



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13629.721517/2012-42
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1102-000.301 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 3 de março de 2015
Assunto IRPJ. ATOS COOPERATIVOS.
Recorrente UNIMED JOÃO MONLEVADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé – Redator *ad hoc*

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé (Presidente à época), Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Jackson Mitsui, João Carlos de Figueiredo Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Contra o interessado foram lavrados autos de infração de IRPJ no valor total de R\$1.931.886,89 e de CSLL no valor total de R\$ 720.777,21, em função da recorrente não ter atendido à exigência legal de contabilização em separado das receitas referentes aos atos cooperativos e aos não cooperativos, por defender a tese de que todo ato praticado por ela configura-se como ato cooperativo, os quais englobam o campo da não incidência tributária prevista no art. 182 do RIR/1999.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 33 – 45):

“A contribuinte apresentou DIPJ/2009, referente ao ano-calendário 2008, na qual informa que a forma de tributação era o Lucro Real, com apuração trimestral de IRPJ e de CSLL;

O presente auto de infração foi lavrado em virtude da descaracterização de atos classificados pela autuada como cooperativos, quando, na verdade, tratava-se de atos não cooperativos.

A fiscalizada oferece seus serviços na forma de Plano Privado de Assistência à Saúde, conforme previsto na Lei nº 9.656/98, art. 1º, inciso I, visando à assistência médico-hospitalar. Para que o contrato firmado com seus clientes seja cumprido de forma esmerada, a Unimed contrata serviços de clínicas, laboratórios e hospitais conveniados. Desta forma, ela não está praticando atos cooperados, pois estes se resumem aos atos prestados pelos profissionais a ela associados.

Tal pensamento já foi objeto do Parecer Normativo COSIT nº 38/1980;

A autuada comercializada seus planos a preço global não discriminativo, visto que seus contratos não fazem qualquer tipo de distinção entre os valores que serão cobrados pela prestação dos serviços realizados pelos seus cooperados (atos cooperativos) daqueles que serão realizados por clínicas, laboratórios, hospitais conveniados, etc. Ela vende o “pacote” como se fosse tudo ato cooperado. Dessa forma ela contabilizava toda sua receita advinda desses planos como sendo receita de atos cooperativos, o que na verdade não representa a realidade, distorcendo sua DRE, e conseqüentemente, sua parcela do resultado oferecida à tributação.

Para chegarmos a uma base de cálculo condizendo com a realidade da Unimed sem que ocorra arbitrariedade, utilizamos as orientações do Parecer Normativo CST 73/75 e 38/80, que interpretaram os efeitos fiscais dos atos não cooperativos previstos nos artigos 85 a 88 da Lei 5.764/71.

Desse modo, a partir da contabilidade da fiscalizada, elaboramos a planilha “Cálculo da Proporcionalidade de Atos Cooperativos e Não Cooperativos”, que calculo os valores conforme relatado, segregando os valores vinculados à prestação de serviços por cooperados (atos cooperativos) e valores vinculados a prestação de serviços por não cooperados (atos não cooperativos), e também os valores de serviços clínicos e hospitalares. Os percentuais obtidos trimestralmente para Atos Cooperativos e Não Cooperativos no ano de 2008 foram:

Ano 2008	Atos Cooperativos	Atos Não Cooperativos
1º Trimestre	66,2563%	33,7437%
2º Trimestre	66,7352%	33,2648%
3º Trimestre	66,3717%	33,6283%
4º Trimestre	64,7271%	35,2729%

E ainda, ao refazer a DRE da contribuinte, incluímos o PIS e a COFINS lançados no Auto de Infração nº 13.629.721519/2012-31, conforme prevê o art. 344 do RIR/99, pois são tributos que repercutem na base de cálculo do IRPJ e CSLL, sendo dedutíveis da apuração do Lucro Real.”

Houve qualificação da multa e representação fiscal para fins penais.

A empresa apresentou **impugnação (fls. 1153-1200)**, na qual alega, em síntese,

que:

“a) A ausência de fraude - controvérsia interpretativa dos ajustes da base de cálculo - improcedência da multa qualificada de 150% e de suposto crime contra a ordem tributária;

b) Das sociedades cooperativas e seu papel na ordem econômica – inexistência de lucro na prática de atos cooperativos;

c) Atos não cooperativos – Impossibilidade de tributação pelo IRPJ das operações previstas nos arts. 85 e 86 da Lei Nº 5.764/71 – Fates – Indisponibilidade econômica de renda;

d) Da impossibilidade de incidência da SELIC sobre multa de ofício – Ausência de autorização legal;

e) Da multa aplicada – Caráter confiscatório e desobediência ao Princípio da capacidade contributiva;

f) Do pedido de diligência;”

Acordaram os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, julgar procedente em parte a impugnação, no sentido de excluir a qualificação da multa, mantendo-se o crédito tributário lançado com a multa de ofício de 75%.

“Acórdão 0945.351

2ª Turma da DRJ/JFA

Sessão de 07 de agosto de 2013

Processo 13629.721517/201242

Interessado UNIMED JOÃO MONLEVADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

CNPJ/CPF 66.191.263/000133

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário:2008 COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.

O encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperativo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, julgar procedente em parte a impugnação, no sentido de excluir a qualificação da multa, mantendo-se o crédito tributário lançado com a multa de ofício de 75%.

Encaminhe-se à SACAT/DRF/Coronel Fabriciano MG, para que se intime para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, alterado

pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.”

A despeito da exclusão da qualificação da multa, a recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 2606 – 2676), requerendo a improcedência da multa de ofício, tendo em vista seu caráter confiscatório. As demais alegações presentes no recurso reiteram o exposto na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Inicialmente, esclareço que fui designado pelo Presidente da 1ª Câmara redator *ad hoc* após a extinção formal da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, tendo em vista a não formalização do voto pelo relator originário, conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares.

Em que pese não tenha o relator conseguido cumprir em tempo hábil todas as formalidades pertinentes à formalização do voto vencedor (assinatura eletrônica), foi por ele disponibilizada, em meio eletrônico, uma minuta de voto.

Tendo participado do julgamento em questão, e efetuado a revisão desta minuta para fins de formalização do presente voto, verifico tratar-se de reprodução fiel do quanto apresentado em sessão e que representa, portanto, as razões que orientaram o Colegiado, na ocasião, a converter o julgamento em diligência.

Nestes termos, o voto a seguir é a reprodução do mencionado voto, com mínimos ajustes de redação que se fizeram necessários.

Atendidos os pressupostos legais, tomo conhecimento do recurso voluntário interposto.

Sem prejuízo dos pontos tratados no Recurso Voluntário, os quais serão analisados em momento oportuno, oriento meu voto por converter o presente julgamento em diligência, para que reste esclarecido se a fiscalização ao entender as receitas de intercâmbio como ato cooperativo, desconsiderou as despesas diretas de intercâmbio (evidente ato cooperativo) no momento da proporcionalização dos custos de atos cooperativos e não cooperativos, prelecionada pelo Parecer Normativo 73/75, onde nos parece foi aplicado pela fiscalização apenas parcialmente.

Analisando a metodologia da fiscalização contida às fls. 39 dos autos, vê-se que não foram tributadas as receitas e despesas de intercâmbio entre UNIMED's, mas alocadas tais rubricas de intercâmbio recebido (usuários de outras operadoras atendidos pela Recorrente) na coluna de atos cooperativos da apuração do resultado de cada trimestre, chegando nos seguintes percentuais de proporcionalização nas contas do grupo 41 (fls. 39 dos autos):

1º Trimestre	66,2563%	33,7437%
2º Trimestre	66,7325%	33,2648%

3º Trimestre	66,3717%	33,6283%
4º Trimestre	64,7271%	35,2729%

Em sede de sustentação oral e memoriais o contribuinte apresentou o quadro abaixo, trazido pela própria fiscalização, demonstrando *a matemática direta adotada pelo auto de infração e a demonstração de que as despesas diretas do intercâmbio (evidente ato cooperativo) que não foram consideradas na proporção de atos cooperativos*. Veja-se que os percentuais daquela segregação conferem exatamente com os percentuais apurados da segregação apenas da conta 41, aplicados aos ingressos e despesas (fls. 42 a 45 dos autos):

		Total	Atos Cooperativos	Atos Não Cooperativos
1º Trim (fls. 42)	41 – Eventos Indenizáveis Líquidos	2.474.472,30 = 100%	1.639.493,79 = 66,2563%	834.978,51 = 33,7437%
2º Trim (fls. 43)	41 – Eventos Indenizáveis Líquidos	2.552.585,54 = 100%	1.703.473,07 = 66,7325%	849.112,47 = 33,2648%
3º Trim (fls. 44)	41 – Eventos Indenizáveis Líquidos	2.589.262,55 = 100%	1.718.537,57 = 66,3717%	870.724,98 = 33,2648%
4º Trim (fls. 45)	41 – Eventos Indenizáveis Líquidos	2.589.262,55 = 100%	1.592.054,95 = 64,7271%	867.587,09 = 35,2729%

De acordo com os Memoriais do Contribuinte, *a leitura daquelas planilhas fiscais, a título de exemplo, no 3º trimestre de 2008, depreende-se que, do total de “custos” R\$ 2.589.262,55 constantes do grupo 41, a fiscalização entendeu que R\$ 1.703.473,07 teria natureza de atos cooperativos (repasse a cooperados), ao passo que R\$ 870.724,98, seria de atos não cooperativos (repasse a terceiros). E, assim, chegou aos respectivos percentuais de 66,3717% (atos cooperativos) e 33,2648% (atos não cooperativos).*

Assim, claro está nos autos, que os únicos custos assistenciais que funcionaram como premissa para a definição daquele percentual envolveram os custos no atendimento a usuários próprios (grupo 41), desconsiderando que as despesas de intercâmbio (grupo 44) são igualmente despesas diretas de atos cooperativos e devem ser somados no universo de despesas para aferição dos percentuais de atos.

Para o contribuinte, Tão irrazoável é o critério adotado pela fiscalização, que em todas as competências, a apuração do resultado geral (chamado de “total” na planilha), caso estivessemos diante de uma sociedade empresária, seria MENOR do que o lucro da prática de atos não cooperativos de uma sociedade cooperativa. Veja-se (fls. 42 a 45 dos autos):

RESULTADO GLOBAL (ANTES DA PROPORCIONALIZAÇÃO)	ATOS COOPERATIVOS	ATOS NÃO COOPERATIVOS
141671,48	461.904,99	603.576,47
131.530,34	392.486,94	524.017,28
51.163,53	576.966,22	628.129,75
445.652,85	540.648,20	986.301,04

E continua: Ou seja, de acordo com o entendimento fiscal, fosse a Unimed João Monlevade uma sociedade empresária, sua base de cálculo para incidência do IRPJ seria doze vezes menor do que a base de cálculo de uma cooperativa no terceiro trimestre de 2008. Já no

primeiro trimestre, seis vezes menor. Disparidade semelhante, em menor proporção, mas não menos equivocada, se repete nas demais competências, como se vê.

Pelo que se percebe da argumentação do contribuinte, a metodologia da fiscalização de aferição da base de cálculo deixou de adicionar ao universo de “custos” do grupo 41, inclusive as despesas do intercâmbio do grupo 44, pelo que a nova proporção conduziria ao reconhecimento de atos cooperativos e de atos não cooperativos.

Ele exemplifica que *No 1º Trimestre, de 100% das despesas diretas (grupo 41 e grupo 44) 4.219.825,00, R\$ 3.384.846,49 seriam de ato cooperativo (produção cooperados e intercâmbio), correspondente a 80,21% e R\$ 834.978,51, correspondente a 19,79%.*

As planilhas anexas ao memorial demonstram esse recálculo em cada trimestre, aplicando-se aqueles novos percentuais em todas as contas que já haviam sido proporcionalizadas pela fiscal, citando-se o 1º Trimestre apenas como exemplo:

Nº CONTA	CONTAS	TOTAL	ATO COOPERATIVO	ATO NÃO COOPERATIVO
31	CONSTRAPRESTAÇÕES EFETIVAS DE OPERAÇÃO DE ASSIST À SAÚDE	4.467.401,64	3.583.435,04	883.966,60
41	EVENTOS INDENIZÁVEIS LÍQUIDOS	-2.474.472,30	-1.639.493,79	-834.978,51
33	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS - INTERCÂMBIO	373.908,95	373.908,95	0,00
33	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS - DEMAIS	53.425,79	42.854,41	10.571,38
44	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS - INTERCÂMBIO	-1.745.352,70	-1.745.352,70	0,00
44	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS - DEMAIS	100.402,78	80.536,04	19.866,74
32	PIS	-22.190,48	-17.799,64	-4.390,84
	COFINS	-102.417,62	-82.152,20	-20.265,42
	ISSQN	0,00	0,00	0,00
43	DESPESAS DE COMERCIALIZAÇÃO	-10.032,92	-8.047,70	-1.985,22
34	RECEITA FINANCEIRA	157.784,66	15.581,32	142.203,34
45	DESPESAS FINANCEIRAS	-11.956,15	-11.956,15	0,00
1ª Trimestre	RESULTADO ANTES IMPOSTOS E PARTICIPAÇÕES	141.671,49	74.276,22	67.395,27
Demonstrativo			80,21%	19,79%
Proporção dos atos				
	EVENTOS INDENIZÁVEIS LÍQUIDOS	2.474.472,30	1.639.493,79	834.978,51
	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS - INTERCÂMBIO	1.745.352,70	1.745.352,70	0,00
	TOTAL	4.219.825,00 = 100%	3.384.846,49 = 80,21%	834.978,51 = 19,51%

Diante dessa suposta divergência na forma de apuração da proporcionalização dos custos, conforme exige-se o Parecer Normativo 73/75, faz-se necessário baixar o presente

Processo nº 13629.721517/2012-42
Resolução nº **1102-000.301**

S1-C1T2
Fl. 8

processo em diligência para que: (i) reste esclarecido se tanto as receitas e despesas com o intercâmbio de serviços entre as Cooperativas UNIMED's foram integralmente consideradas no processo de proporcionalização dos custos e despesas, para fins de definição da base de cálculo do IRPJ e CSLL sobre atos não-cooperativos; (ii) caso não tenham sido, que a fiscalização elabore os pertinentes demonstrativos de resultado de exercício trimestral (à semelhança daqueles que acompanharam o relatório fiscal) de modo a demonstrar como ficaria o “resultado antes dos impostos e participações” para os atos cooperativos e para os atos não cooperativos, acaso fossem adotadas aquelas premissas defendidas pela recorrente.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé – Redator *ad hoc*