



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

Processo nº 16095.720124/2015-28
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.508 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 21 de fevereiro de 2018
Assunto COOPERATIVA DE SERVIÇOS MEDICOS
Recorrente UNIMED DE GUARULHOS - COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto. Ausente justificadamente o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 1.344

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e recurso voluntário interpostos contra acórdão proferido pela Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) assim ementado:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

O pedido de perícia pode ser indeferido pela autoridade julgadora, quando for prescindível para o deslinde do litígio, como é o caso em que as questões suscitadas já foram satisfatoriamente debatidas no voto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

JUROS SOBRE MULTA. CABIMENTO. ART. 161 DO CTN. ART. 61 DA LEI Nº 9.430/96.

A incidência de juros sobre multa tem amparo legal, pois o art. 161 do CTN prevê sua aplicação para “o crédito” e o art. 61 da Lei nº 9.430/96 o faz para “os débitos”, sendo que ambos os termos alcançam o tributo e a multa, e esta não foi ressalvada pelo legislador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

COOPERATIVA. SEGREGAÇÃO DE RECEITAS. ATOS COOPERATIVOS E ATOS NÃO COOPERATIVOS. PROPORCIONALIZAÇÃO. CUSTOS INDIRETOS.

Para fins de segregação de receitas de atos cooperados dos atos não cooperados, o procedimento de rateio/proporcionalização deve ser realizado quando for impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, sendo descabido o rateio de receitas de atos cooperativos.

COOPERATIVA. RECEITAS FINANCEIRAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. ATO NÃO COOPERATIVO.

Receitas financeiras e de juros sobre o capital próprio configuram ato não cooperativo, sujeitando-se à tributação, seja por envolver terceiros, seja por tratar-se de operação não inserida nos fins da cooperativa.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O caso foi assim relatado pela instância a quo, *in verbis*:

" Trata o processo de autos de infração de IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), dos anos calendários 2011 e 2012.

2. O auto de infração de IRPJ (fls. 175/206) exige o recolhimento de R\$ 5.178.164,78 de imposto e R\$ 3.883.623,60 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 233/240:

Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do lucro real. Resultados de sociedades cooperativas - Operações e atividades estranhas à finalidade: nos períodos de 03/2011, 06/2011, 09/2011, 12/2001, 03/2012, 06/2012, 09/2012 e 12/2002. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 183, 247 e 250 do RIR/1999. Multa de 75%;

3. O auto de infração de CSLL (fls. 207/232) exige o recolhimento de R\$ 1.877.099,33 de contribuição e R\$ 1.407.824,51 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 233/240:

Resultados. Apuração incorreta de resultados da CSLL: nos períodos de 03/2011, 06/2011, 09/2011, 12/2001, 03/2012, 06/2012, 09/2012 e 12/2002. Enquadramento legal no art. 2º e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; artigo 28 da Lei nº 9.430 de 27/12/1996. Multa de 75%;

4. Cientificado dos autos na data de 28/10/2015, conforme termo de fls. 626/627, tempestivamente, em 27/11/2015, o contribuinte encaminhou a impugnação de fls. 631/679, acompanhada dos documentos de fls. 680/770, que se resume a seguir:

DOS FATOS

a. Alega que, como forma de captar pacientes aos seus médicos cooperados, na qualidade jurídico-societária de cooperativa, dos quais é representante, nos

termos da Lei n.º 5.764/71, a Impugnante atua no seguimento de intermediação de serviços, como operadora de planos de saúde, cujo objetivo é garantir a cobertura de atendimentos e procedimentos de assistência à saúde demandados pelos usuários dos planos, os quais são prestados pela rede cooperada/credenciada da operadora, inclusive por intermédio de outras Unimed (intercâmbio), tudo nos termos da Lei n.º 9.656/98 e da Lei n.º 5.765/71. No entanto, diante da suposta ausência/insuficiência de recolhimento de IRPJ/CSLL dos anos-calendário de 2011 e 2012, a Autoridade Fazendária lavrou dois autos de infração no estratosférico montante de quase QUINZE MILHÕES DE REAIS, quantia esta referente ao valor do principal (tributo), acrescido de juros de mora e multa referentes ao tributo apurado ao final de cada trimestre;

b. Relata que a Fiscal admitiu os mesmos percentuais de rateio adotados pela contabilidade da cooperativa, concordando, assim, com metodologia apresentada pela cooperativa da formação daquele percentual (ressalvando-se o 1º e 2º trimestres de 2011, o qual somente adotou em parte). De acordo com o relatório, em especial nos itens 2.7 a 2.14, a única insurgência expressada pela fiscal foi no sentido de não poderiam ser rateadas as seguintes rubricas, que seriam receitas ou despesas diretas de atos não cooperativos e não cooperativos: i) receitas e despesas financeiras: 100% atos não cooperativos; ii) receitas patrimoniais: 100% atos não cooperativos; c - perdas de intercâmbio: 100% atos cooperativos.

c. Entende que tal raciocínio restritivo da fiscalização, de fato, impactaria na apuração do resultado da cooperativa, majorando o resultado de atos não cooperativos, mas não da formação expressiva que resultou em dois autos de infração de aproximadamente 15 milhões de reais. Depreende-se da Tabela I elaborada pela fiscal que os valores daquelas rubricas a, b e c acima descritas representam, proporcionalmente, no universo de todas as demais receitas e despesas, um percentual menos significativo e que não seria capaz de, por si só, gerar a estratosférica exigência fiscal autuada de 15 milhões de reais. O que detectou-se, em verdade, é que a Fiscalização admitiu os percentuais de atos não cooperativos idênticos aos apresentados pela cooperativa (exceto nos dois primeiros trimestres de 2011), mas ao segregar o resultado de atos cooperativos e não cooperativos, atribuindo-lhe as respectivas receitas e despesas, generalizou a proporcionalização de todas as demais receitas e despesas, sem atentar-se para o fato de que esta não é a lógica exata prelecionada pelo Parecer Normativo n.º 73/75, a partir do qual respeitam-se as receitas e despesas diretas de cada espécie de ato, e que por este fundamento são improporcionalizáveis. E isso sem que houvesse qualquer questionamento no Termo de Verificação Fiscal que justificasse o abandono das receitas diretas de atos cooperativos, contradizendo-se, em verdade, já que não admitiu o rateio de receitas/despesas de atos que entendeu serem diretos de atos não cooperativos acima citados. Esse sim o equívoco da apuração que impactou significativamente o recálculo, embora, não exposto pela fiscal no Termo de Verificação Fiscal, majorando, despropositadamente, o resultado de ato não cooperativo, apurando lucro que não se confirma;

d. Argumenta que o presente processo diferencia-se sobremaneira da grande maioria dos processos administrativos que discutem a exigência de IRPJ e CSLL de sociedades cooperativas, trazendo uma realidade peculiar de aplicação incompleta do Parecer Normativo n.º 73/75, já que a fiscal em quase todas as competências, admitiu o mesmo percentual de rateio apresentado pela Unimed. As planilhas anexas demonstram que, mesmo que se admita a vedação fiscal ao rateio das receitas e despesas mencionadas no TVF, a correta aplicação do Parecer Normativo n.º 73/75, preservando as receitas diretas de atos cooperativos ignorada pela fiscalização, conduz à existência de resultado negativo de atos não cooperativos em todas as competências autuadas. Não fosse o bastante, percebe-se equívoco fiscal no

sentido de generalizar que todas as receitas financeiras seriam atos cooperativos, desconsiderando que parte daquelas são oriundas, por exemplo, de multas e juros de atraso no pagamento de mensalidades pelos beneficiários. Ora, se a própria mensalidade daqueles planos (receita indireta) foi proporcionalizada pela fiscal a partir da proporção de despesas diretas, por que adotar-; se critério distinto para ingressos financeiros que são acessórios ao principal (mensalidades) que foram rateadas?

e. Acrescenta que desconsidera que, ainda que em parte, as aplicações financeiras realizadas pelas operadoras de planos de saúde não guardam qualquer conteúdo de relação eventual com terceiros, sendo exigência regulatória da Agência Nacional de Saúde Suplementar para garantia das suas provisões técnicas, indisponíveis à operadora. Assim, se essenciais à atividade da Impugnante e sem nenhum traço especulatório, caracteriza-se, integralmente, como ato cooperativo ou, quando muito, passível de rateio. Desconsidera a fiscalização, ainda, que os rendimentos patrimoniais recebidos pela participação em outras pessoas jurídicas são os únicos que poderiam ser tratados como atos não cooperativos. No caso concreto, a fiscalização ignorou que parte daqueles rendimentos são provenientes da relação com sociedades cooperativas das quais a Impugnante é associada, ou seja, verdadeiro ato cooperativo, conforme artigo 79 da Lei n.º 5.764/71 (relação entre cooperativas associadas). Por fim, ainda que entenda-se que tais fundamentos não seriam suficientes para afastar a integralidade da exigência, tenha-se que na própria definição do percentual de despesas diretas (utilizado como premissa para o rateio), a Impugnante deixou de considerar despesas diretas que representam 100% de atos cooperativos e que reduziriam ainda mais o percentual de atos não cooperativos. Como se sabe, a Impugnante, como sociedade cooperativa que é, e na prática de atos cooperativos, não auferir lucro e/ou renda - porquanto atua como mandatária de seus cooperados - falecendo-lhe a base de cálculo para a tributação pelo IRPJ/CSLL, conforme se extrai da letra da Lei n.º 5.764/71 (artigo 79, 87 e 111), o que abrange não apenas a produção médica, a rede própria, os repasses a credenciados, instrumentos essenciais à complementação do atendimento realizado pelos cooperados, intercâmbio etc. Destarte, a Impugnante se vê amparada, vez que, como sociedade cooperativa, está à margem da tributação sobre os seus atos típicos em razão do que dispõe a Lei n.º 5.764/71 (artigos 79, 87 e 111), o que foi observado apenas em parte pela fiscalização e que não merece prosperar. É o que se passará a demonstrar;

DO DIREITO. DA DEFICIÊNCIA DA APURAÇÃO DO RESULTADO PELA FISCALIZAÇÃO - OFENSA PARCIAL AO PARECER NORMATIVO N.º 73/75

f. Anota que a fiscalização deixa claro que os percentuais de referência para rateio entre atos cooperativos e não cooperativos apresentados pela Impugnante durante a fiscalização (a despeito não os ter acatado em sua integralidade com relação às competências do 1º e 2º trimestres de 2011). E, assim, divergiu, tão somente, com relação à possibilidade de rateio de determinadas receitas e despesas, as quais entendeu serem integralmente atos não cooperativos ou atos cooperativos não proporcionalizáveis pelos mencionados percentuais. Veja-se, destacando-se que a competência março de 2012 é citada apenas a título exemplificativo, eis que tomada pela fiscalização como amostragem para as demais (nos termos do item 1.4 do TVF);

g. Cita trecho do TVF;

h. Registra que a todo o tempo, o TVF aponta que os únicos pontos de divergência expressados pela fiscalização referem-se à impossibilidade de rateio entre atos de

receitas ou despesas que seriam diretas de atos cooperativos e não cooperativos. E isso se circunscreveu a receitas e despesas muito específicas, conforme interpretação fiscal: i) receitas e despesas financeiras: 100% atos não cooperativos; ii) receitas patrimoniais: 100% atos não cooperativos; iii) perdas de intercâmbio: 100% atos cooperativos. Tal raciocínio parcialmente restritivo, de fato, acabaria por impactar na apuração do resultado de atos não cooperativos, mas não da forma significativa que resultou em dois autos de infração de 15 milhões de reais, já que tais valores de receitas/despesas financeiras, patrimoniais e perdas de intercâmbio, representam, proporcionalmente, no universo de todas as demais receitas e despesas, um percentual menos significativo;

i. Reclama que, no entanto, detectou-se que, em verdade, não apenas foram negados aqueles rateios. Conforme dito, a Fiscal admitiu os percentuais de atos não cooperativos apresentados pela Impugnante durante a fiscalização, apurados a partir das despesas diretas de cada ato, mas, na lógica de segregação do resultado, generalizou a proporcionalização de todas as demais receitas e despesas, sem atentar-se para o fato de que tal rateio somente se aplica a receitas/despesas indiretas, conforme a lógica do Parecer Normativo n.º 73/75, respeitando-se as receitas diretas de atos cooperativos e despesas diretas de atos cooperativos, que são improporcionalizáveis. Ou seja, da mesma forma que a fiscalização não admitiu o rateio de atos que entendeu serem diretos de atos não cooperativos acima citados não poderia ter rateado as demais receitas que são diretas (e, nesse ponto, não há nenhuma fundamentação contrária no TVF, o que reforça que a origem da discrepância está no erro fiscal cometido). E, nesse passo, mesmo fazendo restrições parciais referentes a rubricas muito específicas (receitas e despesas financeiras e patrimoniais e perdas de intercâmbio), fato é que a fiscalização admite que na apuração do resultado de uma sociedade cooperativa, há receitas e despesas que podem ser diretamente atribuídas à apuração de atos cooperativos ou de atos não cooperativos. Ou seja, somente aquelas receitas e despesas indiretas seriam rateáveis pelos percentuais de rateio admitidos pela fiscal. Essa é a lógica do Parecer Normativo n.º 73/75, citado pela própria Fiscalização no TVF;

