



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

Processo nº 15889.000018/2007-15
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.479 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 19 de setembro de 2017
Assunto IRPJ
Recorrente UNIMED DE LINS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, em por maioria de votos resolve converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votaram por baixar o processo em diligência para tão somente aferir os valores passíveis de dedução do PIS e COFINS, de acordo com o disposto no art. 3º, inc. III, da Lei nº 9.718/98.

(assinado digitalmente).

Luiz Augusto de Souza Goncalves - Presidente.

(assinado digitalmente).

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbos e Ailton Neves da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão n. 14 22338 —5a-Turma-da-DRJ/RPO, que, por unanimidade de votos, manteve a autuação decorrente no não recolhimento de impostos e contribuições administrados pela RFB (anos calendário 2001/2003), acrescidos de multa de ofício e juros de mora, nos seguintes valores (fls. 05/59): Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), R\$ 671.708,38, IRPJ - multa isolada, R\$ 1.693.099,15; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), R\$ 400.384,69, CSLL — multa isolada, R\$ 283.109,49, Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), R\$ 661.946,43; e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), R\$ 3.055.140,03, totalizando crédito tributário no valor de R\$ 6.765.388,17.

Conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 62/91, a Fiscalizada entregou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ nos períodos fiscalizados (anos-calendário de 2001 a 2003 exercícios de 2002 a 2004) na forma de tributação de Lucro Real Anual. Constam nas declarações o Código da Natureza Jurídica o código nº 214-3 — Cooperativa, e Código da Atividade Econômica (CNAE-Fiscal) o código nº 66.30-3/00 — Plano de Saúde.

Nas análises das escriturações contábeis da "Unimed" verificou-se que as receitas são oriundas principalmente de vendas de medicamentos e de produtos de toucador e higiene; mensalidades recebidas de pessoas jurídicas e físicas de planos de saúde coletivo, familiar e individual; receitas de contratos que estabelecem a cobrança dos usuários de acordo com a efetiva utilização de serviços colocados à disposição (consultas médicas, internações, exames laboratoriais, etc.); serviços de aplicação de vacinas; rendimentos de aplicações financeiras; e outras receitas No ano de 2003 com a incorporação do hospital: "Hospital A Gelis", houve recebimentos de serviços hospitalares de pacientes particulares e de pacientes de outros planos de saúde.

Concluiu o TVF pelo lançamento ex-officio do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, Contribuição ao Pis Receita Operacional e Contribuição ao COFINS, relativamente aos valores pleiteados como exclusão dos atos cooperativos e multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base estimada, com imposição da tributação integral nos termos do art. 182 e 183 do Dec. 3000/99, considerando que a Recorrente não cumpriu com as exigência legais para obtenção de tributação favorecida, pelas razões:

A) Utilização de critério incompatível da segregação das receitas de serviços em atos não cooperativos e atos cooperativos com a realidade dos fatos, onde o contribuinte transferiu receitas de atos não cooperativos para atos cooperativos, e, a segregação da receita efetuada pela empresa não estar apoiada em documentação hábil e idônea que a legitime, tornando-se impossível à determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária;

B) Em consequência da transferência de receita de atos não cooperados para receitas de atos cooperados a empresa diminuiu o repasse para o FATES; portanto fez destinação dos seus resultados diversa que prevê o art. 87 da Lei 5764/71;

C) Por ter a sociedade cooperativa praticado, em caráter habitual atos não cooperativos previstos na legislação própria (mercantilização de planos de saúde, de produtos farmacêuticos, de higiene e de toucador e de serviços hospitalares), descaracteriza-se como tal, e conseqüentemente todos os resultados sujeitarão às normas das demais sociedades civis e comerciais.

Apreciada a Impugnação, o lançamento foi mantido nos termos do Acórdão Acórdão n. 14 22338 —5a-Turma-da-DRJ/RPO assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.

Os contratos de planos de saúde e o encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, como médicos, hospitais, clínicas ou laboratórios, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constituem atos não cooperativos.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS.

O resultado positivo de operações praticadas pelas cooperativas, mediante contratação de serviços de terceiros, é passível de incidência do imposto, por não caracterizar ato cooperativo beneficiado pela não incidência.

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO. TRIBUTAÇÃO.

Sujeitam-se ao imposto de renda de pessoa jurídica a receita e/ou os resultados obtidos por sociedade cooperativa na prática de atos não cooperativos. Não discriminadas na contabilidade as parcelas da receita relativas a serviços de terceiros (não cooperados) e relativas a serviços de cooperados, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. BASE ESTIMADA. APLICAÇÃO.

Tendo optado pela forma de tributação dos lucros com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações do IRPJ e da CSLL por estimativa. O não recolhimento ou recolhimento a menor do imposto e da contribuição devidos por estimativa sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, determinada no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Li nº 9.430/1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Verificada a exclusão, da base de cálculo, de resultados positivos incorretamente considerados pela pessoa jurídica como não alcançados pela incidência dessa contribuição, é cabível a recomposição da base de cálculo, adicionando-se a ela os valores indevidamente excluídos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A exigência de juros de mora com base na Taxa Selic está em total consonância com o Código Tributário Nacional, haja vista a existência de leis ordinárias que expressamente a determina.

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

À instância administrativa falece competência para se manifestar sobre a constitucionalidade ou a legalidade das normas da legislação tributária.

ATO ADMINISTRATIVO. LANÇAMENTO. VALIDADE.

É válido o ato administrativo de lançamento de ofício que provém da autoridade competente para praticá-lo, visando à correta aplicação da lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

• Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

COFINS. COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

A partir de 01/11/1999, a base de cálculo da Cofins das cooperativas é a mesma aplicada às demais sociedades, com as exclusões a elas pertinentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

PIS. COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

A partir de 01/11/1999, a base de cálculo da contribuição ao PIS das cooperativas é a mesma aplicada às demais sociedades, com as exclusões a elas pertinentes.

Lançamento Procedente.

Inconformada, a Recorrente apresentou voluntário com vistas a obter a reforma do julgado, reprisando em síntese os argumentos trazidos na impugnação, conferindo destaque para: i - preliminar de nulidade da autuação por ausência de segregação de receitas; ii -

ilegalidade do arbitramento efetuado; iii - nulidade da decisão da DRJ quando deixou de apreciar a impugnação relativa a multa isolada; iv - no mérito reclama a não incidência dos tributos PIS, COFINS, CSLL e IRPJ sobre as atividades consistentes em ato cooperativo típico; v - gozo de isenção da COFINS com base no art. 6o. inciso I, da LC 70/91; vi - impossibilidade de tributação da totalidade dos ingressos da cooperativa nos termos da Lei 9.718/98, IN 247/2002 e IN 635/06; vii - exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre medicamentos não classificados como monofásicos, visto que se trata de tributo indireto que as sociedades arrecadam para subseqüente recolhimento ao erário; viii - não incidência de PIS e COFINS sobre receita de aplicação financeira.

Vindo os autos para julgamento, firmou-se a Resolução n. 1401000.131, de 11 de abril de 2012, que sobrestou os autos no sentido de aguardar o julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, nos autos do ADC n. 18, sob regime de Repercussão Geral (fl. 1204).

Contudo, com a edição da Portaria MF nº 545, de 28 de novembro de 2013, revogou os §§ 1º e 2º do art. 62A do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foi determinada a reinclusão deste processo em pauta para julgamento (fl. 1510).

Era o essencial a ser relatado.

Passo a decidir.

Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos necessários para julgamento, por isso, dele tomo conhecimento:

Trata-se de auto de infração lavrado para cobrança dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS supostamente incidentes nos exercícios de 2001, 2002 e 2003 sobre a atividade praticada pela recorrente, cooperativa de trabalho médico/OPERADORA DE PLANOS DE SAÚDE.

No entendimento da fiscalização, ratificado pela Delegacia de Julgamento, a recorrente:

(i) Deixou de segregar os ingressos/dispêndios provenientes de atos cooperados e não cooperados, de acordo com os dispositivos legais que regem as cooperativas.

(ii) Deixou de segregar os ingressos decorrentes dos contratos de planos de saúde, bem como do fornecimento de medicamentos, estando obrigada ao recolhimento do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ.

Tais alegações, entretanto, não condizem com a realidade dos fatos, pois os documentos anexados ao Auto de Infração (planilhas de cálculos) demonstram que a recorrente possui discriminadas, detalhadamente, em sua escrita contábil, as informações relativas à origem dos ingressos proporcionalmente aos diversos tipos de dispêndios nos quais os recursos foram aplicados.

No tocante aos tributos PIS/COFINS, a DD. fiscalização deixou, indevidamente, de considerar as deduções concedidas pelo art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98, regulamentadas pelas IN SRF 247/02 e 635/06.

A decisão recorrida, entretanto, em razão de uma suposta falta de segregação, entendeu que TODOS os ingressos da recorrente deveriam ser tributados pelas exações PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, em sua totalidade.

O âmago do litígio prende-se então à questão do que sejam atos cooperativos. Depreende-se dos autos e da defesa que o contribuinte se arroga não condição de não praticar atos não cooperados, e sim somente atos cooperados e auxiliares.

De outra banda, o autuante, em função da própria atividade exercida pelo contribuinte de planos de saúde e da não segregação das receitas considerou que o contribuinte realizasse apenas atos não-cooperados.

Por outras palavras, o que consta dos autos é a tributação de receitas, as quais, aos olhos do Fisco, são provenientes de atos não cooperativos. De outra banda, a defesa

diverge, afirmando que se originaram de atos cooperativos e, portanto, fora do campo da incidência.

Ambas as posições são por demasiadamente extremas e não podem prevalecer.

Como bem considera o Conselheiro Antônio Bezerra Neto no acórdão 1401-001.775, quando discorre sobre a importância da segregação dos atos cooperados e não cooperados:

"Tenho para mim que os serviços auxiliares, prestados por hospitais, clínicas e laboratórios ou por outras instituições que tenham por objeto a realização de serviços médicos, contratados pela cooperativa para atendimento dos usuários dos seus planos de saúde são meros atos de intermediação não-cooperativos e, portanto, sujeitos à incidência do tributo. Isso porque esses atos desviam do escopo da criação da cooperativa, por lhes faltar uma qualidade essencial que é a prestação direta de serviço pelo profissional cooperado. Explico melhor.

Em apertada síntese a recorrente se escora basicamente em uma premissa que considero falsa: são condições suficientes para a identificação de um ato cooperativo que sejam praticados sem qualquer intuito de lucro e visem de uma forma geral exclusivamente os interesses associativos, direta ou indiretamente. Discordo dessa premissa.

No caso da cooperativa, a finalidade não pode voltar-se diretamente para o atendimento pleno e geral dos associados, pois são os associados limitados a uma categoria de atuação é que formam o parâmetro do seu objeto social.

Isso já estava consagrado desde o advento do Decreto-Lei nº 59, de 21 de novembro de 1966, regulamentado pelo Decreto nº 60.597, de 19 de abril de 1967:

"As cooperativas, qualquer que seja sua categoria ou espécie, são entidades de pessoas, com forma jurídica própria, de natureza civil, para a prestação de serviços ou exercício de atividades sem finalidade lucrativa, não sujeitas à falência, distinguindo-se das demais sociedades pelas normas e princípios estabelecidos na presente Lei"

O que foi reiterado pelos arts. 3º e 4º Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 __ que, atualmente, disciplina a Política Nacional de Cooperativismo, nos seguintes termos:

"art. 3. Celebram contrato de sociedade cooperativa pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro.

art. 4. As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características ..." (g.n)

Portanto, na cooperativa, a finalidade está vinculada à atividade própria do associado. Essa premissa é fundamental para entender situações limites, tais como por exemplo situações tais em que determinado tipo de cooperativa tem necessariamente que lidar com terceiros. Nesses casos, embora a Lei tenha ressaltado a necessidade de as transações serem sempre com os próprios cooperados, excluindo-se os terceiros, o faz por um outro motivo maior, qual seja: quando se envolvem terceiros, na maioria dos casos, desnatura-se o conceito de cooperativa no sentido de "sociedade cooperativa de

peessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, em proveito comum (art. 3º da Lei nº 5.764/71).

Essa solução de fazer com que a finalidade esteja intrinsecamente vinculada à atividade própria do associado a meu ver é a mais consentânea com o princípio da razoabilidade, pois não se deixa levar nem pela concepção dita restritiva, que muitos atribuem ao Direito Positivo Brasileiro, nem muito menos por uma concepção deveras elástica como acontecer de ser no Direito Positivo Argentino, que permite às escâncaras que o ato cooperativo seja praticado com terceiros.

O artigo 4º da Lei nº 20.337, de 02.05.73, assim define o ato cooperativo:

“São atos cooperativos os realizados entre as cooperativas e seus associados e por aquelas entre si em cumprimento do objeto social e da consecução dos fins institucionais. Também o são, a respeito das cooperativas, os atos jurídicos que com idêntica finalidade realizem com outras pessoas” (g.n).

A Lei Argentina referida acima dá prevalência ao elemento funcional em detrimento ao elemento estrutural que identificam os sujeitos partícipes. Já a legislação brasileira define o ato cooperado como sendo composto por dois elementos que se integram em um todo: o critério estrutural subjetivo e o critério funcional que identifica a sua finalidade (“...para a consecução dos objetivos sociais”).

Como já disse em minha interpretação dou relevo ao critério funcional, pois acredito que ele assimila o critério subjetivo desde que associado à premissa conceitual básica de que se trata de um esforço conjunto de pessoas que contribuem para a consecução de uma finalidade específica. A medida de todas as coisas para a cooperativa deve ser a identificação dessa moeda de troca: a atividade em questão objeto do estatuto pode ser convertida ou mensurada em esforço individualizado de cada um dos cooperados para a consecução desse objetivo?

Se a resposta for afirmativa, então trata-se de ato cooperado, independentemente de envolver ou não terceiros, caso contrário, será ato não cooperado.

Em resumo, os atos-meio isentos são os que, além de essenciais à realização do objeto social da sociedade, estão diretamente relacionados com os bens ou serviços produzidos por cada associado, individualmente.

Observar que essa conceituação prescinde de se utilizar açodadamente do mecanismo de identificar transações com terceiros, como fez o autuante, para daí concluir, que isso por si só daria ensejo a reputar tais atos de não-cooperativos.

Sendo assim, é por isso que disse que *“os serviços auxiliares, prestados por hospitais, clínicas e laboratórios ou por outras instituições que tenham por objeto a realização de serviços médicos, contratados pela cooperativa para atendimento dos usuários dos seus planos de saúde são meros atos de intermediação não-cooperativos e, portanto, sujeitos à incidência do tributo”*.

Isso porque esses atos desviam do escopo da criação da cooperativa, por lhes faltar uma qualidade essencial que é a prestação direta de serviço pelo profissional cooperado.

De outra banda, é forçoso reconhecer que o mais importante serviço que a cooperativa de médicos presta a seus associados é o de comercialização dos serviços destes, por meio de assinatura de contratos com pessoas físicas ou jurídicas que instituem planos de assistência à saúde, os conhecidos “planos de saúde”.

Dessa forma, aqui não cabe a lógica do tudo ou nada, mas a da proporcionalidade. A parcela da receita proporcional aos repasses feitos aos médicos cooperados deve ser necessariamente excluída da tributação por se constituir em ato cooperado, da mesma forma que a parcela da receita destinada a remunerar os serviços prestados por terceiros deve ser tributada por se caracterizar como ato não-cooperado".

A fim de aferir os limites da base de cálculo adotada pela autoridade autuante, entendo por bem converter o julgamento em diligência de forma permitir a segregação das receitas e resultados decorrentes da prática de atos cooperativos daquelas decorrentes dos atos considerados como não-cooperativos.

Pelo exposto, oriento o meu voto no sentido de baixar o processo em diligência para que:

a) A Recorrente seja intimada a apresentar os contratos relativos às notas fiscais ainda não acobertadas nos autos deste processo administrativo fiscal ou outros documentos que ajudem a comprovar que os valores em discussão têm natureza de pagamentos por atos cooperativos.

b) A Recorrente seja intimada a apresentar documentos que comprovem a vinculação entre os valores discutidos nesse processo administrativo e aqueles efetivamente pagos aos cooperados nos anos calendários de 2009 e 2010.

c) A Recorrente seja intimada a apresentar os comprovantes de pagamento do IRRF relativos às entregas de valores aos cooperados.

d) Após encerrado o prazo para apresentação de documentos, a Autoridade de Origem informe quais notas fiscais estão acobertadas por quais contratos e quais não estão suportadas por nenhum deles.

e) Após encerrado o prazo para apresentação de documentos, a Autoridade de Origem informe se é possível vincular os valores discutidos nesse processo administrativo com os pagamentos realizados aos cooperados e se houve o devido recolhimento do IRRF em relação a cada um desses pagamentos.

f) Visando segregar dos atos cooperados os valores pagos pela Unimed as Pessoas Jurídicas, onde o trabalho do médico, e o próprio médico cooperado não foi identificado, elabore a partir das informações apresentadas pela Unimed (Plano de Contas ANS) os seguintes demonstrativos:

1. "Relação de Produção dos Cooperados Pessoa Física", onde consta: a data do evento (competência) e do pagamento, a matrícula e o nome do cooperado e o valor da produção médica", todos informados pela Unimed.
2. "Relação de Produção dos Cooperados Pessoa Jurídica - Pessoa Jurídica/Pessoa Física", a data do evento (competência) e do pagamento, a matrícula e o nome da pessoa jurídica ou da pessoa jurídica/pessoa física cooperada e o valor da produção médica", com o Valor da Produção Médica Apurado pela Fiscalização com os

valores do ato médico cooperado. para que com esse procedimento seja possível aferir os valores pagos aos médicos cooperados, tanto os pagos diretamente aos médicos (pessoas físicas), como os pagamentos realizados aos médicos cooperados (pessoas físicas) através de uma pessoa jurídica, os quais foram transportados para o demonstrativo da base de cálculo das contribuições, a fim de apurar os percentuais de participação do ato cooperado na receita da cooperativa.

3. Elabore o Demonstrativo da Base de Cálculo do PIS e COFINS - Apurada pela Fiscalização, consignando os valores relativos aos repasses realizados diretamente aos médicos cooperados, e os recebidos pelos médicos cooperados através de uma pessoa jurídica, se tais valores referem-se ao atendimento de conveniado de outra operadora; e as importâncias recebidas, indicam a parcela desse total que foi indenizada, para fins de classificação nos moldes do art. 3º da Lei nº 9.718/98, mais especificamente em seu inciso III.

g) Informe a Autoridade Origem se tem mais alguma consideração relevante a fazer relativa ao julgamento deste processo administrativo fiscal.

h) A Recorrente seja intimada acerca do relatório final da diligência, para, caso queira, se manifestar.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.