



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

Processo nº 16539.720009/2013-25
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.603 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 13 de junho de 2018
Assunto Conversão em Diligência
Recorrente UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Silva Junior, Jose Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild..

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 12-60.781, proferido pela 6ª Turma da DRJ/RJ1, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo a exigência do crédito tributário em discussão,

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

Relatório

Trata o presente processo dos autos de infração de fls 4605/4614 e 4617/4626, lavrados pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – DEMAC RJ, por meio dos quais foi constituído o crédito referente:

- 1) Ao IRPJ e a CSLL nos valores de R\$ 14.622.430,21 e R\$ 6.150.123,83, respectivamente, acrescidos de multa de 75% e juros de mora;*
- 2) à multa isolada de 50% cobrada sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas R\$ 7.311.215,10 para o IRPJ e R\$ 3.090.634,79 para a CSLL.*

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 atuada 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 impositivo 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 consequência, 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.

Da Impugnação

Cientificada em 28/06/2013, em 30/07/2013 (fls 4.631) a interessada apresentou as impugnações de fls 4.633/4675 e 4700/4742, na qual alega a seu favor os fatos e argumentos abaixo sintetizados:

1. Sobre a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre receitas decorrentes de atos cooperativos meios, auxiliares ou atos não cooperativos intrínsecos

• a impugnante é cooperativa formada por médicos e operadora de planos de saúde, estando as atividades que desenvolve regulamentadas pelas Leis 5.764/71 e 9.656/98.

• quando os serviços médicos são prestados por cooperativados, a Unimed repassa ao profissional o valor correspondente à prestação do serviço. No caso de internações cirurgias, exames laboratoriais e outros, também é a Unimed que quita os custos. Tal intermediação é feita de modo a proporcionar ao cooperado as melhores condições de diagnóstico e tratamento;

• atos cooperativos são todos aqueles que digam respeito ao exercício do objeto social da entidade, por serem essenciais ou complementares ao trabalho do cooperado. São equivocadas as interpretações restritivas do art 79 da Lei 5.764;

- *toda Cooperativa de Trabalho Médico que é também Operadora de Plano de Saúde recebe mensalidades de seus clientes que se destinam a custear atos cooperativos e atos não cooperativos, razão pela qual as receitas auferidas por estas entidades devem ser rateadas proporcionalmente aos custos;*
- *os valores recebidos, referentes aos planos de saúde, são previamente ajustados e, por óbvio, não há um conhecimento de quais serviços serão demandados pelos segurados. O único critério prático e cabível dentro dessa realidade é o rateio com base nos custos incorridos, porque neste caso, os eventos são conhecidos e confirmados;*
- *a legislação não impõe forma determinada para a segregação das receitas tributáveis de uma cooperativa, de forma que não é ilegal o procedimento adotado. Cada cooperativa deve escolher o método que, conforme sua realidade, melhor retrate seus resultados;*
- *dentro desta realidade, se o fisco encontrar irregularidades, os valores devidos devem ser apurados e comprovados, ao invés de se exigir a tributação integral de resultados;*
- *não existe impedimento legal ao procedimento adotado pela autuada no que diz respeito à individualização de suas receitas. A Agência Nacional de Saúde Complementar (ANS) define o plano de contas a ser adotado pelas Operadoras de Planos de Saúde, plano este que não discrimina as receitas conforme sua referência a atos cooperativos ou atos não cooperativos;*
- *a própria fiscalização entendeu o critério de classificação das receitas adotado pela interessada, tanto que o expôs com clareza. São mantidos controles fiscais e extracontábeis que indicam os métodos e princípios adotados;*
- *ao considerar como tributável todo e qualquer tipo de ingressos financeiros, inclusive aqueles decorrentes dos pagamentos dos serviços dos profissionais médicos, foi desconsiderada a natureza jurídica que a interessada possui e, ainda, a isenção que lhe beneficia;*
- *o art 79 da Lei 5.764/71 não traduz a real extensão do conceito de ato cooperativo;*
- *a qualificação do ato cooperativo lastreia-se na análise das partes na relação triangular que se dá entre cooperativa, cooperado e terceiro beneficiado do serviço. Caso em dois pólos, destes três, não conste, ao menos, uma cooperativa e um cooperado (ou outra cooperativa) estar-se-á diante de ato não cooperativo;*
- *quando um médico cooperado efetua uma consulta, pratica ato cooperativo, já que o serviço prestado é justamente o objeto da sociedade. Em conseqüência, a receita oriunda deste ato não pode ser*

tributada. Da mesma forma, a venda dos produtos, no caso de uma cooperativa agrícola, também é abrangida pela isenção;

• A presença de terceiro nas relações jurídicas não contamina a essência cooperativista. Ao contrário, se faz necessária ao alcance dos objetivos sociais da entidade. Portanto, tal como considerou a interessada, as receitas referentes a repasses a terceiros (hospitais, laboratórios, etc) e à venda de planos de saúde não são tributáveis;

• Os atos cooperativos meio ou auxiliares são necessários ao alcance do objeto social da cooperativa, sendo, portanto, não tributáveis

2. Sobre a falta de adição às bases de cálculo do período de despesas com brindes

• As despesas com brindes são intrinsecamente necessárias à atividade operacional da interessada, já que promovem os serviços prestados pela Unimed;

• Conforme art 299 do RIR/1999, são dedutíveis na apuração do lucro real as despesas necessárias ao desenvolvimento da atividade.

3. Sobre a falta de adição às bases de cálculo do período das despesas com provisões para devedores duvidosos e contingências cíveis

• A interessada, adotando o princípio da prudência, constituiu as referidas provisões para não se ver, em momento futuro, obrigada ao pagamento de valores não reservados;

• Tal conduta demonstra boa fé e cumpre as normas da ANS, que determinam a constituição de provisões nos moldes do inciso IV do art 12 da Resolução ANS 160/07;

• É possível e provável que a provisão para devedores duvidosos se torne perda efetiva, nos termos do art 340 do RIR/99

4. Sobre a multa isolada

• Incabível a cobrança concomitante de multa isolada em função do não pagamento de estimativas e, ainda, da multa por falta de recolhimento do tributo oriundo da apuração anual.

5. Sobre a CSLL apurada e não paga e nem confessada *• não foi especificada a efetiva existência de CSLL a recolher de R\$ 454.912,14. Neste particular, o lançamento ofende aos arts 97 e 142 do CTN.*

Naquela oportunidade, a r.turma julgadora julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo julgamento se encontra sintetizado pela seguinte ementa:

*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 (fl. 4800), e com ele inconformado, a recorrente apresentou em 05/12/2013 (fl. 4883), tempestivamente, recurso voluntário, através de representante regularmente constituído, pugnando por provimento, onde apresenta argumentos a seguir apreciados.

O julgamento do presente recurso voluntário foi iniciado em sessão realizada em 15 de setembro de 2016, ocasião em que este Colegiado resolveu converter o feito em

diligência, para adoção das providências especificadas na Resolução nº 1301-000.379, de 15 de setembro de 2016.

Em atendimento, a Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro - Demac/RJO, carrou ao processo o documento de fls. 5.062/5.068, concluindo, em apertada síntese, que ao utilizar as premissas postas pelo CARF, a base de cálculo tributável apurada restou maior do que a base tributável apurada pela Fiscalização.

Cientificada do resultado da diligência realizada, a contribuinte aportou ao processo o documento de fls. 5.091/5.104, por meio do qual contesta a conclusão esposada no relatório da diligência fiscal, pleiteando, inclusive, e antes da remessa do presente processo ao CARF, a revisão da diligência efetuada, oportunidade em que apontou inconsistências cometidas quando da elaboração da planilha de recomposição da base de cálculo do IRPJ/CSLL.

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 ainda não reúne condições de julgamento, pelos motivos que passo a expor.

Infere-se dos autos que o processo em análise foi alvo de anterior diligência, que teve o escopo de segregar determinadas receitas e excluí-las da base de cálculo do IRPJ/CSLL. Após o trabalho de auditoria fiscal, a I. Autoridade Diligenciante concluiu que a base de cálculo apurada seria ainda maior do que a base tributável anteriormente apurada pela Fiscalização.

Instada a se manifestar, a recorrente contestou tal conclusão, aduzindo em sua manifestação que:

i) em que pese a Resolução anterior ter determinado o rateio das receitas de intercâmbio, esse não seria o melhor entendimento, pois a receita de intercâmbio corresponde integralmente ao ato cooperativo típico, não podendo, por isso, ser segregada;

ii) que a diligência não levou em consideração as receitas de implementação de plano de saúde em seu cálculo, pois a autuada as considera como de mesma natureza das contraprestações líquidas e resultam no pagamento do prêmio pela cobertura do risco;

iii) no cômputo dos custos indiretos, a Fiscalização levou em consideração despesas que não poderiam ter sido contabilizadas como despesas indiretas, sendo elas despesas de comercialização de planos, outras despesas operacionais, despesas financeiras e patrimoniais, e despesas administrativas;

iv) em atenção ao Princípio da Verdade Material, as rubricas (a) provisões, (b) ajuste a valor presente e (c) estimativas líquidas de IRPJ retido na fonte, sejam consideradas pela Fiscalização para o abatimento da base de cálculo do IRPJ/CSLL.

Pois bem.

Não obstante a Resolução anterior ter determinada a segregação das receitas e despesas, sob determinadas premissas, o tema relativo à tributação pelo IRPJ dos atos praticados por cooperativas com terceiros não associados já foi objeto de julgamento pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso especial representativo de controvérsia, consoante a seguinte ementa, *verbis*:

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

SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO.

1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).

2. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.

3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).

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

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

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

Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou

privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

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

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

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

I de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais (Lei n.

5.764/71, artigos 85 e 111);

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

III de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente (Lei n. 5.764/71, artigos 88 e 111).

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

1.598/77, art. 39, I, b).

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

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

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

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

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

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

À propósito, quanto a este tema, não há mais discussão nestes autos, pois a própria Recorrente aduziu em sua manifestação ao Relatório de Diligência (fls. 5.094-5.095), que se alinha ao entendimento do STJ, reconhecendo, assim, a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros, sejam estes na qualidade de contratantes de planos de saúde, sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados. Confira-se:

Ultrapassadas tais explicações, a Requerente, na apuração dos tributos incidentes sobre o lucro, se alinhou aos preceitos da legislação e da jurisprudência, em especial ao acórdão proferido pelo STJ no Recurso Especial nº 58.265/SP, com efeito de Representativo de Controvérsia, onde se limitou o conceito de ato cooperado para fins de definição da não incidência tributária.

Com efeito, o STJ sedimentou seu entendimento sobre a matéria, conforme ementa de acórdão oriundo da E. Segunda Turma Corte de Justiça, *verbis*:

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

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

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

3. A questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros é tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), os sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos

cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL normalmente sobre tais atos negociais.

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

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

6. *Agravo regimental não provido.” (grifos nossos).*

No mesmo sentido:

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

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

2. *O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados caracteriza-se como ato não-cooperativo, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda. Precedentes: REsp. Nº 237.348 SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17 de fevereiro de 2004; REsp 418.352/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 23.09.02; REsp 215.311 / MA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 10/10/2000; REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2006.*

3. *Agravo regimental não-provido.”*

(AgRg no REsp 751.460/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13.2.2009 – grifos nossos)

No mesmo sentido:

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

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

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

3. Reformulação do entendimento da Relatora nesse particular.

4. A partir dessas premissas, e das expressas disposições das Leis 5.764/71 e LC 70/91, e ainda do art. 111 do CTN, **não pode o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, criando isenção sobre os valores que ingressam na contabilidade da pessoa jurídica e que, posteriormente, serão repassados a seus associados, relativamente às operações praticadas com terceiros.**

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

6. Recurso especial parcialmente provido. (REsp 635.986/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25.9.2008) grifos nossos.

No mesmo sentido, a E. Primeira Turma:

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

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

II Agravo regimental improvido”. (AgRg no AgRg no Resp 1033732/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 1.12.2008)

No mesmo sentido:

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

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

[...]

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

Assim, pelo entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça, receitas relacionadas às operações de **intercâmbio** amoldam-se ao conceito de ato cooperativo, uma vez que é realizado entre duas cooperativas entre si associadas, o que significa dizer que as receitas correspondentes devem estar, de fato, classificadas como aquelas associadas aos atos cooperativos. Inclua-se receitas advindas de outras Unimed regionais ou Unimed Nacional.

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

De igual forma deve-se proceder com as **despesas financeiras e patrimoniais**, vez que se as receitas decorrentes são totalmente tributadas, tais despesas também devem ser incluídas totalmente na base de cálculo do IRPJ/CSLL, para que, inclusive, não haja distorção na apuração do lucro tributado.

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

No que diz respeito às rubricas relacionadas i) provisões; ii) ajuste a valor presente; iii) estimativas líquidas de IRPJ retido na fonte para fins de abatimento do IRPJ devido no ano; de fato, acaso existentes, devem ser excluídas da base de cálculo a ser apurada, na forma da legislação pertinente.

Assim, proponho a conversão do julgamento em nova 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. discriminar também as diversas espécies de despesas, classificando-as, de acordo com este voto, em despesas de ato cooperativo; despesas de ato não-cooperativo; e despesas/custos indiretos.

3. segregar as despesas/custos indiretos, através da aplicação de um percentual de rateio proporcional entre as receitas de atos cooperativas e atos não-cooperativos.

4. apresentar outras considerações relevantes para o deslinde desta controvérsia.

5. elaborar relatório conclusivo, com a apuração do resultado positivo ou negativo (atos cooperativos), e lucro tributável (lucro real - referente atos não-cooperativos),

Processo nº 16539.720009/2013-25
Resolução nº **1301-000.603**

S1-C3T1
Fl. 4.963

analisando, inclusive, existir as rubricas referidas pelo contribuinte na manifestação da diligência para fins de exclusões e adições, acompanhado 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