j. Afirma que, contraditoriamente, ao transpor tal lógica para o recalcule da apuração do tributo, espelhado na Tabela I, percebe-se que a fiscalização, com exceção das rubricas de receitas e despesas específicas que entendeu terem sido rateadas por equívoco pelo contribuinte, generalizou o rateio de todas as demais receitas e despesas, sem se atentar para o fato de que parte daquelas receitas é direta de atos cooperativos e, portanto, improporcionalizável. O Parecer Normativo 73/75 parte do pressuposto de que o ato cooperativo seria sempre definível através das receitas (o que não ocorre em todos os ramos do cooperativismo, ressalve-se, como será visto adiante) e orientou que, primeiro, far-se-á a primeira etapa de apuração, qual seja: - atribuir às receitas de atos cooperativos, as respectivas despesas diretas de atos cooperativos e, - em paralelo, atribuir às receitas de atos não cooperativos, as respectivas despesas diretas de atos não cooperativos;

k. Aduz que o Parecer Normativo estabelece uma segunda etapa de rateio das despesas indiretas, que deveriam buscar como referência a proporção das receitas de atos cooperativos e atos não cooperativos. O resultado da prática do ato cooperativo somente poderia ser fielmente apurado se alocadas as receitas e despesas, diretas e indiretas, a ele correspondentes. Da mesma forma, em se tratando de atos não cooperativos, deduzindo-se das respectivas receitas, as despesas que lhe forem direta ou indiretamente relacionadas. Na lógica do Parecer Normativo, somente quando se tratar de despesas não passíveis de alocação a uma ou outra receita, eis que comuns a todas elas e, portanto, à prática dos dois atos, é que seria admissível a proporcionalização (os chamados "custos indiretos"). Entretanto, no caso

concreto, por se tratar de cooperativa de trabalho, assim como as despesas indiretas devem ser proporcionalizadas, também devem ser os ingressos indiretos, haja vista que no momento da origem não se sabe de antemão a quem serão repassados (atos cooperativos e não cooperativos). Assim, aquela proporção das despesas diretas deve influenciar inclusive a proporcionalização daqueles ingressos (além das despesas indiretas, é claro). E foi o que fez a fiscalização na Tabela I que acompanhou o TVF. Partindo dos percentuais de despesas diretas de atos cooperativos apresentados pela Impugnante (com exceção do 1º e 2º trimestres de 2011, que somente foram acatados em parte), proporcionalizou receitas indiretas e despesas indiretas. No entanto, não preservou as receitas diretas de atos cooperativos, por exemplo, como é o caso do intercâmbio. Veja-se que, naquela Tabela I TODOS os ingressos/receitas (exceto financeiras/patrimoniais) foram rateados como se indiretos fossem (exemplo 3º trimestre de 2012);

Discriminação	Valor Considerado dados DIPJ (A)	FISCALIZAÇÃO		
		Percentual Rateio Ato Não Cooperativo (B)	Resultado de Aplicação Parcela Tributável (ATO NÃO COOPERATIVO) (C) = (A)X(B)	Resultado de Aplicação Parcela Isenta (ATO COOPERATIVO) (A)-(C)
Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno	59.372.815,30	27%	16.030.660,13	43.342.155,17
Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis	1.593,60	100%	1.593,60	
Receita líquida das Atividades	57.549.487,12	27%	15.538.361,52	42.011.125,60
(-) Custo dos Bens e Serviços Vendidos	(43.629.106,14)	27%	(11.779.858,66)	(31.849.247,48)
Outras Receitas Financeiras	882.810,80	100%	882.810,80	-
Reversão dos Saldos das provisões Operacionais	4.693.817,54	27%	1.267.330,74	3.426.486,80
(-) Despesas Operacionais	(15.208.611,73)	27%	(4.106.325,17)	(11.102.286,56)
(-) Outras Despesas Financeiras	(510.950,13)	100%	(510.950,13)	-
(-) Outras Despesas	(3.798.511,80)	0%		(3.798.511,80)
Lucro Operacional	(21.064,34)		1.292.962,70	(1.312.433,44)

l. Descreve que ao longo de toda a fiscalização, a Impugnante apresentou de forma individualizada a origem de cada uma daqueles ingressos, tanto que permitiu à fiscalização eleger quais receitas rateadas pela Impugnante, sob a ótica fiscal, fossem postas como receitas diretas (100% ato não cooperativo ou 100% ato cooperativo). Lembre-se que em momento algum a Receita Federal, ao longo do TVF discorda daquelas receitas/despesas diretas de atos cooperativos da Impugnante. E nem poderia, sob pena de se frustrar a lógica do Parecer Normativo n.º 73/75 e de contradizer o próprio raciocínio fiscal, que reconhece que parte das receitas e despesas são diretas de cada um dos atos (financeiras, patrimoniais e perdas de intercâmbio). As planilhas anexas demonstram o equívoco incorrido pela fiscalização, que não poderia no momento da proporcionalização tratar todas as rubricas como proporcionalizáveis aplicando-se apenas parcialmente o Parecer Normativo 73/75;

m. Explica que as planilhas subdividem-se em: - PLANILHA A - Critério da Unimed Conforme Parecer Normativo 73/75, que reflete a apuração apresentada pela Unimed à Fiscalização e que foi parcialmente inadmitida; - PLANILHA B - Critério da Fiscalização Ajustado ao Parecer Normativo 73/75, que reflete aquela mesma planilha A, mas: - adotando o critério da Fiscalização de impossibilidade de rateio das receitas/despesas financeiras e patrimoniais, bem como das perdas do intercâmbio; - preservando-se as receitas

diretas/despesas diretas de atos cooperativos indevidamente rateadas pela fiscalização. A extensão e detalhamento daquelas memórias de cálculo não permitem uma reprodução integral no corpo da Impugnação, razão pela qual chama-se atenção para fragmentos daquela demonstração que conduzem esta Delegacia à necessidade de se analisar a questão com bastante cautela. Na primeira parte da Planilha B, demonstra-se que, da mesma forma que a fiscalização entendeu que receitas e despesas diretas de atos não cooperativos (financeiras/patrimoniais) e atos cooperativos (perdas de intercâmbio) não seriam rateáveis entre atos (5 últimas linhas da planilha abaixo), por coerência de interpretação, deveriam ter sido preservadas as receitas diretas/despesas de atos cooperativos indevidamente rateadas na Tabela I. É o caso das receitas e despesas de intercâmbio negritadas nas 5 primeiras linhas desta planilha

Descrição Receitas e Despesas	Conta Contábil	Ato Cooperativo	Ato Não Cooperativo	Total
Receitas Diretas de Ato Cooperativo e Atos Não Cooperativos (receitas diretas)				
(-) Glosas e Contestações (Intercâmbio)	3331191010002	(673.114,13)		(673.114,13)
Intercâmbio Eventual	3331191010003	13.537.832,29		13.537,83
(-) Intercâmbio Glosado	3331192010001	(950.000,00)		(950.000,00)
(-) Contraprestações em Co-Responsabilidade Transferida (intercâmbio)	311711101	(743.854,22)		(743.854,22)
Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis	35		1.593,60	1.593,60
Outras Receitas Financeiras	34		882.810,80	882.810,80
(-) Outras Despesas Financeiras	44131		(87.274,80)	(87.274,80)
(-) Outras Despesas Financeiras	45		(423.675,33)	(423.675,33)
(-) Outras Despesas	44131	(3.798.511,80)		(3.798.511,80)

n. Lembra que as "outras despesas" que constam da última linha da tabela são justamente perdas do intercâmbio, conforme explica a Nota Explicativa na parte final da Tabela I daquele trimestre: "NOTA: VALOR TOTALMENTE REFERENTE A OPERAÇÕES INTERCOOPERATIVAS CONFORME RAZÃO DA CONTA -4413199000001 - Baixa perdas recebimentos de créditos -3o Trimestre." Cita trecho do TVF. O resultado prático de tal correção, qual seja, a preservação das receitas/despesas diretas de atos cooperativos, é que, em todas as competências, não se vislumbra qualquer lucro na prática de atos não cooperativos, mas sim prejuízo. E isso mesmo admitindo que 100% das receitas/despesas financeiras e patrimoniais seriam atos não cooperativos e a perda do intercâmbio 100% ato cooperativo. Veja-se, novamente, trecho da Planilha B (inteiro teor anexo), na qual a Impugnante manteve todas as rubricas que o TVF entende serem 100% atos não cooperativos e cooperativos, alterando, exclusivamente, as receitas/despesas diretas de atos-cooperativos (100%). Todos os demais rateios, aplicáveis somente a receitas e despesas indiretas (a partir a linha 18 da tabela abaixo) foram mantidos, espelhando o entendimento da própria fiscalização:

Processo nº 16095.720124/2015-28
Resolução nº **1402-000.508**

S1-C4T2
Fl. 1.351

	Descrição Receitas e Despesas		Percentual Rateio Ato Não Cooperativo	Resultado de Aplicação Parcela Tributável (ATO NÃO COOPERATIVO)	Resultado de Aplicação Parcela Isenta (ATO COOPERATIVO)
1	Receitas Segregadas em Ato Cooperativo e Não Cooperativo				
2	(-) Glosas e Contestações (Intercâmbio)	3331191010002			(673.114,13)
3	Intercâmbio Eventual	3331191010003			13.537.832,29
4	(-) Intercâmbio Glosado	3331192010001			(950.000,00)
5	(-) Contraprestações em Co-Responsabilidade Transferida (intercâmbio)	311711101			(743.854,22)
6	Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis	35	100%	1.593,60	
7	Outras Receitas Financeiras	34	100%	882.810,80	-
8	(-) Outras Despesas Financeiras	44131	100%	(87.274,80)	-
9	(-) Outras Despesas Financeiras	45	100%	(423.675,33)	-
10	(-) Outras Despesas	44131	100%		(3.798.511,80)
11					
12	Custos Assistenciais Diretos de Ato Cooperativo e Não Cooperativo (despesas diretas)				
13	(-) Eventos Conhecidos de Assistência Médica Hospitalar	411		14(13.219.952,54)	(27.053.262,62)
	Recuperação de Eventos Conhecidos de Assistência Médica Hospitalar	412		242.163,67	1.344.181,84
14	(-) Despesas com Prestação de Serviços	442		(655.902,36)	(11.309.018,39)
15	Total Custo Assistencial				
16	Percentual Rateio obtido a partir das despesas diretas para			73%	27% ^j
	proporcionalização das Receitas e Despesas indiretas em Ato Cooperativo e Não Cooperativo (Parecer Normativo 73/75)				
17					
18	Receitas e Despesas Indiretas não segregadas em Ato Cooperativo e Não Cooperativo (passíveis de rateio)				
19	Contraprestações Emitidas de Assistência Médica	3111	27%	12.819.576,51	34.660.336,49
20	(-) Variação das Provisões Técnicas de Operações de Assistência a Saúde	312	27%	(29.187,96)	(78.915,61)
21	(-) Tributos Diretos de Operações de Planos de Assistência a Saúde	321	27%	(300.751,92)	(813.144,09)
22	(-) Tributos Diretos de Outras Atividades de Assistência a Saúde	322	27%	(191.976,96)	(519.048,81)
23	Cessão de Mão-de-Obra	3331191010001	27%	57.305,30	154.936,55

24	Receitas Serv Hosp/CDiag	3331191010004	27%	74.546,56	201.551,80
25	Saúde Ocupacional	3331191010005	27%	48.996,47	132.471,92
26	Outras	339	27%	43.290,00	117.043,33
27	(-) Variação Provisão Eventos Ocorridos e não Avisados	414	27%	(295.894,16)	(800.010,12)
28	(-) Despesa com Comercialização	43	27%	(132.760,01)	(358.943,74)
29	(-) Provisão Para Perdas sobre Créditos	4419	27%	1.267.330,74	3.426.486,80
30	(-) Outras Despesas Operacionais	443	27%	(9.745,88)	(26.349,96)
31	(-) Despesas Administrativas	46	27%	(1.771.800,37)	(4.790.423,23)
32					
33	Lucro Operacional			(1.681.308,64)	1.660.244,30

o. Argumenta que a necessidade de revisão de tal critério encontra-se estampada no Parecer Normativo 73/75, cuja extensão somente foi assimilada em parte pela fiscalização. De acordo com aquele normativo, reitere-se, as receitas diretas de atos cooperativos, chamadas pelo Parecer de "receitas das atividades inerentes às cooperativas" não devem ser rateadas. E dúvida não há de que as receitas de intercâmbio, recebidas de outras Unimeds são receitas de atos diretos de atos cooperativos, tanto que a própria fiscal tratou as perdas do intercâmbio como sendo despesa de 100% ato cooperativo. O mesmo deveria ter feito com relação às receitas, que rateou indevidamente, prejudicando a Impugnante severamente. A intributabilidade do intercâmbio, seja ele recebido ou cedido, decorre também de sua natureza jurídica de ato cooperativo perfeito, eis que se configura através de um enlace operacional entre cooperativas do ramo, e da mesma rede - in casu, associadas - que atuam em localidades diferentes, e que se auto-cooperam. Conceituando o termo, o Manual de Relacionamento e Integração da Central Nacional Unimed define o intercâmbio como a "negociação entre as Unimed's do país que gera relações operacionais específicas e normatizadas, para atendimento de usuários, na área de ação de uma cooperativa, contratados por outra do sistema", envolvendo a "troca de sujeitos da obrigação contratual de atendimento dos usuários". Como se vê, o intercâmbio se efetiva entre duas cooperativas associadas, configurando ato cooperativo, tal qual descreve o artigo 79 da Lei n.º 5.764/71, e que determina: "denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre eles e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais." Exemplifique-se para melhor entendimento: um usuário paciente da Unimed São José dos Campos (Unimed Origem) poderá ser atendido, quando necessário, por um médico cooperado da Unimed Guarulhos (Unimed Destino), atendimento que se dará na cidade de Guarulhos (ou demais Municípios abrangidos pelo seu Estatuto) e vice-versa. Ressalte-se, portanto, que o intercâmbio configura-se inequivocamente como autêntico ato cooperativo, porquanto realizado entre duas "cooperativas entre si quando associadas" (artigo 79, caput); a duas, mesmo que se assim não considerar, não há que se falar em receita/lucro das Unimeds envolvidas e que se auto cooperam;

p. Cita decisão do CARF;

q. Conclui que o intercâmbio, como ato cooperativo que é, está amparado pela hipótese de não incidência tributária já desenvolvida em momento anterior, e que exsurge da interpretação da Lei n.º 5.764/71 (artigos 79, 87 e 111). De todo modo, trata-se de dedução já procedida pela fiscalização. Nesse sentido, deve ser revista em parte a segregação dos

resultados de atos cooperativos e não cooperativos, mesmo que se mantenha as restrições citadas no TVF (receitas/despesas financeiras/patrimoniais e perdas de intercâmbio), preservando-se as receitas/despesas diretas de cada ato na lógica do Parecer Normativo n.º 73/75 e da própria fiscalização, no sentido de que somente devem ser submetidas ao rateio, as receitas/despesas indiretas;

DO EQUÍVOCO FISCAL NA CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS E PATRIMONIAIS COMO SENDO 100% ATO NÃO COOPERATIVO

r. Relata que, conforme se extrai do "Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades", a Fiscalização, a despeito de admitir o percentual calculado pelo contribuinte para segregação das receitas entre atos cooperativos e atos não cooperativos, inadmitiu o rateio das receitas patrimoniais e financeiras, tratando-as integralmente como receitas diretas de atos não cooperativos;

s. Cita trecho do TVF;

t. Afirma que, com relação às receitas financeiras e patrimoniais, há que se ter em mente que houve uma equivocada generalização nas rubricas que as compõem, devendo ser refeita a sua apuração rateando-as pela porcentagem admitida, ou considerando integralmente parcelas como ato cooperativo, conforme será detalhado abaixo. Inicialmente, esclareça-se que, grande parte dos valores que compõem as receitas patrimoniais, identificadas na Tabela I como "Receitas de Juros sobre o Capital Próprio", no 2o e 4o Trimestre do ano-calendário 2012, configuram-se integralmente como ato cooperativo, posto se referirem a valores oriundos das cooperativas Uniced Guarulhos, FESP e Central Nacional Unimed, das quais a Unimed Guarulhos é sócia e que se referem, em parte aos juros sobre o capital próprio distribuído nos termos do artigo 24 §3º da Lei n.º 5.764/71, em parte às sobras, que representam o resultado positivo alcançado pela cooperativa na realização do seu objetivo social, apuradas no final de cada ano, não podendo, portanto, serem tratadas com valores de atos não cooperativos;

u. Assevera que a premissa de que partiu a fiscalização para caracterizar tais rubricas como atos não cooperativos foi a relação com terceiros não cooperados, o que não é compatível com a relação mantida entre a Impugnante e outras cooperativas das quais é associada. Vale lembrar que, quando muito, a Lei n.º 5.764/71 limita as receitas patrimoniais tributáveis à relação com outras sociedades não cooperativas, nos termos do artigo 88 e 111. O mesmo não se pode estender aos valores acima apontados, vez que decorrentes de relação direta com outras sociedades cooperativas, estando, assim, perfeitamente enquadrada nos termos do artigo 79 da Lei 5.764/71, devendo, portanto, serem reconhecidos integralmente como atos cooperativos. Lado outro, em relação às receitas financeiras (i) ignorou-se o fato de que nem todas são decorrentes de aplicações financeiras e (ii) não entrou no mérito de que parte das receitas financeiras resultantes de aplicações financeiras referem-se a aplicações financeiras exigidas pela ANS, ou seja, trata-se de aplicação obrigatória a todas as operadoras de planos de saúde, não sendo facultativa à Impugnante tal investimento, mas sim obrigatória, devendo, portanto, receber o mesmo tratamento dado às demais receitas reconhecidamente decorrente de ato cooperativo;

v. Esclarece que, em relação ao primeiro ponto, verifica-se, dentre as receitas financeiras, a existência de diversas receitas oriundas de multa e juros pelo recebimento em atraso dos valores referentes aos planos de saúde. Ou seja, receitas decorrentes diretamente do pagamento pela prestação de serviços oferecidos pelos planos de saúde, cuja

contraprestação foi devidamente rateada pela fiscalização, conforme Tabela I do Auto de Infração Demonstração dos Resultados Tributáveis e não Tributáveis e Percentuais Aplicados"). Ora, se foi rateada a contraprestação do Plano de Saúde, que é a mensalidade paga pelo cliente à Impugnante, o mesmo deve ser feito às receitas de juros e multas dela decorrentes. Tal raciocínio é lógico e segue o conceito jurídico básico de que o acessório (juros e multa) segue o principal (contraprestação em atraso, no presente caso);

w. Cita decisão do CARF;

x. Por sua vez, a ANS, visando garantir o atendimento eficaz destinado a usuários de planos de saúde privados, editou normas que estabelecem provisionamento de valores para as operadoras de planos de saúde, no objetivo de se manter uma margem de segurança da sociedade, com fins de suportar as oscilações de suas operações, situação usual neste segmento de serviço. Assim, através da Resolução - RDC nº 77, de 17 de julho de 2001 e através da Resolução Normativa nº 67, de 4 de fevereiro de 2004, posteriormente revogada pela Resolução Normativa n.º 159, de 03 de julho de 2007 (doe. anexo), dispôs-se sobre a diversificação da aplicação dos ativos da sociedade, estabelecendo critérios de operação a serem observados, bem como impondo limitações e determinando a alocação de os recursos financeiros. E certo é que sendo a cooperativa operadora de plano de saúde compelida pela ANS, através de resoluções normativas, a aplicar seus recursos, conferindo a eles, nos termos da norma, "segurança, rentabilidade, solvência e liquidez" à sociedade, tem-se que estas aplicações haveriam de configurar atos cooperativos, destinados a atender os fins sociais da cooperativa/operadora. Cita dispositivos que constituem a obrigatoriedade das operações em questão realizadas pela Impugnante;

y. Alega que as aplicações financeiras exigidas pela ANS guardam extrema similitude com as aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas de crédito cujo ato cooperativo abrange a captação de recursos, a efetivação de empréstimos (concessão de crédito) e a própria movimentação da cooperativa, via aplicações financeiras, sendo todas essas operações voltadas à garantia de assistência financeira eficiente e contínua aos cooperados. Cita decisões do STJ, cujo entendimento é acompanhado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF. Do mesmo modo, as aplicações financeiras realizadas pela Impugnante. Estas visam exclusivamente garantir da assistência médica eficiente e contínua aos usuários, que se dá através dos cooperados, impedindo eventual falta de recursos para atender às oscilações dos atendimentos médicos. Note-se que se trata de exigência da agência reguladora do setor, e não alocação de recursos de maneira essencialmente especulativa. Dentre os atos cooperativos das sociedades cooperativas de crédito, as aplicações financeiras assumem grande relevância, a ponto de se destacarem como imperativo de existência da sociedade, viabilizando-se ou não o auxílio financeiro aos seus associados. A existência da Impugnante também depende das aplicações financeiras que realiza, a uma, porque estaria em situação irregular junto à ANS caso não as realizasse, infringindo norma procedimental que lhe é dirigida; a duas, porque a sobrevivência da cooperativa depende realmente do rendimento de tais aplicações, uma vez que, na realidade da atividade tal montante se apresenta como imperativo de solidez da própria prática do objeto contratado garantindo a própria assistência médica. A não aplicação dos recursos financeiros da Impugnante implicaria na ausência de condições da mesma de honrar seus compromissos, relativamente aos pagamentos dos serviços prestados pelos cooperados ou dos credenciados aos usuários, os quais são pagos via cooperativa;

z. Observa que tais aplicações, em decorrência de norma legal expressa, amoldam-se claramente ao contexto do artigo 79 da Lei nº 5.764/71, vez que as operações,

adequando-se às exigências da ANS, efetivam-se "para a consecução dos objetivos sociais", revelando que tal aplicação não é um fim em si mesmo, mas mera forma para se garantir o próprio ato cooperativo (o fundo terá por finalidade garantir a assistência através da prática contínua de atos cooperativos). Como se vê, toda a movimentação de dinheiro é realizada em função dos anseios e necessidades dos cooperados, e segundo objetivo maior da sociedade, atendo-se, precipuamente, à lógica da atividade das operadoras de planos de saúde. Destaque-se ainda que a própria ANS exige que as cooperativas/operadoras de plano de saúde revelem liquidez efetiva como forma de viabilizar o próprio atendimento aos usuários, e a ser efetivado pelos cooperados. E como se perfaz essa liquidez? Através das aplicações financeiras, garantidoras da solvabilidade futura da entidade. E nem se diga ser aplicável à presente hipótese a Súmula n.º 2623 do STJ. Deve-se destacar aqui o seguinte ponto. Os precedentes que originaram a confecção da referida súmula pautaram-se unicamente nas hipóteses das aplicações financeiras realizadas por cooperativas de produção e agropecuárias, o que impactou na conclusão lógica de que as aplicações financeiras realizadas por estas espécimes cooperativas, exclusivamente, por não se caracterizarem como atos cooperativos, fugindo ao objeto societário de cada qual, estariam expostas à tributação (*in casu*, pelo IRPJ);

aa. Destaca o fato de que tais aplicações, que deram origem à Súmula, eram realizadas espontaneamente pela cooperativa, o que, definitivamente, não é o caso. As aplicações financeiras a serem realizadas pelas cooperativas operadoras de planos de saúde são exigidas por norma editada pela ANS, não consistindo, sequer, em mera faculdade. Na hipótese em tela revela-se relevante dissonância da Súmula 262, em face das circunstâncias nas quais se operam as aplicações financeiras. Cumpre ainda salientar que as aplicações financeiras em questão serão fiscalizadas pela ANS, conforme previsão na Resolução Normativa n.º 159/2007, *in verbis*: "Art. 34. As operadoras deverão providenciar a vinculação dos seus ativos garantidores à ANS até o dia 1º de janeiro de 2008. "

bb. Cita decisão judicial;

cc. Conclui que o objetivo da Impugnante não é auferir lucros (e nem poderia), mas apenas garantir um eficaz atendimento dos usuários do plano de saúde por ela operado, e mais, garantir a existência da cooperativa, atendendo às exigências da agência reguladora. Logo, as aplicações financeiras ora em discussão configuram ato cooperativo, estando, pois, fora do alcance da tributação;

DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS E SEU PAPEL NA ORDEM ECONÔMICA - INEXISTÊNCIA DE LUCRO NA PRÁTICA DE ATOS COOPERATIVOS - REVISÃO DA EXTENSÃO

dd. Subsidiariamente, ainda que entenda-se, por absurdo, pela insuficiência dos fundamentos objeto dos tópicos anteriores, há que se ter em mente que até mesmo a definição dos percentuais de despesas diretas de atos cooperativos pela Impugnante (apresentadas à fiscalização e por ela parcialmente admitido com relação à quase totalidade das competências em discussão) foram quantificados pela cooperativa sem contemplar todas as despesas diretas que efetivamente representam atos cooperativos. Ou seja, somando-se as demais despesas diretas de atos típicos, necessariamente, ainda haverá redução do próprio percentual de despesas diretas de atos não cooperativos, influenciando no rateio de modo a reduzir ainda mais o resultado de atos tributáveis. Conforme se extrai do seu Estatuto Social, a Impugnante tem por objetivo a defesa econômica de seus cooperados, atuando, para tanto, na

catálise de atividades para aqueles. Portanto, o seu ato cooperativo consiste e se exterioriza no próprio atendimento efetuado pelo cooperado!

ee. Entende que, para viabilizar e/ou complementar seu ato cooperativo, a sociedade mantém relações com hospitais, clínicas e laboratórios, suporte físico que se afigura estritamente NECESSÁRIO para a concretização do seu principal objeto, não se concebendo o exercício da atividade médica sem a utilização de tais meios, INDISPENSÁVEIS à prestação do serviço proposto. Ora, tenha-se que a utilização de hospitais, laboratórios e clínicas médicas é INDISPENSÁVEL a um atendimento minimamente digno, e muitas vezes ESSENCIAL à própria vida do paciente. Aliás, tenha-se que a própria essência do serviço prestado clama pela utilização de um meio adequado, caracterizando-se estes, também, como atos cooperativos, eis que intimamente atrelados ao próprio atendimento! E isso além dos atendimentos realizados pela rede própria da cooperativa (hospital, por exemplo), que indubitavelmente devem ser considerados atos cooperativos, seja pela sua essencialidade à complementação do atendimento médico, seja pelo fato de que sequer trata-se de terceiro, mas sim a própria cooperativa. Some-se a isso, ainda, o intercâmbio, enlace operacional entre duas cooperativas associadas, que se auto cooperam, autêntico ato cooperativo, porquanto realizado entre duas "cooperativas entre si quando associadas" (artigo 79, caput). Assim, todos estes serviços fazem parte do próprio ato cooperativo da Impugnante, pois sem eles o ato cooperativo não estaria completo. Assim, a Impugnante, ao vender planos de saúde, só o faz porque é a única forma de concluir seu objeto social, que mais uma vez, destaque-se, consiste em promover a captação, junto ao mercado, de oportunidades de trabalho para os seus cooperados, ampliando-lhes a clientela, e possibilitando o seu exercício profissional. E isto porque a realidade do setor de saúde no país eleva a venda de planos de saúde como condição para a possibilitar o exercício das cooperativas de trabalho médico. Os usuários não querem pagar por um atendimento médico todas as vezes que precisarem. Querem pagar pela garantia da prestação do atendimento médico se precisarem, e isto em face dos custos e da precariedade do serviço público de saúde! E essa garantia ofertada pela cooperativa objetiva facultar o exercício profissional de seus cooperados! Neste ponto, entenda-se por ato cooperativo da Impugnante não só a parcela do ingresso da cooperativa que é repassado aos cooperados em face do atendimento, mas também aquela que externa a relação que a sociedade cooperativa mantém com hospitais e laboratórios, inclusive rede própria, intercâmbio entre cooperativas, v.g., como única forma de viabilizar e/ou complementar o ato cooperativo principal, qual seja, o próprio atendimento efetuado pelo cooperado. É que o ato cooperativo do cooperativismo de saúde, e na linha do que preceitua o artigo 79 da Lei 5.764/71, ocorre quando a cooperativa (precedente) angaria um determinado usuário que se utiliza do serviço prestado pelo médico cooperado (prestador), quando então se concretiza e finaliza a operação;

ff. Detalha que os atos cooperativos das sociedades cooperativas de trabalho médico, formatados dentro da moldura jurídica do artigo 79 da Lei n.º 5.764/71, consistem em proporcionar efetivas condições de exercício profissional de seus cooperados, através de suas atividades, de forma a garantir um mercado de trabalho condigno a tais profissionais, dentro do caos do sistema de saúde do país. Como forma de atingir os seus objetivos necessita a cooperativa de angariar os clientes, que são fundamento de sua atividade perante os cooperados, e aqui se verifica a grande diferença entre cooperativa e uma empresa comercial operadora de planos de saúde. Enquanto a primeira se formata, algumas vezes, no modelo de planos de saúde (já que esta é uma realidade de mercado, mesmo porque os pacientes hoje objetivam segurança em serviços de saúde, ante o caos do sistema público), tenha-se que seu foco é, e sempre será, o encaminhamento de pacientes a seus cooperados, não obtendo lucro nesta operação, mesmo porque está a prestar um serviço a seu membro. Já uma empresa

comercial de plano de saúde tem o médico não como associado, mas sim como simples custo, objetivando não o mercado de trabalho do médico, mas o resultado econômico de sua atividade. Afere-se, com toda nitidez, que o cooperado, nesta condição, atua como membro da cooperativa, seu próprio corpo social, não prestando serviços à cooperativa (como poderia fazer no caso dos planos de saúde), mas sim ao paciente que lhe é remetido pela cooperativa, esta última cumprindo seu papel de angariar serviços para seu quadro societário. Aliás, não se olvide que o sistema funciona na percepção de que saúde é uma realidade não mensurável, razão pela qual os usuários, contribuindo dentro de uma realidade estatística, formam um fundo, e que será repassado aos médicos na proporção de suas atividades, deduzidos os custos necessários à prestação dos serviços, dentre eles hospitais, clínicas e laboratórios, inclusive rede própria, intercâmbio cedido e recebido. Atesta-se, ademais, mais uma particularidade do sistema cooperativista: na cooperativa, o médico recebe segundo o resultado obtido com o que percebe do usuário e lhe é repassado pela cooperativa; na empresa de plano de saúde sua remuneração é fixa, seja por ser empregado ou mesmo conveniado. Os próprios custos com hospitais, medicamentos, laboratórios e exames agregam-se a esta realidade, mesmo porque devem ser pagos através das cooperativas como única forma de viabilizar a efetividade do atendimento efetuado por seus cooperados, e isto em face da especificidade do serviço prestado. Some-se a isso a figura da rede própria que nem mesmo é um terceiro. Assim que, independentemente de se caracterizar, esta relação, ato cooperativo, já que a sociedade está a atuar em favor do cooperado, a ele direcionando o atendimento e seu reflexo econômico, confirma-se ainda o fato de que não se configura renda própria nesta atividade, já que os valores que passam pela cooperativa já são destinados aos cooperados, após deduzidos os custos;

gg. Justifica que, tendo como premissa o fato de que na prática regular de suas atividades a cooperativa atua como mandatária de seus cooperados, não alocando para si lucro, tampouco renda, conclusão evidente caminha no sentido de que na realidade do cooperativismo a incidência tributária recai na pessoa física do cooperado, que arcará com o ônus fiscal decorrente do acréscimo de seu patrimônio, inexistindo renda na pessoa da cooperativa, e quando da prática de seu ato cooperativo, como acima descrito. Por fim, e independentemente da relevância da conceituação do ato cooperativo, tenha-se que a sistemática operacional declinada aponta pela INEXISTÊNCIA DE RENDA PRÓPRIA da entidade, o que há de ser levado em consideração para fins de quantificação de tributo incidente sobre renda. Vale lembrar que as sociedades cooperativas, portanto, foram erigidas como um meio juridicamente viável de alavancar o resultado econômico dos cooperados, instrumento para se obter uma presença mais efetiva da pessoa física na vida econômica. Ora, note-se que as sociedades cooperativas alicerçam-se no princípio do mutualismo, de sorte a visarem o crescimento conjunto dos associados, considerados per si, e não da pessoa jurídica, dado que as sociedades de cooperados situam-se em pólo diametralmente oposto àquele no qual se inserem as empresas (lato sensu), assim entendidas aquelas que se dedicam às atividades de fornecimento de produtos e serviços com habitualidade e com intuito de lucro. Eis o ponto que as faz tão distintas entre si. Neste ponto, importa destacar que foi o próprio Poder Legislativo, através do Código Civil de 2002, que inseriu num único dispositivo a ausência de espírito empresarial à cooperativa, fato este já percebido desde a Lei n.º 5.764/71;

hh. É fato que a natureza civil das cooperativas denota uma singularidade em sua forma associativa (integrada por pessoas e não por capital), despida de interesses mercantis, uma vez que seu objetivo fundamental é possibilitar o melhor exercício das atividades profissionais de seus associados, otimizando o resultado de seus empreendimentos individualmente considerados. Diante dessa premissa tem-se o ponto mais peculiar deste tipo

de sociedade: o seu fundamento maior é atender às necessidades e anseios de seus cooperados, atuando como mandatária destes, na busca do cumprimento do seu objetivo social. Como se vê, a natureza de mandatária do cooperado, quando da prática de atos cooperativos, e a conseqüente inexistência de lucro e/ou renda no âmbito das sociedades cooperativas, é tema de há muito pensado pelo E. Supremo Tribunal Federal. É que a cooperativa representa a conjugação das individualidades, transferindo o resultado econômico para seus cooperados, estes sim tributados. Esta a lógica: já que o ente cooperativa, agindo como mandatária do cooperado, não pratica fato gerador algum, não alocando riqueza própria alguma (o lucro/renda pertencem ao cooperado), a incidência tributária recai na pessoa física do cooperado! O contrário ocorre nas sociedades comerciais, eis que perseguindo, em nome próprio, o lucro/renda/receita, tributa-lhe tudo na pessoa jurídica, e, para fins de se evitar dupla incidência, isenta o sócio pessoa física da tributação. Ora, a perdurar a questão, a forma como se encontra a situação fiscal das cooperativas é muito mais onerosa que a das empresas comerciais, eis que a incidência tributária se dá em ambas as frentes, tanto na pessoa jurídica como na pessoa física do cooperado, e aqui comprometida restará a própria existência do sistema cooperativista como forma democrática e socialmente justa de organização. Esta particularidade do cooperativismo sobressai dos artigos 3º, 4º e 7º da Lei n.º 5.764/714, ao pronunciarem a essência do sistema na linha da prestação de serviços aos cooperados, sem objetivo de lucro. É que, de fato, cooperativa, na prática de atos cooperativos, e atuando como mandatária de seus cooperados, não objetiva lucro, e os eventuais resultados positivos, por não serem derivados de atos mercantis, não se equiparam a lucros. Correspondem, na técnica jurídica e contábil do regime cooperativista, em verdade, sobras líquidas que pertencem a seus associados e que a eles devem ser rateadas, na proporção dos resultados que realizaram. Dessa forma que, a teor do disposto no artigo 4º, VII da legislação cooperativista, os eventuais resultados positivos das cooperativas denominam-se "sobras", as quais são distribuídas aos cooperados, via Assembléia Geral Ordinária - AGO, no final de cada exercício financeiro, e não se podendo jamais equipará-las a dividendos ou participação nos lucros líquidos. As sobras são, não muito raramente, confundidas com lucro;

ii. Cita doutrina;

jj. A sociedade cooperativa deve trabalhar sempre pelo custo, sendo este rateado entre os cooperados. Tendo em vista a dificuldade (ou mesmo IMPOSSIBILIDADE) de se calcular tal custo com exatidão, a lei a permite que seja feita uma previsão, e, em caso de ter sido tal previsão superior aos gastos reais, as sobras líquidas poderão retornar aos associados, proporcionalmente às operações realizadas por cada um deles. O lucro, diverso da sobra das cooperativas, é o almejado resultado positivo da operação de uma sociedade criada com esta finalidade, visando acrescer o seu patrimônio, e por conseqüência o de seus membros sociais. Assim, resta clara a distinção entre as sobras líquidas de uma cooperativa e o lucro, possuindo ambos natureza jurídica diversa. As sobras nada mais são que a devolução/diferimento/ajuste da remuneração (no cooperativismo de trabalho), v.g., devido ao cooperado, e quando da relação entre esse e a cooperativa. Entender a natureza jurídica das sobras de maneira diversa seria contrariar, por completo, a lógica do cooperativismo, invertendo sua sistemática, que exclui a pessoa jurídica de qualquer incidência de tributação, uma vez que esta é mera intermediária/mandatária, sendo tributada exatamente a pessoa física do cooperado, eis que este sim revelaria a capacidade contributiva almejada pela norma de incidência. A lógica cooperativista é inversa àquela das empresas comerciais, eis que nestas últimas o lucro distribuído não é tributado na pessoa física exatamente porque já foi na pessoa jurídica, o que incoorre com o cooperado. Assim sendo, imperiosa se faz a caracterização das sobras da Impugnante como resultado da prática de atos cooperativos, mesmo porque,

repartidas entre os cooperados na proporção do seu trabalho individualmente considerado. Dessa forma, todas as sobras auferidas por uma cooperativa são postas, anualmente, à disposição de seus associados, nos termos da lei do cooperativismo. Mesmo quando se efetua algum pagamento de cunho administrativo, o mesmo é feito em nome de seus associados, e nunca em nome da sociedade. A Impugnante atua como uma longa manus de seus cooperados, o que denota a completa inexistência de lucro enquanto detentora de personalidade jurídica.

kk. Por outro lado, se "prejuízo" houver (perda), são os cooperados imediatamente chamados a rateá-lo, nos termos do artigo 80 da Lei n.º 5.764/71, eis que "as despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços." Neste momento, cumpre destacar que a base de cálculo para a incidência do Imposto de Renda, e que, nos termos do artigo 43 do CTN é a renda, entendida esta como o "produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos", ou os proventos de qualquer natureza, interpretados como os "acréscimos patrimoniais não compreendidos como renda". Este entendimento aplica-se, analogicamente à CSLL, conforme orientação do artigo 10 da Lei n.º 7.689V887 no sentido de que "fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social". E nesse sentido que se verifica que, no caso específico das sociedades cooperativas, não há que se falar na base tributável do Imposto de Renda e da CSLL, eis que aquela (renda/lucro) caracteriza-se como o resultado econômico ou jurídico auferido pelas pessoas jurídicas de fins empresariais, em ciclos determinados, decorrente de sua atividade econômica, isto é, derivado de sua atividade lucrativa, organizada justamente com o objetivo de sua percepção, no que diferencia-se, por absoluto, do conceito de "sobras", as quais são aferíveis de forma acanhada e eventual, mesmo porque não são perseguidas pelas sociedades cooperativas (que aliás, além de sociedade de pessoas, e não de capital, são entidades sem fins lucrativos!). Esta a realidade jurídica do conceito de renda/lucro, impossível de alteração legal no próprio contexto do artigo 110 do CTN. E foi contemplando as peculiaridades das sociedades cooperativas que a Lei Federal nº 5.764/71 conceituou, no seu artigo 79, o denominado "ato cooperativo", retirando-lhe todo o conteúdo econômico apto a associar-lhe à possibilidade de obtenção de lucro ou renda. Verifica-se, portanto, que, segundo a legislação federal, o ato cooperativo se completa na relação existente entre o cooperado e a cooperativa, entre esta e aquele, ou entre duas cooperativas, quando associadas, mas o que interessa é que tal ato deve nascer "para a consecução dos objetivos sociais". Assim, o conceito de ato cooperativo, como não poderia deixar de ser, sempre abrangeu a hipótese de utilização de terceiros para concretizá-lo, e desde que fundamentalmente ligados aos atos típicos, porquanto esta via, embora silente pelo legislador federal, nada mais traduz do que a busca pelo atendimento do próprio objeto social da cooperativa, que visa saciar os anseios de seus cooperados e do meio social em que atuam. Isto porque, não obstante, num primeiro momento, a sociedade cooperativa deva promover operações com seus associados, ao argumento de que são deles os interesses que procura atender, não se viabiliza a sua sobrevivência isolada, permitindo-se operações específicas unicamente no sentido de se alcançar a finalidade social não só da entidade, mas, no caso específico da Impugnante, do próprio atendimento médico, conforme previu o artigo 79 da Lei n.º 5.764/71. Assim, o legislador admitiu que operações internas, operações privativas de associados, que a lei também define como "atos cooperativos" (artigo 79 da Lei n.º 5.764/71), sejam praticadas, em virtude das particularidades do cooperativismo de saúde, com pessoas que não pertencem ao quadro social da cooperativa, mas que viabilizam estes, isto exclusivamente por motivos de interesse prático, e mesmo de sobrevivência.

ll. E tudo isto, como se vê, ante o caráter nitidamente peculiar do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, merecedor, inclusive, do "adequado

tratamento tributário"" previsto pela Constituição da República de 1988 no seu artigo 146, inciso III, c9, e amoldado à política de apoio e estímulo ao cooperativismo já consignada pelo Constituinte no artigo 174, § 2º10 do texto constitucional. De fato, o artigo 146, III, alínea c da Constituição revela-se imprescindível ao trato do ato cooperativo, ao passo que a norma infra-constitucional dirigida à matéria (Lei n.º 5.764/71, artigo 79, 87 e 111) não teria aplicabilidade, e mesmo, eficácia, se não houvesse comunhão entre a determinação constitucional e o fomento e apoio à atividade cooperativista, via normas adequadas de tributação. Bem verdade, a intenção do legislador constitucional, através da letra do artigo 146, III, c da Constituição, foi delimitar um tratamento especial para uma especial modalidade de protagonização, que, sobejada de valorosos propósitos, deve ter um tratamento consentâneo com sua natureza. E nessa esteira de entendimento que se fala na recepção da Lei n.º 5.764/71 (artigos 79, 87 e 111) pela Constituição da República de 198811 como norma de natureza materialmente complementar, dirigida a conferir o "adequado tratamento tributário ao ato cooperativo". Assim, quando a Lei n.º 5.764/71, através dos seus artigos 87 e 111, e na linha do artigo 79, permitiu a exclusão de toda e qualquer incidência tributária sobre os atos cooperativos, incluindo-se apenas os resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos (artigos 8512, 8613 e 8814), ela o fez no sentido de amparar os associados da sociedade em detrimento daqueles que esporadicamente prestam serviço em seu nome. Mais uma vez o legislador ordinário, em atenção aos preceitos constitucionais, mostra-se incentivador do ato cooperativo, e do "adequado tratamento tributário" que a ele se pretende conferir;

mm. Anota que a única renda tributável, portanto, é aquela aferível no contexto dos artigos 85, 86 e 88 da Lei n.º 5.764/71, os quais não se amoldam à hipótese vertente, eis que, envolvendo terceiros, e desde que não convergentes a realizar o objetivo social da cooperativa, não se caracterizam como atos cooperativos. Neste contexto que o artigo 87 elenca como rendas tributáveis somente os resultados de operações com não-cooperados, e desde que não atreladas ao objetivo social da cooperativa, retirando as operações com e para cooperados da incidência exigida Somente nas hipóteses dos dispositivos retro mencionados, artigos 85, 86 e 88, e que não se confundem com o caso vertente, é que as sociedades cooperativas terão incidência tributária. É o que se verá detalhadamente em tópico específico. In casu, não pairam dúvidas de que a matéria se rege direta e essencialmente pelo conteúdo da Lei n.º 5.764/71, que, ao depor sobre a égide do ato cooperativo, o afasta da incidência tributária. E assim o faz dentro de uma lógica muito simples: se o cooperativismo existe exatamente para facultar o acesso da pessoa física em determinado meio econômico, sua existência não há de representar uma incidência tributária maior do que aquela aferível pelo próprio cooperado, caso contrário a tributação, por si só, representaria a falência do sistema. E tal constatação é feita dentro de uma realidade muito nítida: a de que a sociedade cooperativa atua por conta e ordem do cooperado, catalisando a atividade deste mesmo cooperado, e atuando neste mister como mandatária, razão pela qual qualquer lucro/resultado pertence ao cooperado, e não à cooperativa, conforme será visto adiante no subitem específico referente às sobras. Assim que, não implicando operação de mercado, nem tampouco contrato de compra e venda, o ato cooperativo se mostra destituído de conteúdo econômico, não representando signo presuntivo de renda ou lucro para fins de incidência de IRPJ e da CSLL, entendimento este claramente consignado na VIGENTE Lei n.º 5.764/71. Não se olvide que a previsão da lei cooperativista é repetida pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/99). Observe-se o que dispõe o artigo 182 do RIR, enfatizando a inexistência de lucro da cooperativa na prática de atos cooperativos, razão do permissivo de não incidência do IRPJ. E a seguir reforça o artigo 183, destacando a incidência somente sobre os atos não cooperativos, em menção expressa aos artigos 85, 86, 88 e 111 da Lei n.º 5.764/71;

nn. Recentemente, inclusive, o próprio CARF sumulou os efeitos interpretativos de tal previsão, o que significa dizer não se tratar de favor fiscal ou isenção, mas sim verdadeira regra de não incidência, na medida que vem interpretar a essência do sistema cooperativista, exaltando o ato cooperativo, o qual não representa lucro, devendo, portanto, retroagir à época de início da exigência da exação, e independentemente da previsão do artigo 4815 da mesma norma. Destaque-se, ainda, que a referida legislação só veio ao mundo jurídico explicitar a inexistência de lucro na prática de atos cooperativos, de molde a afastar a incidência tributária de CSLL, e em consequência, também a incidência do IRPJ. Imprescindível, portanto, que se confirmem efeitos retroativos à norma, mormente porque interpretativa da realidade cooperativista. Sobreleva revelar, por fim, o comando disposto no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST n.º 155/73, assim ementado: "A não-incidência de imposto de renda, de que gozam as cooperativas, não se estende a operações alheias ao seu objetivo social." Dito normativo, advindo do Executivo, representa inequivocamente norma complementar em sede de Direito Tributário, exatamente como determina o artigo 100, II6 do CTN, vinculando a administração em sua observância. Assim, a contrário senso, para as pessoas jurídicas que não têm renda ou lucro apurado na forma da legislação comercial, não se comporta a incidência do IRPJ e da CSLL, por carência de base de cálculo e inexistência da formação da expressão econômica na qual se poderia classificar como fato gerador o ato praticado pela Impugnante. Esta a exata caracterização que o Superior Tribunal de Justiça vem adotando em feitos nos quais se discute a matéria sob pauta, qual seja, a não incidência do Imposto de Renda (perfeitamente aplicável à CSLL) sobre os atos cooperativos das sociedades cooperativas;

oo. Cita decisão do STJ;

DO VALOR DA MULTA E DOS JUROS APLICADOS III.1 - Do Caráter Confiscatório Da Multa Aplicada

pp. Entende que a multa aplicada possui caráter fundamentalmente confiscatório. A sanção tributária, como qualquer sanção jurídica, tem por finalidade dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito e, assim, estimulá-lo à sua efetiva adimplência, sob risco de sua oneração. Cumpre ressaltar, que, sendo a função da multa dar efetividade ao tributo, temos que todos os princípios e vedações ao poder de tributar são plenamente aplicáveis às multas e às demais penalidades pecuniárias. Logo, à multa aplica-se também o princípio do não-confisco, tema esse já pacificado no âmbito do STF. A multa tributária não pode ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado. Assim, não é qualquer atraso no pagamento dos tributos, ou ausência de declaração do mesmo, que deve legitimar a previsão de multa exacerbada. Não se pode admitir, portanto, a subversão da natureza jurídica da sanção tributária convertida esta em obrigação de pagar tributo, transformando-se o acessório (a multa fiscal) em valor quase tão relevante quanto o principal. O simples fato de haver previsão legal na Constituição da República, artigo 150, inciso IV¹⁷, obsta necessariamente a pretensão do Fisco Federal, de burlar a CF/88, em tornar como parte da obrigação principal a exigência de uma multa plenamente confiscatória, transmutando uma simples sanção punitiva, em um "tributo acessório" e que vincula um óbice à normal continuidade da atividade empresarial da embargante. De fato, todo aquele tributo desproporcional, demasiadamente excessivo, e que não corresponda às necessidades do Estado no atendimento ao interesse público deverá ser considerado como confiscatório. O princípio do não-confisco tem estreita relação com o princípio da proporcionalidade, o qual se apresenta como verdadeira garantia aos direitos do

administrado/contribuinte, visando sempre proteger estes contra excessos praticados pela administração pública e/ou legisladores;

qq. Ressalta que o mesmo raciocínio utilizado nos casos de restrições a direitos, pode e deve ser utilizada no presente caso, uma vez que a cobrança da multa pretendida pelo fisco não passou pelo crivo da proporcionalidade, pois sua manutenção irá onerar demasiadamente o patrimônio da embargante, conforme já dito. Consequência disto está no fato de que tanto o legislador como a administração pública, quando do estabelecimento de sanções, devem necessariamente observar os preceitos constitucionais vigentes, sob pena de serem invalidados pelo Judiciário. O acréscimo pretendido pela aplicação da multa vai muito além da simples tentativa de coibir infrações tributárias, importando, na verdade, em majoração de tributo para além da capacidade econômica adquirida pela embargante. Importante mencionar o ensinamento de Leandro Paulsen, para quem "(...) são inadmissíveis as multas excessivamente onerosas, insuportáveis, irrazoáveis. O princípio da proporcionalidade impede que se possa reconhecer validade a uma multa quando se evidencie o descompasso entre o grau da infração e a punição cominada." É necessária a observância de dois princípios constitucionais; do não-confisco e da capacidade contributiva, sendo que no caso em questão, consoante destaca o ilustre Roque Carrazza. Por ser um princípio e não uma norma regulamentadora, a máxima do não-confisco deve ser interpretada, não somente de forma isolada, mas sim, em consideração à realidade econômica e a qualidade dos serviços prestados pelo Estado brasileiro;

rr. Conclui que se ambos os princípios constitucionais do não- confisco e da capacidade contributiva não fosse ignorados pelo Fisco, certamente não haveria a aplicação da multa em questão;

Da Impossibilidade de Exigência de Juros sobre Multa de Ofício

ss. Ainda no que se refere à multa aplicada, é importante destacar que, na atualização dos débitos a ser feita posteriormente ao lançamento, tem-se observado o costume da Fiscalização fazer com que a taxa SELIC incida, não só sobre o valor do principal, mas também sobre a multa aplicada, como se ela também devesse ser corrigida monetariamente. A diferença é que o valor principal consubstanciado na autuação sofre essa atualização desde a ocorrência dos fatos geradores, enquanto a multa de ofício costuma ser ajustada pela SELIC a partir do mês seguinte ao da autuação, o que não deve ocorrer de modo algum. Fique claro que a Súmula n.º 4 do CARP, ao estabelecer a incidência da SELIC sobre "os débitos " tributários" não estabelece que no conceito de tais débitos também estaria contemplada multa de ofício. E nem poderia, sob pena de ofensa à legislação. A pacificação trazida pela Súmula refere-se à controvérsia que por anos se instaurou acerca do correto índice de atualização dos tributos. No caso, o principal e não os demais consectários legais;

tt. Por outro lado, afasta-se de pronto a regra genérica prevista no artigo 161 do Código Tributário Nacional, que estabelece que "O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária." Tal dispositivo autoriza a incidência de juros sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento" e, somente na parte final, estabelece que àquele crédito serão impostas as penalidades. Ou seja, se as penalidades são somadas ao crédito, impossível concluir que ambos enquadram-se no mesmo conceito de "crédito" a que se refere a parte inicial do dispositivo. Ademais, conforme previsão do artigo 139 do CTN, "o

crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta". A definição de obrigação tributária, por sua vez, encontra-se no artigo 113 do mesmo código. Da análise dos dispositivos mencionados, conclui-se que o crédito tributário não engloba as penalidades cabíveis no caso de descumprimento da obrigação tributária, motivo pelo qual não podem incidir juros sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal. Nesse sentido, ao se tratar do crédito tributário, a primeira parte do artigo 161 somente poderia estar tratando do montante principal a ser acrescido de juros, ou não haveria sentido a parte final do artigo "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis". Por outro lado, com relação especificamente à SELIC, tem-se que a Lei n.º 9.065/95 exigiu a incidência daqueles juros específicos sobre tributos de competência da Secretaria da Receita Federal. Da leitura do artigo, percebe-se que, no caput, o legislador se refere à exação em si e não aos seus consectários legais;

uu. E é imprescindível deixar claro que os tributos não se confundem com as penalidades dele decorrentes, conforme os ditames do artigo 3º do CTN, concluindo, dessa forma, que os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor. A Lei n.º 9.430/96 somente é expressa a autorizar a exigência da SELIC sobre (i) multa de mora e (ii) multa de ofício nas hipóteses de auto de infração sem tributo, silenciando-se acerca da incidência sobre a multa de ofício em auto de infração com tributo. E no caso em debate, trata-se de inquestionável auto de infração que tem por referência a contribuição previdenciária supostamente devida, fazendo incidir sobre o principal, multa de ofício e juros de mora;

vv. Cita decisões do CARF;

ww. Conclui que, caso se verifique, em análise desmembrada e detalhada da atualização monetária do Auto de Infração combatido, que tal atualização levou em conta também o valor da multa aplicada, deve ser isso rechaçado, em razão dos motivos expostos acima.

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

xx. Aduz que a documentação anexa demonstra a improcedência do auto de infração. De todo modo, faz-se também importante e necessária a realização de diligência para o esclarecimento da realidade da Impugnante e suas operações efetivamente tributáveis (lucro efetivamente proporcional à prática do ato não cooperativo);

yy. Apresenta os os quesitos preliminares seguintes: 1. Na apuração segregada de atos cooperativos e atos não cooperativos, há receitas diretas de atos cooperativos (intercâmbio, por exemplo) rateadas pela fiscalização entre atos cooperativos e não cooperativos? 2. Admitindo-se os percentuais de rateio adotados pela fiscal, mas realocando-se as receitas diretas de atos cooperativos que tenham sido indevidamente rateadas na resposta ao quesito 1, pede-se que o perito recalcule o resultado de atos cooperativos (sobras intrIBUTÁVEIS) e não cooperativos (lucro tributável); 3. A partir do recalcule apurado na resposta ao quesito 2, é possível afirmar que houve resultado de ato não cooperativo tributável em todos os trimestres de 2011 e 2012? Quais as diferenças apuradas em face do auto de infração? 4. Dentre as receitas financeiras entendidas pela fiscalização como sendo 100% diretas de atos não cooperativos é possível identificar receitas não decorrentes de qualquer aplicação financeira como, por exemplo, multa e juros atreladas ao pagamento em atraso de mensalidades? Se positiva a resposta, gentileza Sr. Perito recalcular o resultado de atos cooperativos e não cooperativos considerando-se o rateio daquelas receitas entre atos. 5. Dentre as receitas

patrimoniais entendidas pela fiscalização como sendo 100% atos não cooperativos é possível identificar ingressos pagos por outras sociedades cooperativas, como é o caso de juros sobre o capital próprio e sobras? Se positiva a resposta, gentileza Sr. Perito recalcular o resultado de atos cooperativos e não cooperativos considerando-se aquelas como sendo 100% provenientes de atos cooperativos. 6. A partir dos recálculos apurado nas respostas aos quesitos 4 a 6, quais as diferenças de resultado entre atos apuradas em face da apuração fiscal no auto de infração? 7. Recalculando-se os percentuais de rateio oriundos da proporcionalização de despesas diretas, agregando-se a elas todos os custos assistenciais referentes à produção de cooperados, atendimento por laboratórios, clínicas, hospitais, atendimentos complementares pela rede própria e intercâmbios, quais os percentuais de despesas de atos cooperativos e não cooperativos? 8. A partir dos percentuais de atos cooperativos e não cooperativos revistos na resposta m ao quesito 7, aplicando-os sobre as receitas e despesas indiretas, preservando-se as receitas/despesas diretas, quais os novos resultados apurados entre atos? Quais as diferenças em face dos resultados apurados pelo auto de infração?

zz. Indica o profissional, Sr. Leonardo Pegoraro, contador, documento de identidade 32.570809-5, CRC/SP 29.0573, CPF n.º 228.308.778-37 com endereço profissional na sede da Impugnante;

DO PEDIDO

aaa. Ao final requer o reconhecimento da procedência da presente Impugnação, declarando-se a improcedência dos dois autos de infração (IRPJ/CSLL) em face: I) da não incidência tributária que respalda os atos cooperativos das sociedades cooperativas (artigos 79, 87 e 111 da Lei n.º 5.764/71), não havendo percepção de lucro/renda do resultado a eles proporcional, afastando-se a exigência do IRPJ e CSLL, considerando-se: (i) - a necessidade de revisão, em parte, da 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, indevidamente rateadas pela fiscalização, destacando-se que somente devem ser submetidas a rateio as receitas/despesas indiretas: (ii) - a impossibilidade de se tratar a totalidade das receitas financeiras e patrimoniais como atos não cooperativos, sendo: a) Integralmente provenientes de atos cooperativos as "receitas patrimoniais" pagas por outras sociedades cooperativas das quais a cooperativa é sócia; b) Integralmente atos cooperativos, ou ao menos passíveis de rateio, as receitas financeira provenientes de aplicações financeiras exigidas pela ANS, não realizadas em caráter eventual ou especulatório, mas sim por imposição da agência reguladora; e c) Passíveis de rateio as receitas financeiras que não se refiram a aplicações financeiras, eis que acessórias a ingressos já proporcionalizados pela fiscalização (ex. juros e multa pelo atraso de mensalidades etc). (iii) subsidiariamente, caso não se entenda pela suficiência dos pedidos (i) e (ii), há que se recalcular os percentuais de rateio originalmente adotados (e, por consequência, a segregação de atos), que deve contemplar como atos cooperativos todas as despesas diretas (produção médica, custos de atendimento por hospitais, laboratórios, clínicas, especialmente rede própria, intercâmbio etc.); II - da improcedência da multa de ofício, tendo em vista seu caráter confiscatório; III - da improcedência parcial da exigência, tendo em vista a ausência de previsão legal para a incidência da SELIC sobre a multa de ofício, limitando-se a legislação a exigí-la sobre o tributo e sobre a multa de ofício nas hipóteses de auto de infração sem tributo. Requer-se, ainda, a realização da perícia/diligência acima requerida, sob pena de afronta aos direitos ao contraditório e à ampla defesa.

5. Às fls. 776/777 consta despacho proferido por esta DRJ/Curitiba, em 05/05/2016, solicitando diligência junto ao contribuinte a fim de esclarecer os seguintes pontos: i) juntar a Planilha III por completo; ii) apurar se as despesas com intercâmbio configuram ato cooperativo. Em caso afirmativo, justificar o motivo de terem sido submetidas ao rateio; iii) analisar a Planilha B juntada na impugnação (fls. 733/739) e pronunciar-se quanto à procedência de seus valores bem como a procedência de não submeter as alegadas Receitas Diretas ao rateio; iv) apurar se as "Receitas de Juros sobre o Capital Próprio" configuram ato cooperativo; v) proceder à correção das bases de cálculo, se for o caso.

6.A DRF/Guarulhos atendeu a solicitação, conforme relatório de fls. 788/789. Foram juntados os documentos de fls. 781/787. Cientificado do resultado da diligência, o contribuinte apresentou a peça de fls. 805/864. No que tange à matéria objeto da diligência, os seguintes argumentos foram apresentados:

**PRELIMINARMENTE - DESPACHOS DE DILIGÊNCIA - DO NOVO
PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO**

bbb. Reclama que, após ciência dos despachos mencionados, ocorrida apenas em 21/06/2016, verificou-se a omissão da DRJ no Despacho de Diligência quanto à necessidade de manifestação da autoridade fiscal acerca das (i) receitas financeiras não decorrentes de qualquer aplicação financeira como, por exemplo, multa e juros atreladas ao pagamento em atraso de mensalidade, eis que acessória a ingresso já proporcionalizado pela fiscalização, bem como das (ii) receitas financeiras entendidas pela fiscalização como sendo 100% diretas de atos não cooperativos, mas vinculadas às provisões técnicas e demais exigências da ANS;

ccc. Esclarece que as considerações acerca das conclusões da autoridade fiscal serão feitas ao longo desta Impugnação nos tópicos específicos que tratam dos temas objeto da diligência. Imprescindível, portanto, que se avalie a realização de nova diligência a fim de que possa se manifestar a autoridade fiscal sobre os pontos acima, ainda mais em face de erro absurdo cometido pela fiscalização na apuração do IRPJ/CSLL, relatado em tópicos específicos à frente. Quanto às respostas prestadas pela autoridade fiscal, seguem os seguintes esclarecimentos pertinentes;

ddd. No que tange ao item "ii", foi requerido à autoridade fiscal que apurasse se as despesas com intercâmbio configuram ato cooperativo, e, em caso afirmativo, justificar o motivo de terem sido submetidas ao rateio. Note-se, conforme confirma próprio Despacho da DRJ/Curitiba, que o que se alegou na primeira Impugnação (e na atual) não foi a necessidade de rateio das despesas com intercâmbio. Tais valores já tinham sido considerados integralmente pela fiscalização como ato cooperativo, conforme reiterado na resposta à diligência, afirmando-se tratar de "despesas OPERACIONAIS, fruto do encontro entre cooperativas associadas, próprias da finalidade do contribuinte, motivo pelo qual não foi objeto de rateio, em correta interpretação do Parecer n.º 73/75. Em verdade, o que se afirmou foi a necessidade do tratamento como ato cooperativo das receitas diretas de atos cooperativos, como é o caso das receitas de intercâmbio, aplicando-se, igualmente, o Parecer n.º 73/75, não devendo tais parcelas identificadas serem objeto de rateio, uma vez que, da mesma forma que as despesas de intercâmbio, tratam-se de receitas operacionais, próprias da finalidade da cooperativa. E, relembre-se, ao longo de toda a fiscalização, a Cooperativa apresentou de forma individualizada a origem de cada um daqueles ingressos, tanto que permitiu à fiscalização eleger quais receitas rateadas pela Cooperativa, sob a ótica fiscal, fossem postas

como receitas diretas (100% ato não cooperativo ou 100% ato cooperativo). Tais valores podem ser verificados na Planilha A - Critério da Unimed Conforme Parecer Normativo 73/75, que reflete a apuração apresentada pela Unimed à Fiscalização e que foi parcialmente inadmitida. Portanto, a resposta apresentada em diligência reforça mais uma vez o que foi dito na primeira Impugnação (e na presente), de que assim como as despesas com intercâmbio, reconhecidamente operacionais, devem ser preservadas as receitas com intercâmbio com integralmente decorrentes de ato cooperativo, em observância ao Parecer n.º 73/75, não devendo ser rateadas;

eee. Quanto ao item "iii", verifica-se não ter sido atendido plenamente ao que foi pedido pela DRJ/Curitiba. Consoante Despacho DRJ, foi solicitado à autoridade fiscal "analisar a Planilha B juntada na impugnação (fls. 733/739) e pronunciar-se quanto à procedência de seus valores bem como a procedência de não submeter as alegadas Receitas Diretas ao rateio". Entretanto, limitou-se a mencionar que os valores da Planilha B correspondem a contas analíticas e grupos de contas contábeis, o que já estava evidenciado na própria planilha, coluna "Conta Contábil". Além disso, relatou ter submetido a "rateio as receitas e despesas operacionais e não submetendo ao rateio as receitas e despesas não operacionais (financeiras - transações alheias ao objeto social da cooperativa), para apuração do resultado", demonstrando clara contradição com o Parecer n.º 73/75, bem como com o próprio procedimento de não ter rateado as despesas operacionais diretas de intercâmbio. Permaneceu sem resposta, portanto, o fato de ter abandonado as receitas diretas de atos cooperativos, generalizando a proporcionalização de todas as receitas e despesas, a exceção das receitas e despesas financeiras e receitas patrimoniais, tratadas como 100% de atos não cooperativos e as despesas de intercâmbio, tratadas como 100% de atos cooperativos. As planilhas apresentadas juntamente com a Impugnação demonstram que, mesmo que se admita a vedação fiscal ao rateio das receitas e despesas mencionadas no TVF, a correta aplicação do Parecer Normativo n.º 73/75, preservando as receitas diretas de atos cooperativos ignorada pela fiscalização, conduz à existência de resultado negativo de atos não cooperativos em todas as competências autuadas;

fff. No que tange ao item "iv", foi solicitado que fosse apurado se as "Receitas de Juros sobre o Capital Próprio" configuram ato cooperativo. Em resposta, afirmou a autoridade fiscal que considerou tais receitas como não operacionais, motivo pelo qual as parcelas identificadas sobre tal rubrica não foram rateadas. Desconsiderou, portanto, que parte dos valores se refere a valores oriundos das cooperativas Unimed Guarulhos, FESP e Central Nacional Unimed, das quais a Unimed Guarulhos é sócia e que decorrem dos juros sobre o capital próprio distribuído nos termos do artigo 24 §3º da Lei n.º 5.764/71, consoante orientação prevista no seu Estatuto Social para a consecução dos objetivos sociais. Além disso, ao corrigir equívoco cometido pela Cooperativa na linha 22 da ficha 06 A da DIPJ, que registrou o valor total de R\$ 1.443.633,90 como sendo de Juros Sobre Capital Próprio, quando, em verdade, dentro desse valor a parcela de R\$ 1.182.992,03 refere-se às Sobras, equivocou-se ao não alocar esta última parcela na coluna de Ato Cooperativo, o que acabou por afetar o resultado de atos cooperativos apurado na diligência e, conseqüentemente, a base de cálculo do 4o Trimestre de 2012;

ggg. Por fim, destaca-se outro erro cometido pela autoridade fiscal em diligência, ao não deduzir o valor de R\$ 2.124.974,93, referentes à rubrica "Outras Despesas" na apuração do Lucro Operacional de Ato Cooperativo, o que acabou por afetar o resultado tributável do 4o Trimestre de 2012.

Conclui-se, portanto, que, adotando-se o critério fiscal, os valores resultantes da apuração em diligência quanto ao 4o Trimestre de 2012 seriam os constantes da planilha anexa (Doc. 05);

7. É o relatório."

Recurso de Ofício

Tendo em vista a exoneração parcial do crédito tributário acima do valor de alçada, o Colegiado a quo recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em conformidade com o art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/1972.

O acórdão recorrido julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, pois entendeu que "devem prevalecer as apurações contidas na Planilha B, juntada na impugnação às fls. 733/739, em que se observa que o contribuinte utilizou o critério da fiscalização, ou seja, sem rateio das receitas/despesas financeiras e patrimoniais, mas preservou as receitas diretas/despesas diretas de atos cooperativos indevidamente rateadas pela fiscalização. Tais correções afetaram os períodos 3º e 4º trimestres de 2011 e todos os trimestres de 2012. Levando em conta os novos valores de adição de resultado com atos não cooperativos e exclusão de resultado com atos cooperativos, constata-se que, em todos esses períodos, não restou valor a ser lançado, conforme abaixo demonstrado:

3o. Trimestre 2011				
Linha	Discriminação	Valor Declarado DIPJ	Valor Revisado FISCALIZAÇÃO	Valor Revisado ACÓRDÃO
1	Lucro Líquido antes do IRPJ -Resultado Contábil Atos Cooperativos e Não Cooperativos	2.184.114,13	2.184.114,13	2.184.114,13
32	ADIÇÕES			
44	Resultados Negativos com Atos Cooperativos	0,00	0,00	0,00
44	Outras Adições	20.543.385,66	20.543.385,66	20.543.385,66
45	Outras Adições - Resultado Atos não Cooperativos	0,00	2.124.797,76	0,00
	SOMA DAS ADIÇÕES	20.543.385,66	22.668.183,42	20.543.385,66
61	EXCLUSÕES			
78	(-) Resultados não Tributáveis de Sociedades Cooperativas	-7.600.586,92	-59.316,37	-6.196.546,83
79	(-) Outras exclusões	-20.661.388,39	-20.661.388,39	-20.661.388,39
86	Soma da Exclusões	-28.261.975,31	-20.720.704,76	-26.857.935,22
	Lucro Real	-5.534.475,52	4.131.592,79	-4.130.435,43
4o. Trimestre 2011				
1	Lucro Líquido antes do IRPJ -Resultado Contábil Atos Cooperativos e Não Cooperativos	10.069.913,40	10.069.913,40	10.069.913,40
32	ADIÇÕES			
44	Resultados Negativos com Atos Cooperativos	0,00	0,00	0,00
44	Outras Adições	15.984.271,00	15.984.271,00	15.984.271,00
45	Outras Adições - Resultado Atos não Cooperativos	0,00	4.010.389,55	0,00
	SOMA DAS ADIÇÕES	15.984.271,00	19.994.660,55	15.984.271,00
61	EXCLUSÕES			
78	(-) Resultados não Tributáveis de Sociedades	-11.708.361,68	-6.059.523,85	-10.920.344,41

Processo nº 16095.720124/2015-28
Resolução nº **1402-000.508**

S1-C4T2
Fl. 1.368

	Cooperativas			
79	(-) Outras exclusões	-15.558.863,29	-15.558.863,29	-15.558.863,29
86	Soma da Exclusões	-27.267.224,97	-21.618.387,14	-26.479.207,70
	Lucro Real	-1.213.040,57	8.446.186,81	-425.023,30

1º Trimestre de 2012

1	Lucro Líquido antes do IRPJ -Resultado Contábil Atos Cooperativos e Não Cooperativos	2.396.498,93	2.396.498,93	2.396.498,93
5	ADIÇÕES			
32	Despesas Operacionais - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	600.733,41	600.733,41	600.733,41
48	Resultados Negativos com Atos Cooperativos	0,00	0,00	0,00
48	Outras Adições	402.491,39	402.491,39	402.491,39
49	Outras Adições - Resultado Atos não Cooperativos	0,00	1.367.693,81	0,00
	SOMA DAS ADIÇÕES	1.003.224,80	2.370.918,61	1.003.224,80
66	EXCLUSÕES			
88	(-) Resultados não Tributáveis de Sociedades Cooperativas	-6.138.988,12	-1.030.398,72	-5.562.664,84
95	Soma da Exclusões	-6.138.988,12	-1.030.398,72	-5.562.664,84
	Lucro Real	-2.739.264,39	3.737.018,82	-2.162.941,11

2o. Trimestre 2012

1	Lucro Líquido antes do IRPJ -Resultado Contábil Atos Cooperativos e Não Cooperativos	1.012.040,31	1.012.040,31	1.012.040,31
5	ADIÇÕES			
32	Despesas Operacionais - Soma das Parcelas não Dedutíveis	1.781.140,45	1.781.140,45	1.781.140,45
44	Resultados Negativos com Atos Cooperativos	0,00	0,00	0,00
44	Outras Adições	1.096.651,83	1.096.651,83	1.096.651,83
28	Outras Adições - Resultado Atos não Cooperativos	0,00	668.760,86	0,00
	SOMA DAS ADIÇÕES	2.877.792,28	3.546.553,14	2.877.792,28
61	EXCLUSÕES			
79	(-) Resultados não Tributáveis de Sociedades Cooperativas	-4.347.747,93	-344.873,05	-3.993.213,57
95	Soma da Exclusões	-4.347.747,93	-344.873,05	-3.993.213,57
	Lucro Real	-457.915,34	4.213.720,40	-103.380,98

3o. Trimestre 2012

Linha Discriminação Valor Declarado Valor Revisado Valor Revisado

1	Lucro Líquido antes do IRPJ -Resultado Contábil Atos Cooperativos e Não Cooperativos	-21.064,34	-21.064,34	-21.064,34
32	ADIÇÕES			
48	Resultados Negativos com Atos Cooperativos	0,00	1.312.433,44	0,00
48	Outras Adições - (Despesas Ato Cooperativo não Dedutíveis - conforme LALUR fls.6)	0,00	0,00	0,00
49	Outras Adições - Resultado Atos não Cooperativos	0,00	1.292.962,70	0,00
	SOMA DAS ADIÇÕES	0,00	2.605.396,14	0,00
50	EXCLUSÕES			

66	(-) Reversão de Saldos das Provisões não Dedutíveis	-4.502.027,56	-4.502.027,56	-4.502.027,56
87	(-) Resultados não Tributáveis de Sociedades Cooperativas	-2.958.464,11	-1.312.433,44	-1.660.244,30
88	(-) Outras Exclusões ("Despesas Ato cooperativo não Dedutíveis" - LALUR fls.6)	-3.426.486,80	-3.426.486,80	-3.426.486,80
95	Soma da Exclusões	-10.886.978,47	-9.240.947,80	-9.588.758,66
	Lucro Real	-10.908.042,81	-6.656.616,00	-9.609.823,00
4o. Trimestre 2012				

Linha Discriminação Valor Declarado Valor Revisado Valor Revisado				
1	Lucro Líquido antes do IRPJ -Resultado Contábil Atos Cooperativos e Não Cooperativos	-3.689.040,04	-3.689.040,04	-3.689.040,04
5	ADIÇÕES			
32	Resultados Negativos com Atos Cooperativos	0,00	1.707.313,60	0,00
44	Outras Adições - (Despesas Ato Cooperativo não Dedutíveis - conforme LALUR fls.7)	0,00		0,00
44	Outras Adições - Resultado Atos não Cooperativos	0,00	144.842,08	0,00
28	SOMA DAS ADIÇÕES	0,00	1.852.155,68	0,00
50	EXCLUSÕES			
66	(-) Reversão de Saldos das Provisões não Dedutíveis	-1.225.791,68	-1.225.791,68	-1.225.791,68
87	(-) Resultados não Tributáveis de Sociedades Cooperativas	-1.402.783,91	-1.707.313,60	-188.582,35
79	(-) Outras Exclusões ("Despesas Ato cooperativo não Dedutíveis" - LALUR fls.7)	-870.312,09	-870.312,09	-870.312,09
	Soma da Exclusões	-3.498.887,68	-3.803.417,37	-2.284.686,12
	Lucro Real	-7.187.927,72	-5.640.301,73	-5.973.726,16

Em síntese, a decisão de 1ª Instância entendeu que devem ser canceladas as exigências relativas aos períodos 3º e 4º trimestres de 2011 e 1º e 2º trimestres de 2012, observando-se que nenhum valor havia sido lançado para o 3º e 4º trimestres de 2012. Para fins de exigência da CSLL, como os fatos são os mesmos do IRPJ, sendo inclusive as bases de cálculo coincidentes, vale a mesma decisão, ou seja, cancelamento dos lançamentos relativos aos períodos 3º e 4º trimestres de 2011 e 1º e 2º trimestres de 2012.

Recurso Voluntário

Inconformada com decisão de 1ª Instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, pleiteando com relação ao todos os trimestres dos anos-calendário de 2011 e 2012 os seguintes pedidos:

1 - Preliminarmente, o reconhecimento da nulidade dos autos de infração em face dos vícios cometidos pela fiscalização na aplicação da sistemática de apuração do Lucro Operacional, bem como do Lucro Real acerca das adições e exclusões indevidas, majorando de maneira indevida e desproporcional a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

2 - No mérito, caso seja ultrapassada a preliminar suscitada, requer-se a procedência da presente Impugnação, declarando-se a improcedência dos dois autos de infração (IRPJ/CSLL) em face da não incidência tributária que respalda os atos cooperativos das sociedades cooperativas (artigos 79, 87 e

111 da Lei n.º 5.764/71), não havendo percepção de lucro/renda do resultado a eles proporcional, afastando-se a exigência do IRPJ e CSLL, considerando-se:

(i) - a necessidade de revisão, em parte, da 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, indevidamente rateadas pela fiscalização, destacando-se que somente devem ser submetidas a rateio as receitas/despesas indiretas;

(ii) - a impossibilidade de se tratar a totalidade das receitas financeiras e patrimoniais como atos não cooperativos, sendo:

a) Integralmente provenientes de atos cooperativos as "receitas patrimoniais" pagas por outras sociedades cooperativas das quais a cooperativa é sócia;

b) Integralmente atos cooperativos, ou ao menos passíveis de rateio, as receitas financeira provenientes de aplicações financeiras exigidas pela ANS, não realizadas em caráter eventual ou especulatório, mas sim por imposição da agência reguladora; e

c) Passíveis de rateio as receitas financeiras que não se refiram a aplicações financeiras, eis que acessórias a ingressos já proporcionalizados pela fiscalização (ex. juros e multa pelo atraso de mensalidades etc.).

(iii) - a necessidade de revisão do critério fiscal de apuração do Lucro Operacional, após diligência, no 4º Trimestre de 2012, eis que:

a) não consideradas as sobras dentre as receitas de ato cooperativo; e

b) não subtraído o montante de R\$ 2.124.974,93, a título de "Outras Despesas".

(iv) subsidiariamente, caso não se entenda pela suficiência dos pedidos (i) e (ii), há que se recalcular os percentuais de rateio originalmente adotados (e, por consequência, a segregação de atos), que deve contemplar como atos cooperativos todas as despesas diretas (produção médica, custos de atendimento por hospitais, laboratórios, clínicas, especialmente rede própria, intercâmbio etc.)

(v) - a necessidade de revisão do critério fiscal de apuração do Lucro Real em todos os trimestres autuados, ante a impossibilidade de:

a) deduzir-se como Resultado Não Tributável de Sociedade Cooperativa os resultados negativos de Atos Cooperativos;

b) adicionar-se em outras adições o resultado de Ato Não Cooperativo.

Requer-se, ainda, a realização da perícia/diligência, para que a Autoridade Fiscal se manifeste sobre os seguintes pontos:

- Receitas financeiras não decorrentes de qualquer aplicação financeira, por exemplo, multa e juros atrelados ao pagamento em atraso de mensalidade, eis que acessória a ingresso já proporcionalizado pela fiscalização.
- Receitas financeiras entendidas como sendo 100% diretas de atos não cooperativos, mas vinculadas às provisões técnicas e demais exigências da ANS.
- Inclusão indevida dos resultados de Atos Não Cooperativos dentre as adições do Lucro Líquido antes do IRPJ, pois tal adição não se encontra prevista na legislação tributária, bem como pelo fato de que tais valores já se encontram incluídos dentre o resultado total do lucro líquido antes do IRPJ, ponto de partida para as adições e exclusões para se chegar ao Lucro Real tributável.
- Inclusão indevida dos resultados negativos de Atos Cooperativos dentre as exclusões "Resultados não Tributáveis de Sociedades Cooperativas", pois os resultados com Atos Cooperativos quando negativos, devem ser incluídos apenas dentre as adições na linha própria de "Resultados Negativos com Atos Cooperativos".
- Ao corrigir equívoco cometido pela Cooperativa, que na linha 22 da ficha 06 A da DIPJ, que registrou o valor total de R\$ 1.443.633,90 como sendo de Juros Sobre Capital Próprio, quando, em verdade, dentro desse valor a parcela de R\$ 1.182.992,03 refere-se às Sobras, equivocou-se ao não alocar esta última parcela na coluna de Ato Cooperativo, o que acabou por afetar o resultado de atos cooperativos apurado na diligência e, conseqüentemente, a base de cálculo do 4º Trimestre de 2012.
- Por fim, destaca-se outro erro cometido pela autoridade fiscal em diligência, ao não deduzir o valor de R\$ 2.124.974,93, referentes à rubrica "Outras Despesas" na apuração do Lucro Operacional de Ato Cooperativo, o que acabou por afetar o resultado tributável do 4º Trimestre de 2012.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

Os recursos voluntário e de ofício atendem aos pressupostos de admissibilidade, pelo que deles se toma conhecimento.

O contribuinte foi intimado a apresentar a demonstração e critérios de rateio para as diversas contas de despesas, assim como a apropriação pro rata das receitas auferidas e ainda notas fiscais emitidas pela cooperativa. A intimada apresentou a Planilha I – “Apuração Resultado não Tributável Cooperativa 1º e 2º Trimestre AC 2011”, Planilha II – “Composição Resultados não Tributáveis (Ficha 09A – linha 61D – AC 2011 – 3º e 4º Trimestres” e Planilha III – “Composição dos Resultados não Tributáveis – ficha 09A – linha 66D (AC 2012)”, às fls 241/243.

Ao final da auditoria a fiscalização apurou as bases de cálculo constantes da Tabela II do Anexo ao auto de infração (fls. 250/253), em que se verifica que, em todos os períodos autuados, o resultado contábil (lucro líquido antes do IRPJ) foi acatado pela fiscalização. A diferença entre a apuração do contribuinte e a da autuação residiu nas adições (resultados com atos não cooperativos) e exclusões (resultados não tributáveis). A fiscalização aceitou os percentuais calculados pelo contribuinte, de diferenciação entre atos cooperativos e não cooperativos, mas entendeu que as receitas e despesas patrimoniais e financeiras deveriam ter sido destacadas e não levadas a rateio do resultado.

O contribuinte pleiteia a necessidade de revisão, em parte, da 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, indevidamente rateadas pela fiscalização, destacando-se que somente devem ser submetidas a rateio as receitas/despesas indiretas;

Na impugnação, o contribuinte alega que: i) a fiscalização admitiu os percentuais de atos não cooperativos apresentados durante a fiscalização, mas na segregação do resultado acabou generalizando a proporcionalização de todas as demais receitas e despesas, sem atentar-se para o fato de que tal rateio somente se aplica a receitas/despesas indiretas; ii) a fiscalização proporcionalizou receitas indiretas e despesas indiretas, mas não preservou as receitas diretas de atos cooperativos, por exemplo, como é o caso do intercâmbio; iii) na Tabela I (fls. 245/249) todos os ingressos/receitas (exceto financeiras/patrimoniais) foram rateados como se indiretos fossem (exemplo 3º trimestre de 2012).

O contribuinte juntou a Planilha B (fls. 733/739) pretendendo demonstrar que, da mesma forma que a fiscalização entendeu que receitas e despesas diretas de atos não cooperativos (financeiras/patrimoniais) e atos cooperativos (perdas de intercâmbio) não seriam rateáveis entre atos, por coerência de interpretação, deveriam ter sido preservadas as receitas diretas/despesas de atos cooperativos indevidamente rateadas na Tabela I.

Consoante Despacho DRJ, foi solicitado à autoridade fiscal "analisar a Planilha B juntada na impugnação (fls. 733/739) e pronunciar-se quanto à procedência de seus valores bem como a procedência de não submeter as alegadas Receitas Diretas ao rateio". Entretanto,

Processo nº 16095.720124/2015-28
Resolução nº 1402-000.508

S1-C4T2
Fl. 1.373

limitou-se a mencionar que os valores da Planilha B correspondem a contas analíticas e grupos de contas contábeis, o que já estava evidenciado na própria planilha, coluna "Conta Contábil".

Verifica-se na Planilha apresentada pelo recorrente que são alocados como Ato Cooperativo o total das Receitas com prestação de serviço (intercâmbio) no valor de R\$ 17.906.607,79, contudo os custos são apurados pelo critério de rateio. A consequência é que **apesar de não se alocar um centavo da Receita de Intercâmbio como Ato não Cooperativo são alocadas despesas referentes a esses atos no valor de R\$ 16.262.338,29**. Portanto o que nos parece é que a recorrente também não aplicou corretamente o Parecer Normativo n.º 73/75, pois **quer segregar receitas diretas de Atos Cooperativas sem adotar o mesmo procedimento para as despesas**. O resultado desse procedimento é que os custos dos Atos Não Cooperativos ficam ampliados e o Lucro Operacional apresenta resultados negativos. Exemplificando, observa-se o relatado na Planilha B -3º Trimestre de 2011.

PLANILHA B - Critério da Fiscalização Ajustado ao Parecer Normativo 73/75

Apuração do Valor Tributável - 3º Trimestre 2011

Descrição Receitas e Despesas	IMPUGNAÇÃO					Percentual Rateio Ato Não Cooperativo	Resultado de Aplicação Parcela Tributável (ATO NÃO COOPERATIVO)	Resultado de Aplicação Parcela Isenta (ATO COOPERATIVO)
	Conta Contábil	Ato Cooperativo	Ato Não Cooperativo	Total				
Receitas Diretas de Ato Cooperativo e Ato Não Cooperativos (receitas diretas)								
Receitas com Prestação de Serviço (Inter câmbio)	333119101	17.906.607,79		17.906.607,79			-	17.906.607,79
Contraprestações em Co-Responsabilidade Assumida (Inter câmbio)	311311101	120.350,83		120.350,83			-	120.350,83
Outras Receitas Financeiras	34		2.187.156,50	2.187.156,50			2.187.156,50	-
(-) Outras Despesas Financeiras	45		(1.894,50)	(1.894,50)			(1.894,50)	-
(-) Outras Despesas Financeiras	441		(89.679,77)	(89.679,77)			(89.679,77)	-
Custos Assistenciais Diretos de Ato Cooperativo e Não Cooperativo (despesas diretas)								
(-) Contraprestações em Co-Responsabilidade Transferida	3117	(671.903,29)	-	(671.903,29)			-	(671.903,29)
(-) Eventos Conhecidos de Assistência Médica Hospitalar	411	(22.250.569,30)	(15.002.268,06)	(37.252.837,36)			(15.002.268,06)	(22.250.569,30)
Recuperação de Eventos Conhecidos de Assistência Médica Hospitalar	412	46.738,12	658,09	47.396,21			658,09	46.738,12
(-) Despesas com Prestação de Serviços	442	(9.573.061,11)	(1.261.728,32)	(10.834.789,43)			(1.261.728,32)	(9.573.061,11)
Total Custo Assistencial		(32.448.795,58)	(16.263.338,29)	(48.712.133,87)				
Percentual Rateio obtido a partir das despesas diretas para proporcionalização das Receitas e Despesas indiretas em Ato Cooperativo e Não Cooperativo (Parecer Normativo 73/75)		87%	33%					
Receitas e Despesas Indiretas não segregadas em Ato Cooperativo e Não Cooperativo (passíveis de rateio)								
Contraprestações Emitidas de Assistência Médica	3111			41.395.474,38	33%	13.650.506,55	27.734.967,83	
(-) Contraprestações Canceladas e Restituições	3115			(2.364.105,06)	33%	(780.154,67)	(1.583.950,39)	
Outras	33311199			10.509,26	33%	3.468,06	7.041,20	
Cessão de Mão de Obra	3331191000001			107.272,98	33%	35.400,07	71.872,91	
Gloss e Confissões	3331191000002			-	33%	-	-	
Saúde Ocupacional	3331191000004			561.982,09	33%	185.454,09	376.528,00	
Saúde Ocupacional	3331192000004			-	33%	-	-	
Outras	339			5.707,21	33%	1.883,38	3.823,83	
Receitas Patrimoniais	35			1.593,60	33%	525,89	1.067,71	
(-) Variação das Provisões Técnicas de Operações de Assistência à Saúde	312			(139.173,65)	33%	(45.927,30)	(93.246,35)	
(-) Tributos Diretos de Operações de Assistência à Saúde	32			(1.203.819,68)	33%	(397.161,49)	(806.658,19)	
(-) Outras	4111619			(17.971,83)	33%	(5.930,70)	(12.041,13)	
Recuperação de Eventos Conhecidos de Assistência Médica Hospitalar	4121612002			230.956,78	33%	76.215,73	154.741,05	
(-) Variação Provisão Eventos Ocorridos e não Avisados	414			(786.832,35)	33%	(259.054,68)	(513.777,67)	
(-) Despesa com Comercialização	43			(348.715,47)	33%	(115.076,11)	(233.639,36)	
(-) Outras Despes Oper c/Planos de Assistência à Saúde	441			118.002,73	33%	38.940,90	79.061,83	
(-) Despesas Operacionais - Outras	443			(48.566,66)	33%	(16.027,00)	(32.539,66)	
(-) Despesas Financeiras	45			(61.831,81)	33%	(20.404,50)	(41.427,31)	
(-) Despesas Administrativas	48			(6.707.075,32)	33%	(2.213.334,86)	(4.493.740,46)	
Lucro Operacional				2.184.114,13		(4.012.432,70)	6.198.546,83	

Esse fatos não foram verificados em sede de diligência, pois a fiscalização não atendeu ao quesito de "analisar a Planilha B juntada na impugnação (fls. 733/739)".

Diante das constatações de que as planilhas apresentadas pelo contribuinte também não seguem a lógica do Parecer Normativo n.º 73/75, e das alegações e documentos trazidos pelo contribuinte na Manifestação sobre o Termo de Diligência e no Recurso Voluntário, apresenta-se a necessidade de uma nova diligência para manifestação da Autoridade Fiscal sobre os referidos argumentos e documentos apresentados. Após a realização da diligência, prestados os esclarecimentos, poderá ser definitivamente formada a convicção necessária ao julgamento meritório deste feito.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência, remetendo-se os autos do presente feito à Unidade Local, para:

1. Manifestar-se sobre a configuração do ato cooperativo nas seguintes receitas: receitas financeiras não decorrentes de qualquer aplicação financeira, por exemplo, multa e juros atrelados ao pagamento em atraso de mensalidade; e as receitas financeiras entendidas como sendo 100% diretas de atos não cooperativos, mas vinculadas às provisões técnicas e demais exigências da ANS.
2. Verificar se houve inclusão indevida na apuração do Lucro Real: dos resultados de Atos Não Cooperativos dentre as adições do Lucro Líquido antes do IRPJ; e dos resultados negativos de Atos Cooperativos dentre as exclusões "Resultados não Tributáveis de Sociedades Cooperativas".
3. Verificar se, ao corrigir equívoco cometido pela Cooperativa, que na linha 22 da ficha 06 A da DIPJ, registrou o valor total de R\$ 1.443.633,90 como sendo de Juros Sobre Capital Próprio, equivocou-se ao não alocar esta última parcela na coluna de Ato Cooperativo, pois a recorrente alega que dentro desse valor, a parcela de R\$ 1.182.992,03 refere-se às Sobras, o que pode ter afetado o resultado de atos cooperativos apurado na diligência e, conseqüentemente, a base de cálculo do 4º Trimestre de 2012.
4. Verificar se houve um equívoco ao não deduzir o valor de R\$ 2.124.974,93, referentes à rubrica "Outras Despesas" na apuração do Lucro Operacional de Ato Cooperativo, o que pode ter afetado o resultado tributável do 4º Trimestre de 2012.
5. Analisar as Planilhas juntadas na impugnação (fls. 908/928) e no recurso voluntário (fls. 1138/1140); e pronunciar-se quanto à segregação dos resultados de atos cooperativos e não cooperativos, preservando-se, caso possível, as receitas/despesas diretas de cada ato, na lógica do Parecer Normativo n.º 73/75. Justificar se não for possível a segregação das receitas/despesas diretas de cada ato.
6. Analisar comprovantes de retenção apresentados no recurso voluntário, e apurar o IR retido pelas fontes pagadora da Recorrente.
7. Proceder à correção e apuração das bases de cálculo e dos tributos devidos.
8. Elaborar relatório, trazendo demonstrativos e a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações claras.
9. Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser dado vista à Recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal vigente, garantindo o contraditório e a ampla defesa.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias