicação da multa vinculada ao imposto apurado no ajuste anual decorrente, por exemplo, de rendimento reclassificado pela fiscalização para tributável, quando o contribuinte havia declarado como isento. Assim, no âmbito da pessoa física, as multas incidiriam sobre bases diversas, o que não ocorreria no caso de estimativas e apuração no ajuste do IRPJ.

36.Reconhece-se que o argumento acima é engenhoso, porém não pode ser acatado, pelos motivos que seguem.

37.Inicialmente, veja-se na parte destacada do enunciado sumular CARF nº 147 que a multa isolada (percentual de 50% sobre o carnê-leão não pago) incide sobre a falta de pagamento do carnê- leão, sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual. A dicção respectiva rendimento, quando do ajuste anual, refere-se por óbvio à colação do rendimento sujeito ao carnê-leão aos rendimentos do ajuste anual, surgindo daí a base de cálculo para o lançamento da multa isolada de 75%. Assim, a interpretação do enunciado sumular não autoriza a leitura feita pelo impugnante.

38.Indo além, passa-se a apreciar os precedentes que alicerçaram a Súmula vinculante CARF nº 147. Vejam-se os excertos das ementas dos precedentes:

(...)

39.Veja-se acima que todos os precedentes apenas colocam como limiar para validade, ou não, da multa isolada concomitante com a multa de ofício no ajuste anual, no caso do não pagamento do carnê-leão, a publicação da Medida Provisória nº 351/2007, que foi o mesmo veículo legislativo que instituiu a multa isolada de 50% sobre as estimativas de IRPJ e CSLL. Não há qualquer menção à interpretação feita pelo impugnante no sentido de que a multa isolada no caso de carnê-leão não pago não poderia ser concomitante com a multa vinculada no imposto apurado no ajuste anual, quando da colação dos rendimentos do carnê-leão.

40.Com as razões acima, inviável acatar a tese do impugnante.

41.Deve-se, no caso vertente, aplicar o velho brocardo jurídico *ubi eadem ratio ibi idem jus* (onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito), ou *ubi eadem legis ratio ibi eadem dispositivo* (onde impera a mesma razão deve prevalecer a mesma decisão), não havendo razão para não aplicar o novel enunciado sumular CARF nº 147 ao caso destes autos.

42.O entendimento ora esposado está alinhado ao que constou nas ementas dos acórdãos CSRF nºs 9101-003.077, sessão de 12 de setembro de 2017, e 9101-003.161, sessão de 04 de outubro de 2017:

(...)

43.Com as argumentações acima, rejeita-se a presente defesa.

44.Pediu, por fim, perícia técnica e que o processo nº 13031.116266/2019-76, no qual constou à escrituração contábil e documentação completa, merecia ser apensado aos presentes autos.

45.Deve-se observar que a juntada do processo nº 13031.116266/2019-76 é desnecessária, porque a documentação que o contribuinte juntou a tal processo está nos presentes autos a partir da fl. 5.597, sendo desnecessária juntá-la em duplicidade. Anote-se, por relevante, que o impugnante não apontou qualquer

documentação que tivesse sido juntada no processo antes citado e não estivesse nestes autos nº 17227.720370/2020-67. Na verdade, o impugnante não fez qualquer menção específica, com citação de folhas, das mais de 350 mil páginas destes autos. Rejeita-se, assim, tal pedido.

46.Quanto ao pedido de perícia técnica, trata-se de mero ato procrastinatório, pois se toda a documentação comprobatória do direito do impugnante em desfavor da glosa da exclusão do resultado não tributáveis de sociedades cooperativas está acostado aos autos, como por ele alegado, caberia então apontar onde está tal comprovação, o que não se viu. Ademais, como se viu na apreciação da irresignação da glosa de despesas, o contribuinte utilizou o pedido de perícia apenas para procrastinar a produção de prova que deveria trazer na impugnação ora em análise.

47.Rejeita-se, assim, o pedido de perícia técnica.

48.Ante o exposto, voto no sentido de julgar procedente em parte a impugnação.

Da análise dos fatos vê-se que, em grande parte, a questão é eminentemente fática e documental, e a recorrente permanece com alegações genéricas e não enfrenta concretamente o detalhado trabalho fiscal, bem como a análise perpassada pela DRJ que detalhou as razões para não acolhimento dos documentos apresentados.

O Recurso tão somente reitera as razões de impugnação tão bem analisadas pela DRJ.

Inicialmente, quanto a glosa da exclusão de resultados não tributáveis a autoridade autuante efetuou a glosa da exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL porque o contribuinte não teria segregado os resultados dos atos cooperativos e não cooperativos, na forma exigida pelos arts. 79, 87 e 111 da Lei nº 5.764/1971, não podendo se considerar as receitas advindas do pagamento das mensalidades dos planos de saúde como decorrentes da prática de ato cooperativo, porque se trata de intermediação comercial, com ato executado com terceiro não associado, nem tampouco como ato cooperativo aquele desenvolvido com a rede referenciada não associada.

Trata-se de questão jurídica (quanto ao conceito de ato cooperado) e fática (quanto à segregação dos resultados).

Em suma, entendeu a Recorrente que toda a receita da venda de planos de saúde a terceiros seria ato cooperado, conclusão com a qual não coaduno.

Entretanto, gastou tempo e energia em questionar uma lei vigente há mais de 50 anos, e que não pode ser afastada por este conselho e nem pela fiscalização.

No mais, permanece insistindo na tese de que o lançamento teria sido feito por amostragem, quando não é verdade. O autuante analisou toda a contabilidade da Recorrente e concluiu pela exclusão indevida procedida pela contribuinte, seja pela falta de segregação das receitas seja por não se tratar de ato cooperado.

Por sua vez, a contribuinte apresentou milhares de documentos que, estes sim, foram analisados por amostragem, mas que não descaracterizaram a conclusão a que chegou a autoridade fiscal.

Por sua vez, a conversão ou não em diligência é faculdade da autoridade julgadora, não se valendo de fuga para produzir provas que deveriam ser feitas pela própria contribuinte.

Nesse sentido é o teor da Súmula CARF n. 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).**

Assim é que, desde já também indefiro o novo pedido de perícia por entender que o processo encontra-se pronto para julgamento.

No mérito quanto a exclusão das receitas de vendas de planos entendo que apenas os atos entre a cooperativa e seus médicos associados e vice-versa, ou entre cooperativas entre si, seriam atos cooperativos, que escapariam da tributação do IRPJ e CSLL, e, assim, todos os atos com os adquirentes de planos de saúde e rede referenciada seriam atos não cooperativos, porque são atos com não cooperados, sendo que a receita advinda das mensalidades com planos de saúde não decorrem de atos cooperativos.

O entendimento da autoridade fiscal está consolidado no âmbito da Administração Tributária Federal desde a edição do Parecer Normativo CST nº 38, de 31/10/1980.

A Recorrente é cooperativa que tem como principal atividade a venda de planos de saúde, daí advindo sua principal fonte de receitas, com planos vendidos a preços globais não discriminativos, os quais são pagos quer se utilize o serviço do plano de saúde, quer não se utilize, ou seja, enquadra-se no item 3 do Parecer CST nº 38/1980. Na prática, viu-se que o fiscalizado considerou que mais de 99% das receitas advindas das mensalidades dos planos de saúde (fls. 36.283 e 36.284), sua principal fonte de receitas, fossem afetadas ao ato cooperativo, escapando da tributação, o que viola o entendimento do Parecer acima.

Os resultados advindos da operação comercial com os terceiros não cooperados (adquirentes dos planos de saúde) não podem ser encarados como ato cooperativo para escapar da tributação do IRPJ e CSLL, até porque tais cooperativas competem em mercado concorrencial com outras empresas de plano de saúde, estas que se submetem à tributação do IRPJ e CSLL, até por respeito ao princípio da livre concorrência.

Não bastasse isso, considerando que o fiscalizado não segregou adequadamente os atos cooperativos e não cooperativos (o que por si só já seria motivo para a glosa procedida), poderia (e deveria) o contribuinte fazê-lo, à luz de toda a documentação juntada aos autos, porém somente discorreu sobre questões de direito, não fazendo remissão a nenhuma das mais de 350 mil folhas de documentos juntados aos autos. Porém, não pode também querer imputar tal

trabalho à autoridade fiscal, pois a correta contabilização de seus atos, cooperativos e não cooperativos, era obrigação do fiscalizado.

Necessário ressaltar que 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.

Além disso, 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 da Recorrente 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 alheias ao objetivo 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 nº 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.

Registre-se que, posteriormente, no julgamento 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 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).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também se manifestou sobre o tema no Recurso Especial nº 237.348/SC, reconhecendo a venda de planos de saúde pelas Unimed como atos não-cooperativos, afastando a hipótese de não incidência tributária sobre tal atividade:

REsp nº 237.348/SC 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. Assim, 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. Correto o lançamento, razão pela qual nego provimento ao Recurso neste ponto.

Já no que se refere à análise das glosas de 54 despesas diversas, cumpre destacar, inicialmente, o excelente trabalho realizado tanto pela autoridade fiscal quanto pela DRJ, que analisou de forma detida e detalhada, despesa por despesa, ao ponto que acatou a impugnação do contribuinte quanto a 18 das glosas realizadas.

Ressalta-se, ainda, que muitas glosas sequer foram concretamente impugnadas e, por outro lado, algumas o foram mas sem a apresentação da documentação hábil.

Por sua vez, em sede de Recurso, com exceção de poucas glosas, o contribuinte contesta a manutenção em defesa genérica, sem suprir a falha documental e probatória.

Parte da glosa com despesas de publicidade e propaganda se deu em razão da falta de apresentação de documentação hábil, por sua vez, outra parcela se refere a despesas com brindes, que possui vedação expressa no artigo 13, inciso VII da Lei 9.249/95.

Por sua vez, grande parte das despesas com viagens, diretamente relacionadas à atividade da recorrente já foram acatadas, excetuando-se as que não são diretamente relacionadas ou para as quais não fora apresentada documentação adequada.

As despesas com festas e confraternizações para os seus cooperados são incorridas por liberalidade, e corretamente glosadas.

Quanto as despesas com contribuições com a Fundação Unimed, as alegações relacionadas à obrigação estatutária não foram comprovadas e apenas surgiram em impugnação. Outrossim, tratando-se de entidade sem fins lucrativos (conforme se alega), caberia ao Recorrente comprovar os requisitos de dedutibilidade para doações realizadas para essas entidades. Assim, em que pese, a princípio, entenda que essa despesa poderia até ser dedutível, o contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório devido.

Quanto as demais despesas o Recorrente as tratou de forma global e generalizada, mas basicamente repete os argumentos de impugnação já devidamente analisados e com os quais concordei e adotei como razões de decidir.

No que se refere ao pagamento de despesas de CRM e INSS dos seus associados, nada mais absurdo por se tratarem de despesas pessoais e não relacionadas ao ato associativo. Por sua vez, a alegação de que realizava tais despesas para evitar uma tributação indevida ao longo do ano é argumentação sem qualquer base legal.

As despesas com “indenizações” pelo desgaste de motocicletas são alheias à atividade e não guardam nenhuma correlação ou proporcionalidade na medida em que a Recorrente paga pelo serviço, o preço cobrado deve abarcar todos os custos nele incorridos.

Despesas com garantias estendidas, que se enquadram no conceito de seguro, possuem vedação legal.

As despesas tributárias foram acatadas, exceto pagamento de multas, penalidades ou dívidas de associados.

Por sua vez, o maior volume de glosa se refere às despesas escrituradas em várias contas de provisões de perdas sobre créditos – PPSC.

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.

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, especifica 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, correta a manutenção da glosa.

Desta feita, quanto às glosas mantidas pela DRJ, face a tudo o quanto exposto, adoto as razões de decidir do voto da DRJ, com as razões adicionais aqui expostas e oriento meu voto por negar provimento ao Recurso.

Entretanto, no que se refere à alegação de impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e isolada penso que assiste razão ao Recorrente.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se, portanto, de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar em duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como

delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual

sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 in verbis:

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.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e também, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênias para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênias, divergi da i. Relatora com relação às exigências das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

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

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O *caput* do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “*totalidade de tributo ou contribuição*”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o *caput* do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O *caput* do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “*a totalidade do tributo ou contribuição*”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou*

base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer

com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona *“totalidade de tributo ou contribuição”*, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (*“ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*), porque contraditório com o caput, ou (b) se confere ao caput do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de *“totalidade de tributo ou contribuição”* como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do caput à *“totalidade de tributo ou contribuição”* deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o caput orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar *“os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida”* (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectum sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se

considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão -- e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso, ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: *“A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”*. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e

a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva,

é por este absorvido". E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/01 05.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101 001.307 e 9101 001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, 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.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação 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 que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

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

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Com a devida vênias, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora a mesma se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente razão pela qual oriento meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Conclusões Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto parcialmente a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a autuação relativamente a multa isolada pela falta de recolhimento sobre a base estimada do IRPJ e da CSLL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Redator Designado

Em que pesem as sempre brilhantes teses defendidas e apresentadas pelo Ilustre Relator, ousa dele divergir em relação à questão da multa isolada sobre estimativas não recolhidas/pagas a menor.

Neste tema, penso estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou

insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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;

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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.

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e

reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o *“dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei”*¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em *“obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais”*².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas no ano calendário de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves