



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

Processo n° 16539.720009/2013-25
Recurso n° Voluntário
Resolução n° **1301-000.379 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 15 de setembro de 2016
Assunto Conversão em Diligência
Recorrente UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado contra o acórdão 12-60.781- 6ª Turma da DRJ/RJ1, na sessão 24 de outubro de 2013, que, naquela oportunidade, apreciou a impugnação apresentada pelo contribuinte, entendendo, por unanimidade de votos, negar provimento à impugnação, e considerar devidos os seguintes valores:

- a) IRPJ no valor de R\$ 14.622.430,21, acrescido de multa de 75% e juros de mora;
- b) CSLL no valor de R\$ 6.150.123,83, acrescida de multa de 75% e juros de mora;
- c) Multas isoladas nos valores de R\$ 7.311.215,10 (IRPJ) e R\$ 3.090.634,79 (CSLL)

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Das infrações

As infrações que ensejaram a formalização da exigência foram descritas e discriminadas no termo de fls 4586/4604, conforme resumo seguinte :

1ª) Exclusão indevida ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, feita a título de “Resultados não tributáveis de sociedade cooperativa”

1. a fiscalizada é constituída sob a forma de sociedade cooperativa de natureza civil, tendo como finalidade, na forma de seus estatutos, a congregação de seus associados para a prestação de serviços médicos;

2. consoante normas da lei 5.764/72, as sociedades cooperativas que obedecem ao disposto na legislação específica estão abrigadas da incidência tributária no que diz respeito aos resultados referentes aos atos de proveito comum, sem objetivo de lucro. Em contrapartida, devem arcar com as incidências que recaiam sobre os resultados positivos das operações estranhas à sua atividade;

3. conforme arts 87, 182 e 183 da Lei 5.764/71, a correta segregação de resultados é condição imprescindível para o gozo da isenção sobre o resultado dos atos cooperados;

4. no caso das cooperativas médicas, os atos cooperados correspondem às ações que objetivam atender aos objetivos comuns dos associados e os auxiliar no desempenho de sua atividade profissional. São exemplo delas as atividades de marcação de consultas, captação de clientela, organização do espaço, rateio de despesas, etc.

5. A autuada opera com planos de saúde e, conforme já esclareceu o PN CST 38/1980, as receitas daí resultantes não constituem ato cooperado e, portanto, não são isentas. Tal conclusão foi assim fundamentada:

- As operadoras de plano de saúde têm por objeto o fornecimento de cobertura de serviços voltados para a saúde física e mental do cliente, nos limites do contrato. Esta cobertura em regra engloba serviços médicos, como consultas e exames clínicos; hospitalares, como internação e cirurgias; ambulatoriais, como pronto-socorro e pequenas cirurgias; além de serviços de diversos profissionais de saúde, como protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e outros;

- Quando a cooperativa garante serviços de terceiros, tais como hospitais, laboratórios, etc. atua em verdadeira intermediação comercial entre tais terceiros, não associados, e os clientes contratantes, intermediação esta que escapa ao seu objeto social e extrapola a definição do ato cooperado, que afasta as operações de mercado e exige, nas duas pontas da relação jurídica, cooperativa e/ou cooperados (art 79 da Lei 5.764/71);

• As receitas auferidas com as mensalidades dos planos de saúde não correspondem a receitas decorrentes da prática de ato cooperado, uma vez que não têm relação com a prestação de serviço do profissional. A razão jurídica do pagamento do plano é diversa da razão jurídica do pagamento pela prestação do serviço médico. Na primeira, a razão é um contrato entre a cooperativa e o cliente, na segunda, é a efetiva prestação do serviço médico;

6. No caso concreto, a pessoa jurídica auditada foi intimada (Termo de intimação 04) a demonstrar os valores que constavam como exclusão às bases de cálculo do IRPJ e CSLL, a título de “ Resultados não tributáveis de sociedade cooperativa”

7. em resposta, assim informou:

“ ... *segrega em sua despesa , todos os custos em virtude da contabilização por sua natureza, o que denominamos “atos” (custos com médicos e prestadores = ato cooperativo, com laboratórios, diagnose e terapia, dentre outros = ato auxiliar; demais atos = ato não cooperativo) e reflete este percentual (da segregação) sobre a receita para determinação da base de cálculo impositível à tributação”*

8. da resposta acima depreende-se que a pessoa jurídica segregava seus custos, segundo sua natureza, e aplicava sobre as receitas auferidas os percentuais referentes a cada categoria deles;

9. o art 87 da lei 5.764/71 não autoriza, para fins de tributação, qualquer espécie de proporcionalização das receitas com base em percentuais de rateio obtidos a partir dos custos. Ao contrário, exige a efetiva discriminação contábil entre os atos cooperados e os não cooperados.

10. As receitas que serviram de base para a aplicação do percentual de segregação (calculado a partir dos custos) correspondiam, na grande maioria, às receitas oriundas de planos de saúde, já que estas representam a quase totalidade dos ingressos financeiros da interessada. Porém, os percentuais incidiam também sobre outras receitas operacionais e não operacionais, receitas financeiras e patrimoniais, todas estas sujeitas à incidência tributária. A título exemplificativo foram discriminados os valores referentes a janeiro de 2009:

Contraprestação pela venda de planos de saúde	161.558.829,46
Outras receitas operacionais	125.651,15
Receitas Financeiras	9.499.205,90
Receitas Patrimoniais	6.039,19
Receitas não operacionais	97.938,35
TOTAL - Jan/ 2009	171.287.664,05

8. Por todo o exposto, considerando que a interessada excluiu, na apuração das bases tributáveis do IRPJ e CSLL, a título de “ resultados não tributáveis de sociedade cooperativa” valores não correspondentes à prática de atos cooperativos, foram glosadas as referidas exclusões. conforme tabela de fls 4.593.

2ª) Falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL de despesas com brindes

1. Conforme dispõe o art 13, inciso VII, da Lei 9.249/95, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL são vedadas as deduções referentes à despesas com brindes;

2. apesar da proibição, a interessada incorreu nas referidas despesas, conforme registros feitos às contas 4.6.4.1.1.10.01.1.1.05 e 4.6.4.1.1.10.01.1.2.02 e adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL apenas parte delas.

3. As diferenças não adicionadas às bases de cálculo do período foram discriminadas, por mês, na tabela de fls 4.594 e foram objeto de lançamento.

3ª) Falta da de adição ao lucro real e a base de cálculo da CSLL das provisões para devedores de liquidação duvidosa e para contingências cíveis

1. São vedadas, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL quaisquer provisões, à exceção daquelas previstas no art 13 da Lei 9.249/95;

2. no caso concreto, apesar de ter se beneficiado, na apuração do lucro líquido, de despesas referentes à provisão para devedores duvidosos e para contingências cíveis, os valores respectivos não foram adicionados ao lucro real e à base da CSLL;

3. apesar de as “provisões técnicas” mencionadas pelo art 13 , inciso I, da Lei 9.249/95 abrangerem as provisões técnicas a que estão obrigadas as operadoras de plano de saúde, por força de regulamentação da ANS – (Resolução ANS 160/2007, art 12), nelas não se incluem as provisões para devedores duvidosos e para contingências cíveis.

4. a interessada corretamente se beneficiou das provisões a que estava obrigada, por força da normatização da ANS. Os registros respectivos ocorreram nas contas “Variações das provisões de risco” e “Variação da provisão de eventos ocorridos e não avisados” .

5. As diferenças tributadas foram discriminadas, por mês, nas tabelas de fls 4.594/4.595.

4ª))Multa isolada sobre as estimativas não pagas, referentes ao IRPJ e CSLL

Em razão das infrações enumeradas nos itens acima, constatou-se que a interessada, optante pelo lucro real anual, deixou de recolher as estimativas que seriam devidas.

Em conseqüência, foi lançada a multa isolada de 50% prevista no art 44 da Lei 9.430/96, conforme cálculo de fls 4.599/4600.

5ª) Falta/insuficiência de recolhimento da CSLL informada em DIPJ e não confessada em DCTF

Na DIPJ apresentada a interessada apurou CSLL a pagar de R\$ 454.912,14. Não havendo, o referido valor, sido confessado em DCTF/Dcomp e nem pago, foi formalizado o correspondente lançamento de ofício.

Devidamente intimado, o contribuinte apresentar seus argumentos de impugnação, que foram submetidos à análise da 6ª Turma da DRJ/RJ1, entendendo aquele Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento à impugnação, cuja ementa do acórdão restou assim descrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2009

SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS.

Nas cooperativas de serviços médicos apenas os resultados decorrentes das consultas e dos serviços prestados aos associados na organização, administração e promoção dos interesses comuns estão abrigados da incidência tributária.

MULTA ISOLADA

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa isolada sobre os valores não recolhidos, cumulada, quando for o caso, com a multa de ofício sobre o tributo anual pago a menor. (art 16 da IN 93/97)

DESPESAS COM BRINDES.

As despesas com brindes não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS E PARA CONTINGÊNCIA CÍVEIS

À exceção das hipóteses expressamente previstas pela legislação tributária, são indedutíveis, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas referentes à constituição de provisões.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário:

2009

LANÇAMENTOS CONEXOS.

Aplica-se aos lançamentos decorrente dos mesmos fatos as mesmas conclusões

APURAÇÃO EM DIPJ

Correto o procedimento de ofício relativo a tributo que, apurado em DIPJ, não tenha sido pago e nem confessado em DCTF ou Dcomp.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido em 06/11/2013, pelo Portal e-CAC (fls. 4800), e com ele inconformado, a recorrente apresentou em 05/12/2013 (fls 4802-4803), tempestivamente, recurso voluntário, através de representante regularmente constituído (4867-4873) pugnano por provimento, onde apresenta seus argumentos que serão analisando por ocasião do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo. Porém, do exame dos autos, considero que o processo não reúne condições de julgamento, pelos motivos que passo a expor.

Conforme se vê nos autos e no recurso, a recorrente realiza uma divisão dos atos praticados pelas cooperativas médicas em atos cooperativos (principais e auxiliares) e atos não cooperativos. Os primeiros, segundo a recorrente, estavam fora do campo de incidência do IRPJ e CSLL, por conseguinte, a receita deles advinda não integrava a base de cálculo desses tributos.

A definição de atos cooperativos adotada pela recorrente compreende todos aqueles atos praticados com o objetivo de realizar os fins sociais da cooperativa e ainda os dividiu em atos principais e auxiliares. Os atos cooperativos principais são aqueles praticados entre cooperativa e cooperado e os auxiliares os praticados entre cooperativa e terceiros ou entre terceiros e cooperados. Já os atos não cooperativos seriam aqueles que não tivessem vinculação direta com o objeto da cooperativa, ou seja, os negócios estranhos ao objeto social da cooperativa.

Por outro lado, o autuante faz uma interpretação literal da definição legal de ato cooperativo apresentada no art. 79 da Lei 5.764/1971, de sorte que as sociedades cooperativas só praticam dois tipos atos ou negócios, a saber: a) os atos cooperativos *celebrados entre a cooperativa e o cooperado, e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais*; e b) atos não cooperativos, *aqueles praticados com terceiros (não cooperados ou associados), ainda que para a consecução dos objetivos sociais*.

Assim, em função da própria atividade exercida pelo contribuinte de planos de saúde e da não segregação das receitas, a fiscalização considerou que o contribuinte realiza tão somente atos não-cooperados.

Logo, são duas as posições e bastantes extremadas (contribuinte e do autuante), havendo ainda uma terceira posição, a qual me filio.

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

Por outro lado, é de se reconhecer que o mais importante serviço que a cooperativa de médicos presta a seus associados é o de comercialização dos serviços destes, por meio de assinatura de contratos com pessoas físicas ou jurídicas, os conhecidos "planos de saúde".

Dessa forma, aqui não cabe a lógica do tudo ou nada, mas a da proporcionalidade. A parcela da receita decorrente de planos de saúde proporcional aos repasses feitos aos médicos cooperados, deve ser necessariamente excluída da tributação por se

constituir em ato cooperado, da mesma forma que a parcela desta receita destinada a remunerar os serviços prestados por terceiros (pagamento de laboratórios, hospitais, clínicas etc) deve ser tributada por se caracterizar como ato não-cooperado.

Atente-se ainda que dentro das receita global recebida pela recorrente UNIMED-RJ), ainda há receitas recebidas de outras cooperativas UNIMEDs (denominada receita de intercâmbio), onde parcela desta receita será destinada aos médicos cooperados, devendo, igualmente, ser excluída da tributação, e outra parcela destinada a remunerar os serviços prestados por aqueles mesmos terceiros, sujeita a tributação.

Assim, no que se refere à base de cálculo a ser adotada no feito para o período em exame, considerando que a fiscalização não segregou a receita tributável dos atos não-cooperativos da receita com atos cooperativos mediante **rateio proporcional**, conforme os custos dos diversos serviços prestados, proponho a conversão do julgamento em diligência para que sejam tomadas as seguintes providências pela Delegacia de Origem:

1. a partir das premissas estabelecidas neste voto, elaborar uma planilha, discriminando as diversas espécies de receitas, dividindo-as em três grupos, a saber: i) receitas planos de saúde; ii) receitas intercâmbio; iii) demais receitas (discriminando-as);

2. com referência às receitas "planos de saúde" e "intercâmbio", segregar as receitas e resultados decorrentes da prática de atos cooperativos daquelas decorrentes dos atos considerados como não-cooperativos;

3. a segregação **destas receitas** ("planos de saúde" e "intercâmbio") deve se dar através da aplicação de um percentual de rateio. Esse fator de rateio é a proporção matemática existente entre os **custos diretos de repasses aos médicos cooperados** e os **outros tantos custos diretos de serviços prestados por terceiros não-cooperados** (os hospitais, laboratórios, médicos não-cooperados, entre outros), que são atos não cooperativos;

4. segregar ainda os **custos indiretos** (energia, telefone,etc.), utilizando-se da mesma proporção matemática encontrada no rateio das receitas ("planos de saúde" e "intercâmbio");

5. elaborar relatório conclusivo, com a apuração do lucro tributável e não tributário, acompanhada de demonstrativo de cálculos;

Ao final do relatório conclusivo, o contribuinte deverá ser cientificado do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011. Na seqüência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a este Conselheiro independentemente de sorteio.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza