



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.720738/2011-58
ACÓRDÃO	1202-001.724 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIMED RESENDE RJ COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. ATO COOPERATIVO E NÃO COOPERATIVO. SEGREGAÇÃO NA CONTABILIDADE. INDISPENSABILIDADE.

Sujeitam-se à incidência tributária os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo. Se, conjuntamente com os serviços dos associados, a cooperativa contrata com a clientela não associada, a preço global não discriminando, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios e outros serviços, especializados ou não, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, estas operações se caracterizam como atos não cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária.

DEDUÇÕES E EXCLUSÕES. ÔNUS DA PROVA. O dever de provar as deduções e exclusões ao lucro real e à base de cálculo da CSLL incumbe ao contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável o valor de R\$ 1.862.916,88; referente ao 1º trimestre de 2007.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 362 a 404) interposto por UNIMED RESENDE RJ COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO visando reformar o acórdão nº 12-67.970 (fls. 348 a 356), proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve a autuação fiscal. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. Revela-se desnecessária a realização de perícia contábil quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. Sujeitam-se à incidência tributária os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo. Se, conjuntamente com os serviços dos associados, a cooperativa contrata com a clientela não associada, a preço global não discriminando, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios e outros serviços, especializados ou não, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, estas operações se caracterizam como atos não cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária.

DEDUÇÕES E EXCLUSÕES. ÔNUS DA PROVA. O dever de provar as deduções e exclusões ao lucro real e à base de cálculo da CSLL incumbe ao contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Este processo foi pautado em duas sessões anteriores em outra turma deste Conselho, ocasiões em que os julgamentos foram convertidos em diligência.

Por bem retratar os fatos processuais até então ocorridos, adoto o relatório integrante da Resolução nº 1402-001.643, complementando-o em seguida com os eventos a ele posteriores:

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **362-404** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão nº **12-67.970**, da 8ª Turma da DRJ/RJO (fls. **348-356**), em sessão realizada em 27 de agosto de 2014, por meio do qual o referido Órgão julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Contribuinte (fl. **165-189** e docs. anexos), de forma a manter o crédito tributário lançado em desfavor da Impugnante.

I. Auto de Infração (AI), Impugnação e DRJ

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o relatório do Acórdão da DRJ de fl. **235-237**.

Trata o presente processo da exigência fiscal formulada contra a interessada acima identificada, por meio de lançamento de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), em valores respectivamente iguais a R\$ 1.326.054,79 e R\$ 488.179,72. O lançamento refere-se aos anos-calendário 2006 e 2007. Aos valores principais de ambos os tributos adicionou-se multa de ofício de 75% e juros de mora, com emprego da taxa Selic.

Autos de infração às fls. 135 e ss, onde consta o enquadramento legal da infração, que fora descrita como *“EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL”*, por ter realizado *“Exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituadas como atos não cooperativos, implicando redução do lucro real”*.

No termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 115 e ss, a fiscalização adicionou que *“O problema reside no conceito de ato cooperativo adotado pela entidade, que difere essencialmente do conceito legal. Nos termos da lei 5.764/71, que rege todo o sistema cooperativista, são atos cooperativos apenas aqueles praticados entre a cooperativa e seus membros cooperados, ou entre as cooperativas entre si, no interesse exclusivo dos cooperados. Veja-se que a maior parte das receitas auferidas pela fiscalizada, nos períodos examinados, decorre das chamadas contraprestações pecuniárias, vale dizer, do pagamento das mensalidades de planos de saúde. Estes pagamentos uniformes e a preço global, feitos por terceiros não cooperados, na condição de clientes contratantes, em contratos com característica de seguro-saúde, não se revestem das condições de ato cooperativo. Some-se a isto a afirmação do contribuinte de que considerou como ato não cooperado apenas as receitas de aplicações financeiras e aluguéis”*.

Inconformada com o lançamento, do qual tomou ciência em 29/07/2011 (fls. 347), a interessada interpôs, no dia 30 do mês seguinte, a impugnação de fls. 165 e ss, alegando, em síntese:

- que “a fiscalização incluiu a totalidade dos ingressos na contabilidade da Impugnante, independentemente de sua natureza, razão pela qual considerou tributáveis as significativas quantias recebidas pela Impugnante a título de intercâmbio estabelecido em convênio do sistema Unimed, além de não ter considerado dedutíveis as despesas com intercâmbio por ela incorridas”;
- que “É óbvio que a desconsideração da natureza cooperativa, para fins de tributação – pretendida pela fiscalização – somente pode ser realizada na hipótese de a cooperativa não atender aos requisitos dessa modalidade societária, previstos na Lei 5.764/71, o que não é o caso da Impugnante. A Impugnante é uma efetiva cooperativa, não somente pelo aspecto formal, mas também com relação a todo o seu modelo de funcionamento e condução de suas atividades, e que realiza a segregação dos seus atos cooperativos e não cooperativos para fins de tributação. Ressalte-se, nesse sentido, que a Impugnante esclareceu e demonstrou documentalmente o valor correspondente às suas receitas com atos não cooperativos, informando à fiscalização serem decorrentes de aplicações financeiras e aluguéis, as quais sempre foram regularmente submetidos à tributação”;
- que “a fiscalização sequer elaborou demonstrativo do cálculo que realizou para alcançar os valores cobrados através do Auto de Infração. Em nenhum momento, ao longo do processo administrativo, a fiscalização demonstrou o cálculo realizado. A única menção, nesse sentido, se refere ao que considerou ‘valores indevidamente excluídos do resultado não tributável de sociedade cooperativa’, sem, contudo, esclarecer quais deduções (ou proporção das demais deduções praticadas) aplicou a tais supostos rendimentos, a fim de apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos”, sendo certo que “nem mesmo o período abrangido pela autuação pode ser claramente apreendido do auto de infração”.

A impugnação culminou com os pedidos de “nulidade/improcedência do auto de infração” e de realização de perícia contábil, para que seja respondido quesito lá formulado.

3. A DRJ julgou pela improcedência da Impugnação, nos seguintes termos da Ementa (fls. **348**).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. Revela-se desnecessária a realização de perícia contábil quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer

dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. Sujeitam-se à incidência tributária os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo. Se, conjuntamente com os serviços dos associados, a cooperativa contrata com a clientela não associada, a preço global não discriminando, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios e outros serviços, especializados ou não, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, estas operações se caracterizam como atos não cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária.

DEDUÇÕES E EXCLUSÕES. ÔNUS DA PROVA. O dever de provar as deduções e exclusões ao lucro real e à base de cálculo da CSLL incumbe ao contribuinte.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

4. Em suma, o Órgão julgador entendeu que o deferimento do pedido de perícia é feito pela autoridade julgadora, que, no caso, se mostra desnecessária, uma vez que a comprovação está ligada a documentação que deveria ter sido apresentada pela Impugnante, que não o fez, sendo assim, não é preciso o acionamento de outros Agentes. Consignou ainda a decisão de que o feito possui todos os elementos para seu prosseguimento. Quanto à Autuação, essa apresenta tanto o período de fiscalização quanto a demonstração de apuração, sendo discriminados todos os cálculos necessários para a identificação da infração. Com base nos argumentos de defesa também pode ser constatada a compreensão dos fatos por parte da Impugnante.

5. Sobre o mérito, a lei prevê a não incidência tributária abrange apenas os atos cooperativos, devendo ser tributados aqueles que não se encaixem no conceito daqueles. No caso em questão, como na maioria das cooperativas de serviço, os associados são os prestadores de serviços e não usuários, assim, as consultas médicas não se caracterizam como atos cooperativos. O mesmo se aplica nos serviços prestados a hospitais, laboratórios, remédios e outros. Cita o item 3 do Parecer Normativo CST n.º 38, de 30/10/1980 e jurisprudência do CARF. Estariam na mesma condição, as operações de intercâmbio entre outras cooperativas do grupo para disponibilizar serviços de terceiros não associados a usuários. Destaca a Decisão de que é a Recorrente quem deve comprovar que os atos são cooperativos para manter o privilégio fiscal, e não a fiscalização, o que não fez, sendo, inclusive, intimada. Dessa forma, encontra-se adequado o lançamento efetuado.

II. Recurso Voluntário

6. Em face da decisão da DRJ, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, em suma, que: **a)** apesar de reconhecer que a Contribuinte

realizou atos cooperativos, a autoridade fiscal desconsiderou integralmente os valores excluídos pela Recorrente a título de Resultados não tributáveis de Sociedades Cooperativas. O motivo para tanto foi a alegação do Agente fiscal de que não havia como se comprovar quais seriam atos cooperativos e quais não seriam, uma vez que não houve segregação entre as receitas. A contabilidade segregou tais receitas. Sustentou-se que a mera cobrança na forma de planos de saúde descaracteriza as atividades cooperativas, o que está equivocado; **b)** as receitas excluídas na contabilidade pela Recorrente decorrem exclusivamente de atos cooperativos. A Recorrente divide suas atividades nas seguintes classificações: i. atos cooperativos principais, que são os serviços médicos cooperados; ii. atos cooperativos auxiliares (internações em hospitais e clínicas, medicina diagnóstica, análises laboratoriais, etc); e, iii. atos não cooperativos (receitas financeiras e de participações societárias). Dessas classificações, a última não foi inserida na conta de “Resultados não tributáveis de Sociedades Cooperativas”. A divergência entre Fisco e Contribuinte está naquelas atividades denominadas como “atos cooperativos auxiliares”, sendo que a Autoridade entende que são atos não cooperativos e a Requerente de que são cooperativos, para fins fiscais; **c)** atos cooperativos são todos aqueles inerentes à natureza jurídica da cooperativa e do objeto social. De acordo com a Autoridade fiscal, os serviços de internação em hospitais, clínicas, serviços de medicina diagnóstica, análise laboratorial e afins, oferecidos aos adquirentes de seus serviços de suporte complementar, não se caracteriza como atos cooperativos, pois prestados por terceiros, denominados de rede credenciada. Ademais, sustentou a fiscalização que a cobrança de serviços via boleto ou fatura com preço global, sem a devida discriminação se prestado por médicos cooperados ou rede credenciada, descaracteriza completamente a natureza de ato cooperativo de todas as atividades assim cobradas. Os fundamentos normativos utilizados foram os arts. 3º, 4º, 7º, 79, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71. Também foi o parecer normativo CST nº 38/80. Não pode a Autoridade fiscal restringir o ato cooperativo, não se alinhando a interpretação com o art. 79 da Lei 5.764/71, que o caracteriza pela sua adequação à consecução dos objetivos sociais da cooperativa. Cita o Parecer Normativo CST nº 155/73, que dispõe que atos cooperativos são aquelas atividades próprias e necessárias ao funcionamento da cooperativa. A Lei 9.656/98 em seu art. 1º, II e art. 12 prevê que os planos de saúde incluem a disponibilização de serviços de apoio diagnóstico, tratamentos e demais procedimentos ambulatoriais, etc, sendo que a legislação autoriza que a atividade seja desenvolvida por pessoas jurídicas organizadas como cooperativas. Inclusive a legislação impõe que os planos deverão disponibilizar internações em hospitais, clínicas, análises laboratoriais, etc.; **d)** irrelevância da cobrança a “preço global não discriminativo”, a remuneração através de planos de saúde não descaracteriza o ato cooperativo efetivamente praticado. A intenção do Agente fiscal era enquadrar a Recorrente nas atividades descritas no item 3.2 do Parecer Normativo CST nº 38/80, o qual intenta fazer com que a venda de plano de saúde por cooperativa é ato não cooperativo. O fundamento para tal conclusão é de que

a venda de plano de saúde seria irregular, contudo, atualmente a atividade de plano de saúde por cooperativa é plenamente autorizada pelo art. 1º, II da Lei 9.656/98, a qual inclui esse tipo de sociedade na definição de Operadora de Plano de Assistência à Saúde. A forma de remuneração não pode alterar a natureza jurídica do ato praticado. Não se pode tributar parte da receita obtida com a venda de planos de saúde relativa à remuneração pelo serviços prestados diretamente pelos médicos cooperados, nem os serviços disponibilizados pela cooperativa através de sua rede credenciada, porque também são atos cooperativos; **e)** os serviços disponibilizados pela rede credenciada são indispensáveis para a atividade da cooperativa, por isso se traduz em ato cooperativo. A fiscalização caracterizou como atos não cooperativos os serviços disponibilizados via rede credenciada, por afirmar que se trata de “prestação de terceiros”. Quem é contratada pelos usuários dos planos é a Recorrente, na qualidade de mandatária. Os serviços hospitalares e demais são subcontratados, mas quem fornece é a cooperativa, serviços esses exigidos por lei. Os serviços subcontratados de rede credenciada mantêm a natureza de ato cooperativo, porque continuam se adequando ao escopo da Cooperativa, além de ser exigência legal. Se não fosse oferecida a rede credenciada, a atuação do médico cooperado se mostra inviável. O serviço médico deve ser visto como um todo. Trata-se de ato cooperativo auxiliar, que devem ter o mesmo tratamento do ato cooperativo principal; **f)** necessidade de aplicação do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. O art. 146, III da Constituição prevê que a legislação observe o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, sendo que tal tratamento justifica todos os argumentos acima apontados. A cooperativa não visa lucro, pois atua em prol dos cooperados. O adequado tratamento significa identificar as peculiaridades desse tipo societário e dar-lhe tratamento compatível. Tributação excessiva pode prejudicar o desenvolvimento da atividade; **g)** ao comentar sobre a jurisprudência aponta a restrição feita em relação a cooperativas de crédito pelo STJ, em decisão antiga. Aponta decisão do CARF sobre a análise dos atos-fins para as cooperativas. Cita ainda a decisão do STJ que prevê que as operações de crédito se encaixam em ato cooperativo; **h)** ilegalidade da tributação sobre a totalidade do resultado da Recorrente, uma vez que há receita decorrente de ato cuja natureza do ato cooperativo é incontroversa. Não é verdadeira a alegação de que é impossível a segregação da receita auferida. O procedimento deixou de considerar os ingressos não tributáveis de ato cooperativo incontroverso, que são realizados entre cooperativas. A parcela da receita proporcional aos serviços prestados diretamente pelos cooperados não pode ser tributada em hipótese alguma. Há necessidade de perícia. Da análise da escrituração da Recorrente é possível identificar com extrema facilidade que a Recorrente reporta em contas segregadas as despesas incorridas em atos cooperativos principais (pagamento de honorários aos médicos cooperados); atos cooperativos auxiliares (rede credenciada); e atos não cooperativos (rendimentos de aplicações financeiras, juros e outros). A Recorrente, ao longo da fiscalização apresentou todos os documentos e esclareceu de forma a ser feita a segregação das receitas. Cita

jurisprudência do CARF. O método contábil utilizado pela Contribuinte é o sugerido pelo Parecer Normativo CST 73/75 e pelo Parecer Normativo CST 38/80; i) parcela de valores excluídos referentes à ingressos a título de reembolso de intercâmbio não pode ser tributada, por não ser receita e não gerar acréscimo patrimonial. O Resultado não tributável de Sociedades Cooperativas engloba todos os valores que a Contribuinte entendeu não deveriam ser tributados, inclusive, valores referentes à intercâmbio. A própria fiscalização reconhece que a Recorrente pratica intercâmbios. O art. 216 da IN RFB 971/09 prevê o entendimento de que os valores pagos pela Unimed a título de intercâmbio não decorrem de prestação de serviços. Ao final, requer a procedência do Recurso, de forma que seja declarada a nulidade integral do AI e cancelada a cobrança. Caso não seja assim, que seja convertido o julgamento em diligência para confirmar os critérios e metodologias empregados pela Recorrente, permitindo a identificação sobre a parcela da receita que deve incidir o IRPJ e CSLL. Por fim, o reconhecimento de que parte da receita não deve ser tributada, por se tratar de ato cooperativo.

7. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

III. Resolução e Relatório de Diligência

8. Enviados para julgamento, essa Turma entendeu, por meio da Resolução nº **1402-000.682** (fls. **466-469**), que o julgamento deveria ser convertido em diligência. O fundamento para a conversão foi de que haveria de se avaliar e identificar, classificando, quais seriam as receitas que estariam relacionadas com os atos cooperativos e quais estariam com os atos não cooperativos. Abaixo se transcreve a conclusão da Resolução, indicando quais os pontos deveriam ser examinados pela DRF (fl. **469**).

i) analisar a documentação acostada pela contribuinte e pronunciar-se quanto à segregação dos resultados de atos cooperativos e não cooperativos, preservando-se as receitas/despesas diretas de cada ato, na lógica do Parecer Normativo n.º 73/75.

ii) caso não concorde com a Planilha apresentada pela recorrente, fundamentar e apresentar nova planilha de apuração de resultados de atos cooperativos e não cooperativos.

iii) proceder à correção das bases de cálculo, se for o caso.

iv) dar vista a recorrente do Relatório Fiscal a fim de manifestar-se no prazo legal de 30 dias.

3. CONCLUSÃO:

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência.

9. Às fls. **474-475**, a Autoridade fiscal juntou o Relatório de Diligência Fiscal, no qual afirma que não identificou planilha contendo a segregação dos resultados entre atos cooperativos e não cooperativos. Como todos os itens são relacionados

à esta análise, seus exames ficaram prejudicados. Ressaltou ainda que, caso fosse entendimento diverso o dessa Turma, seria necessário que se apontasse quais seriam os elementos ou provas a serem carreados para os autos.

IV. Manifestação da Recorrente sobre o Relatório de Diligência

10. Intimada do Relatório de Diligência, a Recorrente apresentou Manifestação. Em sua petição, a Contribuinte alega que o lançamento teria englobado atos cooperativos e não cooperativos, sendo indevida a tributação sobre os primeiros. No Relatório a Autoridade alega que não teria localizado a planilha contendo a segregação dos resultados entre atos cooperativos e não cooperativos. Ocorre que, a Recorrente “já havia apresentado de forma clara e precisa quais contas de seus balancetes contábeis relativos aos anos de 2006 e 2007”, na resposta ao Termo de Reintimação Fiscal – 04 (Doc. **02**), em 11 de maio de 2011. Junta novamente os balancetes, pois ao que indica não foram eles digitalizados no ato da conversão do processo físico em digital. Indica ainda o seguinte contexto (fl. **489**).

I - Contexto relativo a tributação de IRPJ e CSLL

1 - Receitas oriundas de atos cooperativos e não-cooperativos ano calendário 2006 a 2007:

- Conforme Art.79 da Lei nº 5.764/71 são consideradas como receitas provenientes de atos cooperativos as seguintes contas:

Todo o grupo 3100000000000, 3300000000000, 3421900000000 e 3500000000000 do balancete, ou seja, as contas analíticas nº 30012; 30014; 30073; 30092; 30490; 30492; 3069; 31109; 31210; 31209; 34935; 34951; 31138; 34995; 31142 conforme nosso balancete e anexo e;

- São consideradas como receitas provenientes de atos não-cooperativos as seguintes contas:

Todo o grupo 3441990170000, ou seja, as contas analíticas nº34801 e 34804 (aplicações de liquidez imediata e aluguéis) conforme nosso balancete em anexo.

11. Alega que mesmo antes da conversão em diligência seria possível fazer a distinção entre os valores, na lógica do Parecer Normativo nº 73/75. Com base no exposto, requer que a diligência seja concluída.

12. Após, vieram os Autos para julgamento.

13. É o relatório.

A Resolução nº 1402-001.643 (fls. 1.433 a 1.441) converteu pela segunda vez o julgamento em diligência a fim de que fossem adotadas as seguintes providências pela unidade de origem da RFB:

19. Em vista do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que sejam tomadas as seguintes medidas:

- a. Seja a Recorrente intimada, para que apresente, no prazo de 30 (trinta) dias, planilha de cálculos com a indicação específica e exata de quais seriam os atos relativos aos valores objeto do Auto de Infração que se encaixariam em atos cooperativos e/ou não cooperativos, indicando os montantes, natureza jurídica, discriminação e outras informações que sejam relevantes para o presente caso;
- b. Independente da entrega de novos documentos pelo Contribuinte, deve a Autoridade fiscal proceder a análise das provas constantes nos Autos, identificando quais seriam a natureza dos valores objeto do lançamento, lhes indicando a finalidade e/ou a origem, bem como se eles se encaixam em ato cooperativo ou não;
- c. Se for o caso e não concordar com a planilha apresentada pela Recorrente, apresentar planilha de apuração de resultados fundamentada e discriminada, de atos cooperativos e não cooperativos;
- d. Eventualmente proceder a correção das bases de cálculos e seus efeitos nos AIs, indicando quais seriam os adequados;

20. Ressalta-se que para a elaboração do Relatório de diligência, o qual deve ser fundamentado e objetivo, pode a Autoridade fiscal utilizar toda a documentação que entender necessária, sem prejuízo de intimar a Requerente para que apresente documentos adicionais ou preste explicações. Deve ainda a Autoridade fiscal juntar aos presentes Autos todos os documentos que entender importantes ao esclarecimento dos fatos e das alegações. Após a elaboração do parecer, deve a Recorrente ser intimada a se manifestar, se assim entender, no prazo de 30 dias. Em seguida retornem os Autos para julgamento.

A Equipe de Fiscalização da DRF/Nova Iguaçu/RJ, atendendo à Resolução, produziu a informação fiscal de fls. 1.483 a 1.496 que chegou à seguinte conclusão:

40. Com base nos resultados de atos não cooperativos, apurados segundo os métodos e critérios relatados na presente Informação, é possível concluir que a autuação não merece reparo, a despeito das evidências de que o plano de contas da Contribuinte não está adequadamente estruturado para segregação dos resultados. Isto, porque os resultados obtidos provenientes de atos não cooperativos são superiores aos valores tributáveis objeto do lançamento, conforme se demonstra a seguir.

Trimestre	Ato Não Cooperativo				Auto de Infração	Valor a ser Mantido
	Receita	Custo Direto	Custo Indireto	Resultado	Valor Tributável	Valor Tributável
3º trimestre de 2006	5.814.923,84	-3.082.337,04	-1.098.138,99	1.654.447,81	1.033.101,27	1.033.101,27
4º trimestre de 2006	5.918.758,19	-3.227.818,85	-1.401.958,28	1.288.981,06	973.974,13	973.974,13
1º trimestre de 2007	5.967.993,55	-2.332.955,11	-1.207.540,06	2.427.498,38	2.018.144,15	2.018.144,15
2º trimestre de 2007	5.591.682,62	-3.428.362,90	-1.262.558,87	900.760,85	261.436,91	261.436,91
3º trimestre de 2007	5.569.058,82	-2.956.075,32	-1.249.717,20	1.363.266,30	1.137.562,87	1.137.562,87

Intimada da conclusão a que chegou a autoridade fiscal, a Contribuinte apresentou as considerações de fls. 1.505 a 1.518. Através da petição, a ora Recorrente sustenta, dentre outros, os seguintes argumentos principais:

- que o relatório de diligência fiscal chegou a resultado substancialmente igual à apuração inicial, o que demonstraria que a metodologia aplicada na diligência não foi adequada;
- que a autoridade fiscal nunca se pretendeu imparcial de modo a aplicar a metodologia determinada pelo CARF;
- que a diligência fiscal chegou a resultado tributável ainda superior ao da diligência inicial;
- que o erro de metodologia resultou na apuração de percentuais muito baixos de receitas com atos cooperativos, em alguns trimestres de 5% em relação ao total das receitas;
- que o laudo apresentado por assistente técnico da Recorrente foi ignorado pela autoridade fiscal;
- que o laudo técnico apresentado concluiu, com base no Parecer Normativo CST nº 73/75, que apenas no 1º trimestre de 2007 houve apuração de resultado positivo tributável;
- que as cooperativas do sistema Unimed tem apresentado sucessivos déficits, como é de conhecimento público;
- que a diligência fiscal empreendida propôs critérios próprios para classificação de despesas e custos referentes a atos cooperativos e não cooperativos. Tal fato resultaria em mudança de critério visando manter a autuação fiscal;
- que o critério original da autuação fiscal foi a consideração de que as receitas auferidas com a venda de planos de saúde não consistiriam em atos cooperativos e que tal questão estaria superada e pacificada no STJ e no CARF;
- que a alteração de critério que fundamentou a autuação fiscal é vedada pelo art. 146 do CTN;
- que o relatório de diligência fiscal não deve ser aceito por este Colegiado, que deve levar em consideração o laudo do assistente técnico (fls. 1.520 a 1.546) da Recorrente e cancelado o auto de infração.

Em seguida, considerando-se que o relator do feito não mais integra a Turma Julgadora prolatora da Resolução, procedeu-se a novo sorteio do processo, cabendo-me sua relatoria.

Esta Turma Julgadora aprovou nova Resolução (1202-000.270) para que a unidade de origem procedesse às seguintes providências:

Assim, proponho a conversão do julgamento em nova diligência para que sejam tomadas as seguintes providências pela unidade de origem:

1. a partir das premissas estabelecidas neste voto, elaborar uma planilha, discriminando as receitas, dividindo-as em dois grupos, a saber: i) receitas planos de saúde; ii) receitas intercâmbio;
2. discriminar as despesas ou custos diretos vinculados aos atos não cooperativos (vendas de planos de saúde, não se devendo incluir as despesas com intercâmbio por serviços prestados por outras cooperativas da Unimed a usuários do plano de saúde da Recorrente);
3. segregar as despesas/custos indiretos, através da aplicação de um percentual de rateio proporcional entre as receitas de atos cooperativos (intercâmbios) e atos não-cooperativos (venda de planos de saúde).
4. apresentar outras considerações relevantes para o deslinde desta controvérsia.
5. elaborar relatório conclusivo, com a apuração do resultado positivo ou negativo (atos cooperativos), e lucro tributável (lucro real referente atos não cooperativos).

Ao final do relatório conclusivo, a Contribuinte deverá ser cientificada do seu resultado, sendo-lhe facultada a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro atendeu à Resolução e apresentou a informação fiscal de fls. 1.609 a 1.616, que chegou à seguinte conclusão quanto à composição das receitas da cooperativa:

22. Apuradas as receitas, custos, despesas e encargos, por tipo de ato, em conformidade com as premissas estabelecidas pela Autoridade Julgadora e segundo os métodos e critérios relatados na presente Informação Fiscal, foram levantados os resultados com origem em ato cooperativo e em ato não cooperativo, estes últimos passíveis de tributação, em atenção ao item “5” da Resolução 1202-000.270, conforme demonstrativos abaixo.

Trimestre	Ato Cooperativo			
	Receita	Custo Direto	Custo Indireto	Resultado
3º trimestre de 2006	1.221.183,58	-1.335.803,19	-216.945,96	-331.565,57
4º trimestre de 2006	1.333.069,82	-1.369.874,75	-294.794,73	-331.599,66
1º trimestre de 2007	1.204.282,43	-824.035,51	-225.019,65	155.227,27
2º trimestre de 2007	1.449.074,74	-1.417.854,81	-277.659,51	-246.439,58
3º trimestre de 2007	1.506.910,44	-1.386.270,49	-280.931,36	-160.291,41
	6.714.521,01	-6.333.838,75	-1.295.351,21	-914.668,95

Trimestre	Ato Não Cooperativo			
	Receita	Custo Direto	Custo Indireto	Resultado Tributável
3º trimestre de 2006	4.960.214,23	-2.630.930,50	-881.193,03	1.448.090,70
4º trimestre de 2006	5.006.623,79	-2.813.120,42	-1.107.163,55	1.086.339,82
1º trimestre de 2007	5.258.349,82	-1.961.359,48	-982.520,41	2.314.469,93
2º trimestre de 2007	5.140.082,57	-2.775.467,14	-984.899,36	1.379.716,07
3º trimestre de 2007	5.196.548,76	-2.380.373,86	-968.785,84	1.847.389,06
	25.561.819,17	-12.561.251,40	-4.924.562,19	8.076.005,58

Intimada do resultado da diligência, a Contribuinte apresentou a manifestação de fls. 1.624 a 1.636. Através da petição, sustenta que a exclusão de receitas procedida na diligência fiscal teria aumentado o resultado tributável da empresa.

Alega que deveriam ser excluídas da apuração de tributos as receitas decorrentes da venda de planos de saúde ou, quando menos, considerar os custos relativos a operações de intercâmbios que tenham sido computadas para fins de tributação.

Contesta as informações contábeis utilizadas na diligência fiscal por supostamente conter divergências em relação aos balancetes integrantes do processo ou por não terem sido discriminados por trimestres.

Noticia que os resultados apurados pelo fisco são divergentes dos constantes dos balancetes apresentados pela atuada, o que resultaria na inadequação da diligência.

Pugna pela validação dos demonstrativos por ela apresentados (fls. 1.447 a 1.472), que permitiria identificar a natureza das receitas, custos e encargos correspondentes.

Finaliza sua petição apresentando as seguintes conclusões:

42. Em face do exposto, a nova apuração proposta pelo relatório de diligência fiscal não deve ser aceita, na medida em que apresenta diversas inconsistências capazes de impactar por completo as conclusões deste c. CARF.

43. Além disso, o laudo de fls. 1447/1472 evidencia que as conclusões preliminares expostas na r. resolução determinada por esta turma não procedem na parte em que conclui que a contabilidade da Recorrente não viabilizaria a segregação das receitas e despesas, visto que essa segregação é plenamente viável e muito mais factível e adequada do que a apuração apresentada na diligência realizada pela D. autoridade fiscal.

44. Nesse contexto, a Recorrente pugna pela desconsideração das conclusões alcançadas na diligência fiscal, devendo ser acatadas as conclusões expostas no

laudo de fls. 1447/1472; sucessivamente, pugna, ao menos, pela determinação de nova diligência, para sanar os equívocos indicados na presente manifestação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, Relator.

1 – CONHECIMENTO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2 – MÉRITO

Trata-se, conforme descrito no relatório integrante deste voto, de autuação fiscal de IRPJ e CSLL do terceiro e quarto trimestres de 2006 e primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2007.

A ora Recorrente é entidade cooperativa de serviços médicos e a autuação fiscal decorreu, basicamente, de duas constatações firmadas pela autoridade fiscal.

Em primeiro lugar, o fisco considerou que a Contribuinte, ora Recorrente, não segregou adequadamente as receitas e despesas que seriam decorrentes de atos cooperativos daquelas que não seriam atos cooperativos. Eis a conclusão da autoridade lançadora:

Como a contabilidade não se presta à correta segregação de receitas e despesas entre o resultado cooperativo e o resultado não-cooperativo, como dita a lei, fica a fiscalizada sujeita à tributação na forma aplicável às pessoas jurídicas em geral.

Em decorrência, procedemos à nova apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, para os anos-calendário 2006 e 2007, identificando as adições e exclusões cabíveis.

Além disso, constatou o fisco que a Contribuinte, ora Recorrente, auferiu receitas precipuamente do resultado de vendas de planos de saúde e que tais receitas não seriam consideradas decorrentes de atos cooperativos e, portanto, sujeitar-se-iam à incidência do IRPJ e da CSLL. As considerações principais a que chegou a autoridade lançadora sobre a matéria são as seguintes:

O problema reside no conceito de ato cooperativo adotado pela entidade, que difere essencialmente do conceito legal. Nos termos da lei 5.764/71, que rege todo o sistema cooperativista, são atos cooperativos apenas aqueles praticados entre a cooperativa e seus membros cooperados, ou entre as cooperativas entre si, no interesse exclusivo dos cooperados. Veja-se que a maior parte das receitas auferidas pela fiscalizada, nos períodos examinados, decorre das chamadas contraprestações pecuniárias, vale dizer, do pagamento das mensalidades de planos de saúde. Estes pagamentos uniformes e a preço global, feitos por terceiros não cooperados, na condição de clientes contratantes, em contratos com característica de seguro-saúde, não se revestem das condições do ato cooperativo. Some-se a isto a afirmação do contribuinte de que considerou como ato não cooperado apenas as receitas de aplicações financeiras e aluguéis, classificadas no grupo 3441990170000.

Na impugnação, a então Impugnante aduziu que a fiscalização considerou tributáveis todas as receitas por ela auferidas e que a “desconsideração da natureza de cooperativa para fins de tributação – pretendida pela fiscalização – somente pode ser realizada na hipótese de a cooperativa não atender aos requisitos dessa modalidade societária, previstos na Lei 5.764/71, o que não é o caso da Impugnante”. Alegou ainda que a fiscalização não teria sequer elaborado demonstrativo do cálculo que realizou para alcançar os valores exigidos.

A DRJ, conforme afirmado alhures, considerou improcedente a impugnação. Para tanto, considerou dispensável o pedido de perícia apresentado, bem como indeferiu alegações de obscuridades no lançamento fiscal. No mérito, concluiu que, nos termos dos arts. 79 e 111 da Lei nº 5.764/71, apenas os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência tributária. No caso em julgamento, considerou que os atos praticados pela ora Recorrente não são cooperativos (seja os praticados pelos médicos cooperados, como os decorrentes de intercâmbio) e, como tais, sujeitam-se à incidência do IRPJ e da CSLL. Adotou também como fundamento para decidir o previsto no item 3 do Parecer Normativo CST nº 38/80.

Além disso, a decisão recorrida afastou o argumento veiculado pela Impugnante que caberia ao autuante segregar os atos cooperativos dos não cooperativos, mister que compete à Contribuinte. Afirmou ainda que não há nos autos evidência que a Interessada tenha apresentado documentos que permitissem a separação das receitas auferidas com associados daquelas provenientes de não associados.

No recurso voluntário, que seguiu linha de defesa bastante diversa da impugnação, a Recorrente afirma que as receitas que teria excluído da apuração do lucro real decorreram exclusivamente da prática de atos cooperativos. Segundo ela, suas receitas seriam decorrentes de 3 tipos de atividades: (i) serviços praticados por médicos cooperados; (ii) serviços disponibilizados por rede credenciada (internações em hospitais e clínicas, medicina diagnóstica, análises laboratoriais, etc); e (iii) atividades não operacionais (em especial receitas financeiras e de participações societárias). Tais atividades seriam classificadas por ela como (i) atos cooperativos principais; (ii) atos cooperativos auxiliares; e (iii) atos não cooperativos, respectivamente.

Prossegue em sua argumentação afirmando que as glosas efetuadas pela autoridade fiscal decorreram da apuração realizada pela Recorrente considerando-se as receitas e despesas dos atos por ela designados como cooperativos principais e cooperativos auxiliares.

Afirma ainda no item 23 do recurso voluntário que não haveria divergência entre ela, Recorrente, e a autoridade fiscal no que respeita aos “atos cooperativos principais”. Como consequência, considera que a controvérsia restringe-se ao que nomeou como “atos cooperativos auxiliares” que tem, segundo seu entendimento, natureza de ato cooperativo e não se sujeitam à incidência tributária.

Antes de prosseguir com os argumentos do recurso voluntário, há de se reparar a verdade dos fatos. Não há nos autos nada que indique que a autoridade fiscal considerou o que para a Recorrente constitui “ato cooperativo principal” como ato cooperativo. Ademais, este “conceito” foi apresentado pela Contribuinte apenas com o recurso voluntário e não há qualquer menção a ele no termo de verificação fiscal ou no acórdão de impugnação. Repita-se, a bem da verdade, a conclusão da autoridade fiscal sobre as receitas auferidas pela Recorrente, donde se conclui que, ao contrário do que esta afirma, há discordância entre o fisco e a Interessada no tratamento de todas as receitas por ela auferidas:

O problema reside no conceito de ato cooperativo adotado pela entidade, que difere essencialmente do conceito legal. Nos termos da lei 5.764/71, que rege todo o sistema cooperativista, são atos cooperativos apenas aqueles praticados entre a cooperativa e seus membros cooperados, ou entre as cooperativas entre si, no interesse exclusivo dos cooperados. Veja-se que a maior parte das receitas auferidas pela fiscalizada, nos períodos examinados, decorre das chamadas contraprestações pecuniárias, vale dizer, do pagamento das mensalidades de planos de saúde. Estes pagamentos uniformes e a preço global, feitos por terceiros não cooperados, na condição de clientes contratantes, em contratos com característica de seguro-saúde, não se revestem das condições do ato cooperativo. Some-se a isto a afirmação do contribuinte de que considerou como ato não cooperado apenas as receitas de aplicações financeiras e aluguéis, classificadas no grupo 3441990170000.

Voltando ao recurso voluntário, sustenta a Recorrente que o elemento nuclear do ato cooperativo é a sua adequação à consecução dos objetivos sociais da cooperativa. Com base nessa premissa, afirma que exerce a atividade de "Operadora de Plano de Assistência à Saúde" e que, por esta razão os por ela designados como “atos cooperativos auxiliares” também são atos cooperativos e devem ser acobertados pelas benesses legais dirigidas a atos desta natureza.

Ainda segundo a Recorrente, a remuneração através da venda de planos de saúde não descaracteriza o ato cooperativo por ela praticado. Afirma que o contexto em que veio à luz o item 3.2 do Parecer Normativo CST nº 38/1980, utilizado pelo fisco como um dos fundamentos para tributar as receitas ora discutidas, é diverso do atual, especialmente após o advento da Lei nº 9.656/1998, que em seu art. 1º, inciso II, autoriza cooperativas a serem operadoras de planos de saúde.

A Recorrente defende também que as atividades auxiliares, prestadas via rede credenciada, também são atos cooperativos. Para ela, “...os serviços hospitalares, serviços de laboratórios e afins disponibilizados são meramente subcontratados de terceiros, mas quem os fornece em nome próprio é a cooperativa”. Tais serviços são necessários e indispensáveis aos

serviços prestados diretamente pelos médicos cooperados, donde se justificariam como atos cooperativos.

Afirma ainda que há necessidade de se dar adequado tratamento tributário ao ato cooperativo por expressa determinação do art. 146, III, “c” da Constituição Federal.

Apresenta também acervo jurisprudencial que convalidaria os argumentos por ela defendidos.

Aduz ainda que há ilegalidade na tributação sobre a totalidade do resultado auferido pela Recorrente. Defende que a parcela de receitas proporcional aos serviços diretamente prestados pelos cooperados não pode ser tributada em hipótese alguma, e demanda perícia para comprovar o alegado. Contesta a afirmação da autoridade fiscal que seria impossível segregar as receitas auferidas pela Recorrente. Argumenta que o melhor método para segregar as receitas seria o que resultou na mensuração por ela apresentada por cada tipo de ato (cooperativo principal, cooperativo auxiliar e não cooperativo).

Advoga a Recorrente que as parcelas auferidas a título de reembolso de intercâmbio não podem ser tributadas em hipótese alguma por não serem ingressos de receitas.

Finaliza sua petição pedindo a nulidade integral dos autos de infração contestados, ou que pelo menos parte da receita seja considerada como não tributável, porque praticadas por médicos cooperados.

Como afirmando no relatório, este processo veio a julgamento em duas ocasiões anteriores. Com a devida vênua aos Conselheiros que me antecederam, o recurso voluntário inovou completamente os termos da impugnação e, na opinião deste relator, não deveria ter sido conhecido, à luz do que preceitua o art. 16, inciso III e § 4º do Decreto nº 70.235/1972 . Entretanto, esta não foi a conclusão a que se chegou nas duas vezes que a questão foi pautada, razão pela qual considero o fato superado.

O processo foi baixado em diligência por duas vezes. O resultado da primeira diligência foi absolutamente inconclusivo, motivando-se a nova determinação consubstanciada na Resolução nº 1402-001.643.

Desta feita, a unidade de origem da RFB atendeu à Resolução e apresentou informações relevantes para o deslinde do feito. Dentre elas, destaque-se as seguintes:

Uma vez que a autoridade lançadora considerou todos os atos como não-cooperativos, não cabe ao signatário desta informação adotar entendimento diverso daquele que fundamentou a autuação, de modo a reclassificar os resultados da autuada, discriminando os atos cooperativos e não cooperativos sob outros fundamentos que não os originalmente utilizados, sem que a Autoridade Julgadora tenha

estabelecido claramente parâmetros nesse sentido. Ou seja, sem que tenha delimitado o escopo da Diligência, esclarecendo no caso concreto o que considera ato cooperativo e ato não cooperativo.

7. Contudo, cabe aqui algumas considerações acerca dos argumentos e cálculos apresentados pelo Contribuinte.

Da Segregação dos Resultados pela Contribuinte (fls. 1447/1472)

8. Os cálculos constantes da Resposta ao TIF nº 01, acostados a fls. 1447/1472, permitem concluir que a Contribuinte, sob a sua perspectiva, separou as receitas relativas a atos cooperativos daquelas relativas a atos não cooperativos, designando estas últimas como “Proveniente de Atos de não Associados”. O mesmo foi feito em relação aos custos e encargos. Os quadros abaixo, constantes da aludida resposta, relativos ao 3º Trimestre de 2006, demonstram tal distinção.

Composição das Receitas				
Atos	Conta Contabil	Monenclatura	Valor	% de Composição
Receitas Total de Produção			6.181.397,81	100,00
Proveniente Atos Cooperativo			3.972.118,39	64,26
	33	Outras rec. Op.(Intercambio)	1.221.183,58	19,76
	311	Contraprest. Liquidas (PF, PJ)	2.750.934,81	44,50
Proveniente de Atos de não Associados			2.209.279,42	35,74
	311	Contraprest. Liquidas (PF, PJ)	2.209.279,42	35,74

Composição dos Custos				
Atos	Conta Contabil	Monenclatura	Valor	% de Composição
Custos Total de Produção			4.869.607,74	100,00
Atos Cooperativo			2.700.894,71	55,46
	411171011129	Outros (Intercambio)	928.589,55	19,07
	411121011119	Outros (Cooperado)	1.335.803,19	27,43
	441389011	Atos Coop. Principais (Programas)	436.501,97	8,96
Atos de não Associados			2.168.713,03	44,54
	411151012119	Outros	189.621,14	3,89
	411171012119	Outros (Rede Credenciada)	1.936.069,98	39,76
	312	Varição Prov Tec - Remissão	43.021,91	0,88

9. Vê-se que no demonstrativo “Composição das Receitas”, a Contribuinte indica o grupo 311 (“311000000000 – CONTRA PREST. LÍQUIDAS”, no Balancete) tanto para reconhecer receitas oriundas de atos cooperativos como de atos não cooperativos, “Proveniente de Atos de não Associados”. Assim, apesar de indicar receitas relativas a atos não cooperativos, não evidenciou as contas que abrigariam os dois tipos de receitas.

10. Nos Balancetes apresentados também não é possível visualizar as subcontas do grupo 311000000000 que registrariam as receitas de atos cooperativos e não cooperativos, o que sugere que tal discriminação de receitas foi feita à margem da contabilidade. Para melhor esclarecer a impossibilidade de identificar os dois tipos

de receitas na escrituração, segue abaixo demonstrativo composto a partir dos Balancetes (3º Trimestre de 2006), com as subcontas do grupo 311000000000.

Trimestre	Classificador	Nome da Conta	Mov.Debito SOMA	Mov.Credito SOMA	Diferença
3º trimestre de 2006	3111110111200	FAMILIAR	106,48	3.742.369,21	3.742.262,73
3º trimestre de 2006	3111110111300	COLETIVO EMPRESARIAL	10.462,85	1.250.853,55	1.240.390,70
3º trimestre de 2006	3111120121300	COLETIVO EMPRESARIAL	-	46.710,23	46.710,23
3º trimestre de 2006	3111120111300	COLETIVO EMPRESARIAL	-	20.324,58	20.324,58
3º trimestre de 2006	3115110111300	COLETIVO EMPRESARIAL	-	-	-
3º trimestre de 2006	3115110111200	FAMILIAR	89.474,01	-	-89.474,01
TOTAL			100.043,34	5.060.257,57	4.960.214,23

11. Os totais lançados em cada subconta do grupo 3110000000000 comprovam não ser possível identificar no plano de contas da Contribuinte as rubricas relativas a receitas “Proveniente Atos Cooperativo”, no total de R\$ 2.750.934,81, e “Proveniente de Atos de não Associados”, no total de R\$ 2.209.279,42, conforme indicado no demonstrativo “Composição das Receitas – 3º Trimestre de 2006”.

12. Ou seja, não é possível aferir a consistência dos cálculos da Contribuinte com os registros contábeis, mais especificamente com os valores lançados nas contas constantes dos Balancetes. Há, assim, evidência de que o plano de contas não foi estruturado para demonstrar a segregação das receitas, custos e encargos relativas a atos cooperativos e não cooperativos. Outrossim, a Contribuinte não apresentou outros elementos que permitissem comprovar tal segregação.

13. Nas verificações acima relatadas, tomou-se por exemplo o 3º trimestre de 2006, no entanto a mesma situação se reproduz nos trimestres seguintes, objeto da autuação.

14. As verificações relatadas neste tópico, em que pese serem apenas exemplificativas, demonstram que os elementos apresentados, em particular os Balancetes e cálculos de fls. 1447/1472, não possibilitam identificar de forma fidedigna a natureza das receitas, custos e encargos. Logo, não permitem tampouco sob a ótica do Contribuinte aferir os resultados relativos a atos cooperativos e não cooperativos.

Além das considerações quanto à impossibilidade da correta segregação de receitas para fins de aferir quais seriam decorrentes de atos cooperativos, e quais não, autoridade diligenciadora emitiu outras conclusões sobre os atos designados pela Recorrente como cooperativos auxiliares (considerados pelo fisco como não cooperativos) e sobre os resultados das operações de intercâmbio, considerados pela autoridade diligenciadora como atos cooperativos (no caso de intercâmbio ativo) e não cooperativos (no intercâmbio passivo). Com base nestas conclusões, a autoridade fiscal elaborou o demonstrativo de fl. 1.496 com os resultados do que considera atos cooperativos e não cooperativos praticados pela Recorrente:

40. Com base nos resultados de atos não cooperativos, apurados segundo os métodos e critérios relatados na presente Informação, é possível concluir que a autuação não merece reparo, a despeito das evidências de que o plano de contas da Contribuinte não está adequadamente estruturado para segregação dos

resultados. Isto, porque os resultados obtidos provenientes de atos não cooperativos são superiores aos valores tributáveis objeto do lançamento, conforme se demonstra a seguir.

Trimestre	Ato Não Cooperativo				Auto de Infração	Valor a ser Mantido
	Receita	Custo Direto	Custo Indireto	Resultado	Valor Tributável	Valor Tributável
3º trimestre de 2006	5.814.923,84	-3.062.337,04	-1.098.138,99	1.654.447,81	1.033.101,27	1.033.101,27
4º trimestre de 2006	5.918.758,19	-3.227.818,85	-1.401.958,28	1.288.981,06	973.974,13	973.974,13
1º trimestre de 2007	5.967.993,55	-2.332.955,11	-1.207.540,06	2.427.498,38	2.018.144,15	2.018.144,15
2º trimestre de 2007	5.591.682,62	-3.428.362,90	-1.262.558,87	900.760,85	261.436,91	261.436,91
3º trimestre de 2007	5.569.058,82	-2.956.075,32	-1.249.717,20	1.363.266,30	1.137.562,87	1.137.562,87

Intimada da conclusão a que chegou a autoridade fiscal, a Contribuinte apresentou as considerações de fls. 1.505 a 1.518. Através da petição, a ora Recorrente sustenta, dentre outros, os seguintes argumentos principais:

- que o relatório de diligência fiscal chegou a resultado substancialmente igual à apuração inicial, o que demonstraria que a metodologia aplicada na diligência não foi adequada;
- que a autoridade fiscal nunca se pretendeu imparcial de modo a aplicar a metodologia determinada pelo CARF;
- que a diligência fiscal chegou a resultado tributável ainda superior ao da diligência inicial;
- que o erro de metodologia resultou na apuração de percentuais muito baixos de receitas com atos cooperativos, em alguns trimestres de 5% em relação ao total das receitas;
- que o laudo apresentado por assistente técnico da Recorrente foi ignorado pela autoridade fiscal;
- que o laudo técnico apresentado concluiu, com base no Parecer Normativo CST nº 73/75, que apenas no 1º trimestre de 2007 houve apuração de resultado positivo tributável;
- que as cooperativas do sistema Unimed tem apresentado sucessivos déficits, como é de conhecimento público;
- que a diligência fiscal empreendida propôs critérios próprios para classificação de despesas e custos referentes a atos cooperativos e não cooperativos. Tal fato resultaria em mudança de critério visando manter a autuação fiscal;
- que o critério original da autuação fiscal foi a consideração de que as receitas auferidas com a venda de planos de saúde não consistiriam em atos cooperativos e que tal questão estaria superada e pacificada no STJ e no CARF;
- que a alteração de critério que fundamentou a autuação fiscal é vedada pelo art. 146 do CTN;
- que o relatório de diligência fiscal não deve ser aceito por este Colegiado, que deve levar em consideração o laudo do assistente técnico (fls. 1.520 a 1.546) da Recorrente e cancelado o auto de infração.

Posteriormente, esta Turma Julgadora aprovou nova Resolução (1202-000.270) para que a unidade de origem procedesse às seguintes providências:

Assim, proponho a conversão do julgamento em nova diligência para que sejam tomadas as seguintes providências pela unidade de origem:

1. a partir das premissas estabelecidas neste voto, elaborar uma planilha, discriminando as receitas, dividindo-as em dois grupos, a saber: i) receitas planos de saúde; ii) receitas intercâmbio;
2. discriminar as despesas ou custos diretos vinculados aos atos não cooperativos (vendas de planos de saúde, não se devendo incluir as despesas com intercâmbio por serviços prestados por outras cooperativas da Unimed a usuários do plano de saúde da Recorrente);
3. segregar as despesas/custos indiretos, através da aplicação de um percentual de rateio proporcional entre as receitas de atos cooperativos (intercâmbios) e atos não-cooperativos (venda de planos de saúde).
4. apresentar outras considerações relevantes para o deslinde desta controvérsia.
5. elaborar relatório conclusivo, com a apuração do resultado positivo ou negativo (atos cooperativos), e lucro tributável (lucro real referente atos não cooperativos).

Ao final do relatório conclusivo, a Contribuinte deverá ser cientificada do seu resultado, sendo-lhe facultada a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro atendeu à Resolução e apresentou a informação fiscal de fls. 1.609 a 1.616, que chegou à seguinte conclusão quanto à composição das receitas da cooperativa:

22. Apuradas as receitas, custos, despesas e encargos, por tipo de ato, em conformidade com as premissas estabelecidas pela Autoridade Julgadora e segundo os métodos e critérios relatados na presente Informação Fiscal, foram levantados os resultados com origem em ato cooperativo e em ato não cooperativo, estes últimos passíveis de tributação, em atenção ao item “5” da Resolução 1202-000.270, conforme demonstrativos abaixo.

Trimestre	Ato Cooperativo			
	Receita	Custo Direto	Custo Indireto	Resultado
3º trimestre de 2006	1.221.183,58	-1.335.803,19	-216.945,96	-331.565,57
4º trimestre de 2006	1.333.069,82	-1.369.874,75	-294.794,73	-331.599,66
1º trimestre de 2007	1.204.282,43	-824.035,51	-225.019,65	155.227,27
2º trimestre de 2007	1.449.074,74	-1.417.854,81	-277.659,51	-246.439,58
3º trimestre de 2007	1.506.910,44	-1.386.270,49	-280.931,36	-160.291,41
	6.714.521,01	-6.333.838,75	-1.295.351,21	-914.668,95

Trimestre	Ato Não Cooperativo			
	Receita	Custo Direto	Custo Indireto	Resultado Tributável
3º trimestre de 2006	4.960.214,23	-2.630.930,50	-881.193,03	1.448.090,70
4º trimestre de 2006	5.006.623,79	-2.813.120,42	-1.107.163,55	1.086.339,82
1º trimestre de 2007	5.258.349,82	-1.961.359,48	-982.520,41	2.314.469,93
2º trimestre de 2007	5.140.082,57	-2.775.467,14	-984.899,36	1.379.716,07
3º trimestre de 2007	5.196.548,76	-2.380.373,86	-968.785,84	1.847.389,06
	25.561.819,17	-12.561.251,40	-4.924.562,19	8.076.005,58

Intimada do resultado da diligência, a Contribuinte apresentou a manifestação de fls. 1.624 a 1.636. Através da petição, sustenta que a exclusão de receitas procedida na diligência fiscal teria aumentado o resultado tributável da empresa.

Alega que deveriam ser excluídas da apuração de tributos as receitas decorrentes da venda de planos de saúde ou, quando menos, considerar os custos relativos a operações de intercâmbios que tenham sido computadas para fins de tributação.

Contesta as informações contábeis utilizadas na diligência fiscal por supostamente conter divergências em relação aos balancetes integrantes do processo ou por não terem sido discriminados por trimestres.

Noticia que os resultados apurados pelo fisco são divergentes dos constantes dos balancetes apresentados pela atuada, o que resultaria na inadequação da diligência.

Pugna pela validação dos demonstrativos por ela apresentados (fls. 1.447 a 1.472), que permitiria identificar a natureza das receitas, custos e encargos correspondentes.

Finaliza sua petição apresentando as seguintes conclusões:

42. Em face do exposto, a nova apuração proposta pelo relatório de diligência fiscal não deve ser aceita, na medida em que apresenta diversas inconsistências capazes de impactar por completo as conclusões deste c. CARF.

43. Além disso, o laudo de fls. 1447/1472 evidencia que as conclusões preliminares expostas na r. resolução determinada por esta turma não procedem na parte em que conclui que a contabilidade da Recorrente não viabilizaria a segregação das receitas e despesas, visto que essa segregação é plenamente viável e muito mais factível e adequada do que a apuração apresentada na diligência realizada pela D. autoridade fiscal.

44. Nesse contexto, a Recorrente pugna pela desconsideração das conclusões alcançadas na diligência fiscal, devendo ser acatadas as conclusões expostas no

laudo de fls. 1447/1472; sucessivamente, pugna, ao menos, pela determinação de nova diligência, para sanar os equívocos indicados na presente manifestação.

Pois bem. Este o contexto fático do julgamento.

Resta incontroverso que a origem das receitas auferidas pela Recorrente decorre essencialmente da venda de planos de saúde. As receitas financeiras foram consideradas de natureza não cooperativa pela própria Contribuinte, não havendo litígio em relação a elas.

As receitas decorrentes da venda de planos de saúde, nos termos do recurso voluntário, teriam origem na prestação de atos cooperativos principais (serviços prestados por médicos credenciados) e atos cooperativos auxiliares (internações em hospitais e clínicas, medicina diagnóstica, análises laboratoriais, etc).

Além destas receitas, a Recorrente recebe ingressos decorrentes de operações de intercâmbio ativo, situação na qual presta atendimento a usuários de outras cooperativas do sistema Unimed e recebe o ressarcimento pelos serviços prestados pelos seus cooperados ou rede credenciada e por ela pagos. Ainda, quanto às operações de intercâmbio, há situações em que seus usuários (contratantes dos planos de saúde ofertados pela Recorrente) se utilizam dos cooperados ou redes credenciadas de outras cooperativas do sistema Unimed.

Esquemáticamente, portanto, temos que a Recorrente recebe ingressos de duas naturezas. A principal delas, decorre da venda de planos de saúde; o segundo tipo corresponde ao ressarcimento de despesas pagas por prestação de serviços efetuados a usuários de outras cooperativas do sistema Unimed.

As receitas decorrentes da venda de planos de saúde, por sua vez, tem como escopo pagar, além das despesas gerais, os serviços prestados por cooperados (ato cooperativo principal, no dizer da Recorrente); os serviços oferecidos pela rede credenciada (atos cooperativos auxiliares, nos termos da Recorrente) e os serviços prestados aos usuários da Recorrente por outras cooperativas do sistema Unimed (operações de intercâmbio), seja por cooperados da outra cooperativa, seja pela rede a ela credenciada.

Neste cenário, a Recorrente não logrou demonstrar o *quantum* da receita auferida decorreu de ato cooperativo, e qual a parcela derivou de atos não cooperativos. Veja-se, a título ilustrativo, as receitas classificadas pela Contribuinte como relativas a “atos cooperativos principais” no balancete do mês de julho de 2006 (fl. 768):

Balancete Analítico (Valores em Reais)

UNIMED RESENDE/RJ COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO (0001)		CNPJ/CPF:	68.709.211/0001-31	Folha:	00025			
End: RUA NICOLAU TARANTO 239--COMERCIAL - CEP: 27542-020								
Município:	RESENDE	UF:	RJ	Emitido em:	07/06/2010			
Período:	Julho de 2006	Data do encerramento:	31/07/2006	NIRE:	334-0000480-9			
				Dt.Registro:	17/11/1992			
Acesso	Terc	Classificador	Nome da Conta	C/Custo	Saldo Inicial	Mov.Débito	Mov.Crédito	Saldo Final
30000		3000000000000	CONTAS DE RESULTADO		12.204.866,63	65.342,59	2.191.858,99	14.331.383,03
30001		3100000000000	CONTRAPREST. EF. PL. ASS. SAÚDE		9.289.635,42	59.804,54	1.709.368,39	10.939.199,27
30002		3110000000000	CONTRAPREST. LIQUIDAS		9.439.168,84	40.409,74	1.709.368,39	11.108.127,49
30003		3111000000000	CONTRAPREST. EMIT. ASS. MÉD-HOSP.		9.714.138,13	5.297,94	1.709.368,39	11.418.208,58
30004		3111100000000	CONTRAPREST. FUNDIÁRIA		9.714.138,13	5.297,94	1.709.368,39	11.418.208,58
30005		3111100000000	PRE-PAGAMENTO		9.606.414,01	5.297,94	1.683.100,05	11.284.216,12
30006		3111101000000	MATRIZ		9.606.414,01	5.297,94	1.683.100,05	11.284.216,12
30007		3111101100000	ATOS COOPERATIVOS PRINCIPAIS		9.606.414,01	5.297,94	1.683.100,05	11.284.216,12
30008		3111101110000	PL. ANTERIORES LEI 9656/98		9.606.414,01	5.297,94	1.683.100,05	11.284.216,12
30011		3111101120000	FAMILIAR		7.251.155,53	0,00	1.241.701,02	8.492.856,55
30012		3111101129000	Outros		7.251.155,53	0,00	1.241.701,02	8.492.856,55
30013		3111101130000	COLETIVO EMPRESARIAL		2.355.258,48	5.297,94	441.399,03	2.791.359,57
30014		3111101139000	Outros		2.355.258,48	5.297,94	441.399,03	2.791.359,57
30064		3111200000000	CUSTO OPERACIONAL		107.724,12	0,00	26.268,34	133.992,46

Pois bem. Além das receitas acima discriminadas (planos familiar e coletivo empresarial), constam no referido balancete as receitas decorrentes de operações de intercâmbio (outras receitas operacionais) e as receitas financeiras (fl. 770):

79.079 DE VAT

Balancete Analítico (Valores em Reais)

Fl. 770

UNIMED RESENDE/RJ COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO (0001)		CNPJ/CPF:	68.709.211/0001-31	Folha:	00027			
End: RUA NICOLAU TARANTO 239--COMERCIAL - CEP: 27542-020								
Município:	RESENDE	UF:	RJ	Emitido em:	07/06/2010			
Período:	Julho de 2006	Data do encerramento:	31/07/2006	NIRE:	334-0000480-9			
				Dt.Registro:	17/11/1992			
Acesso	Terc	Classificador	Nome da Conta	C/Custo	Saldo Inicial	Mov.Débito	Mov.Crédito	Saldo Final
30962		3121190000000	MODALIDADE NAO DEFINIDA		-149.533,42	19.394,80	0,00	-168.928,22
30963		3121190100000	MATRIZ		-149.533,42	19.394,80	0,00	-168.928,22
30964		3121190110000	ATOS COOPERATIVOS PRINCIPAIS		-149.533,42	19.394,80	0,00	-168.928,22
30969		3121190111000	Provisao de Risco		-149.533,42	19.394,80	0,00	-168.928,22
31088		3300000000000	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS		2.478.508,50	5.538,05	403.053,82	2.876.024,27
31089		3310000000000	OUTRAS REC. OPER. ASSIST. SAÚDE		2.478.508,50	5.538,05	403.053,82	2.876.024,27
31090		3311000000000	RECEITAS C/OP. ASS. MÉD-HOSPIT.		2.478.508,50	5.538,05	403.053,82	2.876.024,27
31106		3311800000000	OUTRAS		2.478.508,50	5.538,05	403.053,82	2.876.024,27
31107		3311890000000	MODALIDADE NÃO DEFINIDA		2.478.508,50	5.538,05	403.053,82	2.876.024,27
31108		3311890100000	MATRIZ		2.478.508,50	5.538,05	403.053,82	2.876.024,27
31212		3311890110000	ATOS PRINCIPAIS		875.041,71	5.315,60	133.588,32	1.003.314,43
31109		3311890111000	Intercambio - A.Principal		886.608,50	359,22	133.588,32	1.019.837,60
31210		3311890112000	(-) Glosas Interc.A.Principal		-11.566,79	4.956,38	0,00	-16.523,17
31213		3311890120000	ATOS AUXILIARES		1.603.466,79	222,45	269.465,50	1.872.709,84
31209		3311890121000	Intercambio - A.Auxiliar		1.603.466,79	222,45	269.465,50	1.872.709,84
31110		3400000000000	RECEITAS FINANCEIRAS		434.737,71	0,00	79.331,78	514.069,49

De plano, verifica-se que não há qualquer receita que fosse relacionada aos serviços prestados pela rede credenciada, os chamados serviços auxiliares ou, nas palavras da Recorrente, atos cooperativos auxiliares. Não resta dúvida que as despesas relacionadas a esta atividade são as mais relevantes, conforme atesta a própria Recorrente (resposta ao TIF nº 1, fl. 1.454):

No caso da Unimed os recebimentos dos planos de saúde são representados por contratos em Pré-pagamento, ou seja, o cliente primeiro paga para depois usar, ou paga e não usa, de modo que um cliente pode pagar R\$ 1.000,00 de mensalidade de plano de saúde e ficar 08 (oito) meses sem gerar nenhum custo à cooperativa, porém pode após longo período sem uso, necessitar de uma internação em um UTI e gerar custo de R\$ 300.000,00, vir a óbito e automaticamente encerra-se o contrato.

Neste sentido as receitas devem ser segmentadas na proporção dos custos, ou seja, se 10% de uma internação de R\$ 300.000,00 corresponde a honorários de médicos cooperados (ou seja, custo de ato cooperativo), a consequência é que 10% da receita de venda daquele plano de saúde de R\$ 1.000,00 deve ser segmentado como sendo receita de ato ATOS COOPERATIVO.

Aliás, a resposta é bastante esclarecedora. No exemplo apresentado, ainda que tenha efetuado o rateio da receita com base nos custos, 10% da receita auferida seria decorrente de atos cooperativos e os 90% restantes, embora não tenha sido dito no referido termo, de atos não cooperativos decorrentes de serviços prestados pela rede credenciada.

O óbice intransponível no caso concreto é que a Recorrente escriturou suas receitas sem qualquer distinção entre as receitas vinculadas à prestação de serviços por cooperados e as receitas destinadas a cobrir despesas com a rede credenciada, constituída por não cooperados (clínicas, hospitais, laboratórios e outros prestadores de serviços não associados). E tal procedimento resulta na impossibilidade de se distinguir entre o que seriam receitas decorrentes de atividades cooperativas (aquelas cujo serviço foi praticado por médico cooperado) e como tais não sujeitas à incidência tributária, daquelas auferidas em função das atividades não cooperativas (praticadas por não cooperados), sobre as quais incidem IRPJ e CSLL. E tal situação autoriza a tributação do total das receitas auferidas.

Este o entendimento da 1ª Turma da CSRF, conforme atesta o acórdão nº 9101-003.018, de lavra do Conselheiro Rafael Vidal Araújo e assim ementado, no que pertine ao caso em análise:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

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

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

Do voto condutor do julgado, pode-se extrair que a falta de segregação de receitas pela fiscalizada não transfere à autoridade fiscal o ônus de proceder à distinção entre o que é e o que não é ato cooperativo:

A principal questão sob exame consiste em definir a natureza da receita decorrente da venda de planos de saúde realizada por instituições como a interessada, operadora de planos de saúde organizada como cooperativa.

Preliminarmente, o tema que merece discussão é se, em função das atividades exercidas, caberia definir a interessada como cooperativa. Na verdade, anuindo com a recorrente quando reclama seu reconhecimento como operadora de saúde, penso que as atividades que a identificam como tal estão perfeitamente delineadas ao contrário da realização de atos cooperativos, prática essa não vislumbrada no procedimento fiscal.

A fiscalizada entende que se o ato é praticado em benefício da cooperativa só haveria distinção entre atos cooperativos principais e auxiliares. Essa tese parte de uma interpretação extensiva da definição do ato cooperativo prevista no art. 79 da Lei nº 5.764/71.

Nos termos desse dispositivo, ato cooperativo é aquele praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si.

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

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

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

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

O Fisco constatou que o faturamento da empresa provém fundamentalmente da comercialização de planos de saúde. Não resta dúvida, portanto, de que a

recorrente considerou como ato cooperado a atividade tipicamente mercantil exercida como operadora de planos de saúde junto a terceiros.

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

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

Esta posição, aliás, encontra suporte na jurisprudência do STJ, conforme seguinte excerto voto condutor do julgado nº 1301-002.819, de lavra do ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

E tal entendimento não poderia ser outro em razão do decidido no âmbito do REsp nº 58.265/SP em julgamento representativo de controvérsia, no rito do art. 543C do CPC/1973, cujo entendimento deve ser obrigatoriamente observado no âmbito desta Corte Administrativa, nos termos do § 2º do art. 62 do Anexo II do RICARF. Nesse julgado apreciou-se a possibilidade de tributação sobre resultado positivo decorrente de aplicações financeiras realizadas por cooperativas, conforme se observa em sua ementa transcrita a seguir

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

1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).
2. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.
3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas

pelo órgão executivo federal competente (Lei n. 5.764/71, artigos 88 e 111).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por esta razão, a Segunda Turma do STJ decidiu que:

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

E a fim de que não paire dúvidas de que a matéria em debate nestes autos foi decidida pela sistemática de recursos repetitivos, reproduz-se a ementa também desse julgado:

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

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

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

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

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

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

6. *Agravo regimental não provido.*” [grifei]

E não se trata de um mero julgado isolado, pois tal entendimento vem sendo reiteradamente aplicado no âmbito do STJ. Veja-se:

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

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

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

Precedentes: REsp. Nº 237.348 SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17 de fevereiro de 2004; REsp 418.352/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 23.09.02; REsp 215.311 / MA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 10/10/2000; REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2006.

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

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

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

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

3. *Reformulação do entendimento da Relatora nesse particular.*

4. *A partir dessas premissas, e das expressas disposições das Leis 5.764/71 e LC 70/91, e ainda do art. 111 do CTN, não pode o Poder Judiciário atuar*

como legislador positivo, criando isenção sobre os valores que ingressam na contabilidade da pessoa jurídica e que, posteriormente, serão repassados a seus associados, relativamente às operações praticadas com terceiros.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Em recente decisão, a 1ª Turma da CSRF decidiu, por unanimidade, que a receita da venda de planos de saúde não é ato cooperativo. O acórdão nº 9101-007.232 restou assim ementado e decidido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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

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

[...]

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, conhecer do recurso; e (ii) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte, por maioria de votos, conhecer do recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram pelo não conhecimento. No mérito, acordam em: (i) **por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso do Contribuinte;** e (ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

No caso dos autos, conforme acima demonstrado, a Recorrente não segregou as receitas que seriam relacionadas à prestação de serviços pelos cooperados daquelas que seriam ligadas aos prestadores de serviços não cooperados, motivo pelo qual a tributação deve incidir sobre o total das receitas auferidas com planos de saúde.

Entretanto, as receitas decorrentes de operações de intercâmbio estão devidamente discriminadas nos balancetes apresentados, conforme imagem acima destacada. E tais ingressos não são receitas propriamente ditas, mas sim recursos originados de outras cooperativas do sistema Unimed e destinados a prestadores de serviços, cooperados ou não, ligados à Recorrente. São atos praticados entre cooperativas e encontram guarida nas previsões do *caput* do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971 e sobre tais valores não deve incidir a tributação.

Este tem sido o entendimento desta primeira seção de julgamento, nos termos do acórdão nº 9101-005.847, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2009

ATO COOPERATIVO. RECEITAS DE INTERCÂMBIO.

As receitas de intercâmbio, por consistirem em valores transferidos entre cooperativas associadas, encaixam-se na definição legal de ato cooperativo do artigo 79 da Lei 5.764/1971, não podendo ser alcançadas pela tributação.

Noto que o relatório de diligência fiscal (fls. 1.483 a 1.496) considerou que as receitas decorrentes de operações de intercâmbio são classificadas como atos não cooperativos, decisão que não é corroborada por este relator.

No que diz respeito às despesas e custos, computados na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL, deve-se seguir o mesmo raciocínio, de tal sorte que o custo assistencial (despesa) incorrido no atendimento de seus beneficiários prestados por outras Unimed (despesas de intercâmbio) não deve ser computado para a apuração do resultado dos atos cooperativos. Por outro lado, deve-se computar totalmente as **despesas de comercialização de planos**, vez que se encontram diretamente vinculada à atividade de Operadora de Plano de Saúde, que é totalmente tributada.

Com referência às **outras despesas operacionais** e **despesas administrativas**, devem ser consideradas como despesas indiretas, vez que é impossível sua segregação para fins de identificar se decorrente de atos cooperativos ou não, devendo ser utilizadas na proporção matemática a ser encontrada no rateio das receitas, em nova diligência.

Veja-se que a autoridade fiscal constituiu o IRPJ e a CSLL por considerar que a Contribuinte excluiu indevidamente das respectivas bases de cálculo o que seriam os resultados de atividades cooperativas:

Como a contabilidade não se presta à correta segregação de receitas e despesas entre o resultado cooperativo e o resultado não-cooperativo, como dita a lei, fica a fiscalizada sujeita à tributação na forma aplicável às pessoas jurídicas em geral.

Em decorrência, procedemos à nova apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, para os anos-calendário 2006 e 2007, identificando as adições e exclusões cabíveis.

Diante do exposto, conclui-se que a fiscalizada, para efeito de tributação do IRPJ e da CSLL, é uma empresa comercial como outra qualquer, não podendo usufruir o privilégio de excluir do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL valores tributáveis (receitas de atividades mercantis).

Assim, no presente lançamento de ofício, refazemos o cálculo da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sem a exclusão dos valores de Resultado não tributável de Sociedade Cooperativa, indicada no Lalur e nas DIPJ da sociedade, conforme quadro abaixo.

Esses valores indevidamente excluídos são os que constam do auto de infração em anexo.

Trim/Ano	Valor Indevidamente Excluído de Resultado não Tributável de Sociedade Cooperativa (em R\$)
3/2006	1.033.101,27
4/2006	973.974,13
1/2007	2.018.144,15
2/2007	261.436,91
3/2007	1.137.562,87

A infração apurada foi qualificada como exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real:

001 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
RESULTADOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS - INCIDÊNCIA

Exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituadas como atos não cooperativos, implicando redução do lucro real, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
30/09/2006	R\$ 1.033.101,27	75,00
31/12/2006	R\$ 973.974,13	75,00

Portanto, o lançamento fiscal limitou-se a desconsiderar as exclusões procedidas para a apuração do IRPJ e da CSLL sobre o lucro real nos trimestres fiscalizados, posto que, no entender do agente autuante, como não havia segregação de receitas nos assentamentos contábeis apresentados, todas as receitas deveriam ser tidas como decorrentes de atos não cooperativos.

A Recorrente, por meio do documento de fls. 1.447 a 1.472 apresenta novos cálculos para o IRPJ e a CSLL apurados pelo lucro real.

Segundo os números apresentados, parte do lançamento fiscal perpetrado, conforme se constata com o cotejo entre os valores objeto do lançamento de ofício e aqueles apresentados no referido documento, resta incontroverso, já que os valores integrantes das planilhas de fls. 1.447 a 1.472 são inferiores aos registrados no LALUR ou DIPJ dos períodos. Veja-se o comparativo:

Período	Exclusão glosada	Apuração Contribuinte	Diferença
3º tri 2006	1.033.101,27	565.568,07	467.533,20
4º tri 2006	973.974,13	456.355,25	517.618,88
1º tri 2007	2.018.144,15	1.423.910,46	594.233,69
2º tri 2007	261.436,91	589.306,38	327.869,47
3º tri 2007	1.137.562,87	1.145.757,50	-8.194,63

Rememore-se, os valores desconsiderados pelo fisco (exclusões glosadas na tabela acima) foram apurados pela própria fiscalizada e obtidos nos respectivos LALUR e DIPJ e corresponderiam ao resultado decorrente da prática de atos cooperativos pela entidade.

Como nos documentos de fls. 1.447 a 1.472 os valores apresentados foram divergentes dos originais, a conclusão inescapável é que a Contribuinte reconhece como procedentes as glosas que correspondem à coluna “diferença” acima, que seriam os valores originais integrantes das DIPJ ou LALUR, deduzidos os valores da nova apuração apresentada no curso do contencioso fiscal.

À Contribuinte, visando elidir o lançamento, caberia demonstrar a correção dos valores integrantes da DIPJ ou do LALUR, desde que partisse da premissa de considerar como tributáveis as receitas decorrentes da venda de planos de saúde, já que os registros contábeis apresentados não permitem segregar as receitas de acordo com a natureza dos atos praticados.

Ao longo do contencioso, contudo, a Recorrente limitou-se a defender a correção dos dados integrantes dos documentos de fls. 1.447 a 1.472 e a sustentar que as diligências empreendidas seriam incongruentes.

Sem razão para tal insurgência.

De início, os demonstrativos apresentados não permitem, como antes afirmado, segregar e identificar as receitas que seriam vinculadas a atos cooperativos e aos não cooperativos. Veja-se a título ilustrativo parte do demonstrativo do 3º trimestre de 2006:

CUSTOS INDIRETOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS ÀS DUAS ESPÉCIES DE RECEITA CONFORME PARECER CST 73/75:

BALANCETE		3º Trimestre de 2006		
		Base	RATEIO	TOTAL
RECEITAS				6.181.397,81
Receitas com Operações de Assistência a Saúde				
PROVENIENTES DE ATOS COOPERATIVOS				
33 - Outras receitas Operacionais - Intercambio -		1.221.183,58		
311 - Contraprest. Líquidas		2.750.934,81		
			64,26%	3.972.118,39
PROVENIENTES DE OPERAÇÕES COM NÃO ASSOCIADOS				
311 - Contraprest. Líquidas		2.209.279,42		
		0,00	35,74%	2.209.279,42

É de se notar que as receitas provenientes de atos cooperativos estão registradas no grupo de contas 311, exatamente o mesmo grupo de contas que contém os registros das receitas de atos não cooperativos.

Convém, para demonstrar a impossibilidade da segregação das receitas, rememorar as conclusões a que chegou a autoridade responsável pela segunda diligência fiscal (fls. 1.486 e 1.487):

9. Vê-se que no demonstrativo “Composição das Receitas”, a Contribuinte indica o grupo 311 (“3110000000000 - CONTRAPREST.LÍQUIDAS”, no Balancete) tanto para reconhecer receitas oriundas de atos cooperativos como de atos não cooperativos, “Proveniente de Atos de não Associados”. Assim, apesar de indicar

receitas relativas a atos não cooperativos, não evidenciou as contas que abrigariam os dois tipos de receitas.

10. Nos Balancetes apresentados também não é possível visualizar as subcontas do grupo 311000000000 que registrariam as receitas de atos cooperativos e não cooperativos, o que sugere que tal discriminação de receitas foi feita à margem da contabilidade. Para melhor esclarecer a impossibilidade de identificar os dois tipos de receitas na escrituração, segue abaixo demonstrativo composto a partir dos Balancetes (3º Trimestre de 2006), com as subcontas do grupo 311000000000.

Trimestre	Classificador	Nome da Conta	Mov.Debito SOMA	Mov.Credito SOMA	Diferença
3º trimestre de 2006	3111110111200	FAMILIAR	106,48	3.742.369,21	3.742.262,73
3º trimestre de 2006	3111110111300	COLETIVO EMPRESARIAL	10.462,85	1.250.853,55	1.240.390,70
3º trimestre de 2006	3111120121300	COLETIVO EMPRESARIAL	-	46.710,23	46.710,23
3º trimestre de 2006	3111120111300	COLETIVO EMPRESARIAL	-	20.324,58	20.324,58
3º trimestre de 2006	3115110111300	COLETIVO EMPRESARIAL	-	-	-
3º trimestre de 2006	3115110111200	FAMILIAR	89.474,01	-	-89.474,01
		TOTAL	100.043,34	5.060.257,57	4.960.214,23

11. Os totais lançados em cada subconta do grupo 311000000000 comprovam não ser possível identificar no plano de contas da Contribuinte as rubricas relativas a receitas “Proveniente Atos Cooperativo”, no total de R\$ 2.750.934,81, e “Proveniente de Atos de não Associados”, no total de R\$ 2.209.279,42, conforme indicado no demonstrativo “Composição das Receitas – 3º Trimestre de 2006”.

Por estes motivos, e com base nos fundamentos apresentados no TVF e no acórdão recorrido, especialmente os Pareceres Normativos CST nºs 73/1975 e 38/1980, em relação às receitas decorrentes da comercialização de planos de saúde, não há como se apurar os resultados decorrentes dos atos cooperativos e dos não cooperativos, impondo-se a tributação integral dos valores assim ingressos.

O mesmo não se pode concluir quanto às receitas decorrentes de ingressos por operações de intercâmbio ativo.

Por este tipo de operação, a Recorrente presta serviço através da sua rede a pessoas vinculadas a outras Unimed e recebe destas o ressarcimento pelos custos incorridos na operação, ato tipicamente cooperativo.

Nesta esteira, a Resolução nº 1202-000.270, dentre outras informações, apurou os resultados decorrentes de atos cooperativos quando se considera como tais as receitas decorrentes de operação com intercâmbios. A conclusão do procedimento nesta matéria restou assim tabulado:

Trimestre	Ato Cooperativo			
	Receita	Custo Direto	Custo Indireto	Resultado
3º trimestre de 2006	1.221.183,58	-1.335.803,19	-216.945,96	-331.565,57
4º trimestre de 2006	1.333.069,82	-1.369.874,75	-294.794,73	-331.599,66
1º trimestre de 2007	1.204.282,43	-824.035,51	-225.019,65	155.227,27
2º trimestre de 2007	1.449.074,74	-1.417.854,81	-277.659,51	-246.439,58
3º trimestre de 2007	1.506.910,44	-1.386.270,49	-280.931,36	-160.291,41
	6.714.521,01	-6.333.838,75	-1.295.351,21	-914.668,95

De acordo com os dados, o único trimestre que apresentou resultado positivo decorrente dos atos cooperativos foi o 1º de 2007.

Rememore-se a forma de tributação dos resultados das entidades cooperativas, conforme explanada no TVF:

As cooperativas apuram o resultado contábil do exercício da mesma forma que as empresas em geral. No entanto, ao apurar o lucro real, as cooperativas fazem ajuste de modo a expurgar, do resultado fiscal, o resultado dos atos cooperativos. Este ajuste se dá por meio de uma adição ou de uma exclusão, conforme o caso. O resultado dos atos cooperativos é a diferença entre as receitas e despesas dos atos cooperativos. Quando as receitas dos atos cooperativos são superiores às despesas de atos cooperativos, este resultado é positivo; neste caso, o ajuste a ser feito é uma exclusão, informada na linha 25 da Ficha 09-A, da DIPJ.

Quando, ao contrário, as receitas dos atos cooperativos são inferiores a despesas de atos cooperativos, este resultado é negativo; neste caso, o ajuste é uma adição, informada na linha 20 da Ficha 09-A, da DIPJ. De todo modo, o efeito matemático do ajuste é o de extrair, do resultado fiscal, as receitas e despesas decorrentes do ato cooperativo.

No caso dos autos, a única exclusão a ser procedida é relativa ao 1º trimestre de 2007, no valor de R\$ 155.227,27.

Os demais trimestres apresentaram resultado negativo para as atividades cooperativas, de modo que já influenciaram para reduzir o total tributável de cada período, não havendo causa para nova exclusão para fins de determinação do lucro real. Antes, como afirmado pela autoridade lançadora, dever-se-ia promover adição dos referidos valores às bases de cálculo apuradas, operação vedada em sede de contencioso fiscal posto resultar em majoração da exigência fiscal.

Pelo exposto, há de se prover parcialmente o recurso voluntário a fim de reduzir para R\$ 1.862.916,88 o valor da glosa relativa ao primeiro trimestre de 2007, mantendo-se integralmente as glosas dos demais trimestres.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento a fim de reduzir para R\$ 1.862.916,88 a glosa do 1º trimestre de 2007.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira