



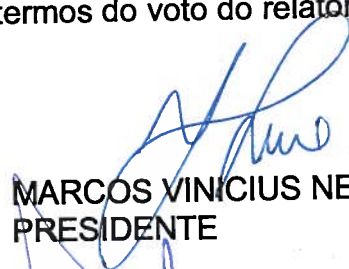
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

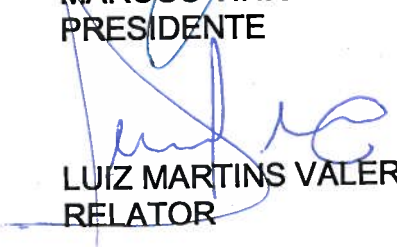
Clas-6
Processo nº : 10425.001045/00-65
Recurso nº : 142375
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Exs.: 1996 a 2001
Recorrente : UNIMED DE SOUSA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ – RECIFE/PE
Sessão de : 15 DE JUNHO DE 2005

RESOLUÇÃO Nº 107-0.526

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED DE SOUSA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

RESOLVEM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (Suplente Convocado) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, o Conselheiro HUGO CORREIA SOTERO e justificadamente o Conselheiro NILTON PÊSS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10425.001045/00-65
Resolução : 107-0.526

Recurso nº : 142375
Recorrente : UNIMED DE SOUSA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Contra a contribuinte nos autos identificada fora lavrado auto de infração de fls.9/11 para formalização e cobrança de crédito tributário referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido perfazendo o total de R\$ 82.879,20 inclusos multas e juros de mora.

No Relatório de Auditoria Fiscal constante em fls. 25/37 com sustentáculo na Lei nº 5.764/71 e no Parecer Normativo CST nº 38/80 concluíram os autuantes que a fiscalizada ao contratar com a clientela a preço global não discriminativo serviços hospitalares e de laboratório pratica na verdade ato jurídico não cooperativo, razão pela qual, uma vez advinda das mensalidades oriundas de plano de saúde, a receita da autuada está sujeita à tributação, posto que tais recebimentos não configuram ato cooperativo nos moldes que estabelece a lei 5764/71. Procederam a glosa das exclusões consignadas nas Declarações de Rendimentos referentes aos Resultados não Tributáveis das sociedades cooperativas nas DIRPJ e DIPJ no período compreendido entre 1996 e 2001, fls. 36/126. Em planilhas constantes em fls. 17/24 encontra-se a apuração da contribuição.

Cientificada em 16.11.2000 AR de fl. 161 da exigência fiscal imposta, apresentou em 03.12.2000 peça impugnatória de fls. 162/171 alegando em suma que:

- não são passíveis de confusão os atos da cooperativa em relação aos atos dos profissionais e das pessoas jurídicas que a compõe invocando para tal os artigos 4º, 7º, 8º e 9º da lei 5764/71;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10425.001045/00-65
Resolução : 107-0.526

- a mencionada atividade trata-se de atividade fim, tendo a cooperativa participação meramente instrumental, inexistindo no concernente a atividade objeto da cooperativa distinção entre a sociedade e o cooperado;

- nos termos do artigo 79 da lei 5764/71, realiza os chamados atos cooperativos, que por se tratarem de negócio-fim da cooperativa, celebrado com seus associados, não produzem qualquer tipo de resultado financeiro;

- as receitas são geradas em nome dos associados sendo-lhes transferidas integralmente depois de proceder a liquidação das despesas da sociedade;

- tanto as receitas quanto as despesas das cooperativas não são objeto de incidência tributária;

- inexistente relação jurídica que sustente a obrigação tributária, razão pela qual pleiteia o arquivamento do processo.

Apreciada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife – PE, tal impugnação restou infrutífera, posto que a autoridade julgadora de 1ª Instância decidiu por manter a exigência fiscal, decisão esta transcrita no Acórdão DRJ/REC nº 8389 de 11.06.2004.

Ao fundamentar sua convicção, o julgador *a quo* inicialmente esclarece que o artigo 79 da Lei 5764/71 aludido pela contribuinte versa sobre a definição de ato cooperativo e sobre peculiaridades desta espécie societária, afirmando que em momento algum tal dispositivo elide a incidência de referido tributo em relação aos resultados alcançados pelas sociedades cooperativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10425.001045/00-65
Resolução : 107-0.526

Prossegue trazendo a lume o artigo 195 da Constituição Federal, com atenção especial a seu inciso I e seu parágrafo 7º que não mencionam as cooperativas como passíveis de isenção.

Assevera que tanto a lei 7689/89(que instituiu a CSLL) com suas modificações, quanto a lei 8.212/91 que trata da Organização da Seguridade Social da mesma forma não mencionam tratamento tributário diferenciado em relação as demais espécies societárias. Em conclusão manteve *in totum* a exigência pré estabelecida.

Inconformada com o teor desfavorável do referido acórdão do qual conheceu em 20.07.2004 AR de fl. 185, recorre a este Egrégio Primeiro Conselho através de Recurso Voluntários constantes em fls. 186/217, alegando inicialmente que a decisão de 1ª Instância diverge da Doutrina e Jurisprudência pátria.

Tece comentários sobre as peculiaridades das cooperativas em relação aos demais tipos societários, discorrendo sobre sua estrutura e sua finalidade, ressaltando serem organizadas sem o fito de auferirem lucro, apresentando conceito doutrinário pertinente a questão.

Insiste nos mesmos termos da impugnação que as cooperativas agem em nome de terceiros e que as receitas e despesas registram-se em seu nome para que se realize a apuração das " sobras líquidas individuais" que oportunamente são repassadas a seus associados.

Alega que os serviços onerosos oferecidos pela sociedade cooperativa remuneram individualmente seus cooperados, inexistindo vinculação entre os valores ingressados na sociedade e os custos de manutenção da entidade que controla e organiza tais serviços.

Aduz que as sociedades cooperativas nos termos da Constituição Federal devem ter adequado tratamento tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10425.001045/00-65
Resolução : 107-0.526

Compara a situação da recorrente com outros tributos, como o IRPJ, FINSOCIAL, etc, no que diz respeito ao tratamento adequado exigido pela Carta Magna.

Argumenta no sentido de que o entendimento sobre ato cooperativo deve alcançar não só os atos praticados com os cooperados, mas também os praticados em nome dos cooperados, reforça sua tese com excertos doutrinários. Estende-se exemplificando atos que considera cooperativos aludindo outros ramos de atividades (taxistas, dentista, etc).

Informa que segue fielmente as normas contábeis de cunho administrativo pertinentes a matéria, invocando em especial o parecer normativo CST nº 73/75 que dispõe sobre a aplicação dos artigos 85, 86, 88 e 111 da lei 5764/71, concluindo que incorreria em contradição o Fisco caso trate as Sociedades cooperativas de forma diversa da qual se sugere.

Como reforço de argumentação colaciona diversos julgados que entende pertinentes a questão.

Insurge-se contra o valor de R\$ 82.879,20 apurado pela fiscalização, sugerindo realização de perícia contábil para apuração dos faturamentos mensais relativos a atos não cooperativos sobre os quais incidiria o questionado tributo.

Requer, por derradeiro, seja provido o presente recurso no sentido de exonerar a recorrente das obrigações tributárias a ela impostas, alternativamente, requer perícia para apurar valores que possam resultar em obrigação tributária.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10425.001045/00-65
Resolução : 107-0.526

V O T O

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Relator

Recurso tempestivo e que atende aos demais requisitos da legislação.
Dele conheço.

Freqüentemente aqueles que militam na área fiscal deparam-se com o tema da não incidência tributária outorgada às cooperativas (mais propriamente aos resultados auferidos com o ato cooperativo), instituto escolhido pelo legislador ordinário para o atendimento ao mandamento constitucional de adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado por essas sociedades.

O ingrediente complicador não raro está associado à tênue linha que separa os atos cooperativos (abrigados pela não incidência), dos atos chamados "auxiliares" (tributados), nas chamadas cooperativas de trabalho.

Aquele que é chamado a interferir nessas questões tem que ter em mente algumas premissas básicas, sob pena de incorrer em erro:

O que motiva um grupo de profissionais do mesmo ramo a se associarem em cooperativa é a necessidade comum de melhorar as condições em que seus serviços são prestados, viabilizando a criação de uma estrutura que permita maior afluxo de usuários, atraídos pelas diversas especialidades reunidas nessa estrutura (cooperativa);

Na definição da Lei, o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias. Assim não tem sentido falar-se em faturamento, ou lucro da cooperativa;

Quem se beneficia da lucratividade é o profissional cooperado que, individualmente e de forma quantificada, a ela presta seus serviços; por isso, a renda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10425.001045/00-65
Resolução : 107-0.526

por ele auferida, mediante participação nos resultados da cooperativa, é **sempre tributada em sua declaração de rendimentos**. (GRIFEI)

Mas há uma particularidade nessas cooperativas que merece tratamento diferenciado. É que a receita da maioria delas provém das mensalidades de planos de saúde, ou seja não representam exata contraprestação por serviços prestados pelos cooperados aos usuários.

Com efeito, nos planos vendidos, se houver possibilidade de atendimento ao usuário diretamente por terceiro não cooperado, ainda que conveniado, contratado ou de livre escolha do usuário, sem que o encaminhamento tenha sido requisitado por profissional cooperado, transforma a cooperativa em mera intermediária de negócio.

Nessa hipótese, em relação à receita auferida na intermediação, a cooperativa estará praticando atividade tipicamente empresarial pois presentes o fim lucrativo e a habitualidade, configurando-se uma perfeita organização voltada à circulação de bens e serviços com assunção de risco, uma atividade empresarial por excelência.

Se assim não for, estaremos diante de um tratamento desigual entre contribuintes, com ferimento ao princípio constitucional da isonomia.

Não partilho do entendimento dos julgadores de primeiro grau no sentido de que as cooperativas devem pagar a CSLL sobre todo o seu resultado, seja ele advindo de atos cooperativos ou não.

Ao se deparar com situações da espécie, deve o fisco envidar todos os esforços no sentido de identificar a parcela das sobras advindas das atividades não abrigadas pelo cooperativismo. Inexistindo segregação contábil por parte da fiscalizada, pode-se recorrer à utilização da proporcionalidade, cujos critérios podem assemelhar-se aqueles dados pelo Parecer Normativo CST nº 38/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10425.001045/00-65
Resolução : 107-0.526

Nesses autos, o trabalho fiscal se resumiu na descaracterização da fiscalizada como cooperativa de trabalho médico por ser, segundo os auditores, sua receita proveniente da venda dos chamados Planos de Saúde. Esse trecho do Relatório fiscal é elucidativo dessa assertiva:

"Não há dúvidas sobre o desvio, ou desvirtuamento do tipo societário. Não mais está a sociedade cumprindo o seu mister de prestar serviços exclusivamente aos seus associados cooperados, quando através de credenciamentos, explora economicamente a atividade de terceiros não-cooperados (hospitais, laboratórios e clínicas), cujos serviços são fruídos diretamente pelos usuários junto a essas entidades.

A participação da UNIMED, nesses casos, configura contrato de risco onde, através de cobrança de uma mensalidade do usuário, assegura-lhe o direito de internação em hospitais credenciados, exames laboratoriais e clínicos em estabelecimentos que não fazem parte da cooperativa. Neste átimo, a UNIMED não presta serviços, mas sim, como intermediária, vende serviços de terceiros, assumindo os resultados - lucro ou prejuízo, isto porque, o usuário não paga pelo serviço efetivamente utilizado. A receita da UNIMED não provém dos serviços médicos efetivamente prestados, mas sim de mensalidades de seus diversos planos, que se caracterizam como seguro-saúde.

É evidente que a lucratividade é nota determinante do risco pelo que está, realmente, desvirtuado o tipo societário eleito, não podendo prevalecer a roupagem formal adotada, em detrimento da materialidade fática dos negócios efetivamente realizados, para lograr o afastamento da incidência tributária. Portanto não pode a administração fiscal dar guarida a esse tipo de conduta, sob pena de assistir, logo em breve, toda e qualquer atividade econômica ser desenvolvida sob a manto formal das sociedades cooperativas, com o fito único de afugentar a incidência da tributação. A expansão das atividades da UNIMED sob o esconderijo formal das sociedades cooperativas, configura concentração de atividade econômica na formação de cartório corporativista em benefício de pequenos grupos de privilegiados, a ensejar a prática da concorrência desleal que o estado tem o dever de impedir."

Esse Colegiado tem firme jurisprudência no sentido de que não cabe à Receita Federal a descaracterização da sociedade cooperativa pela prática de atos não cooperativos, pois a tributação de tais atos não depende do afastamento dessa sociedade especial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10425.001045/00-65
Resolução : 107-0.526

"IRPJ/PIS - SOCIEDADES COOPERATIVAS - COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS - DESCARACTERIZAÇÃO - A prática, mesmo habitual, de atos não cooperativos diferentes daqueles previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei n. 5.764/71 não autoriza a descaracterização da sociedade cooperativa. A Secretária da Receita Federal não tem competência para fiscalizar o cumprimento, pelas sociedades cooperativas, das normas próprias desse tipo societário, com o fim de descaracterizá-la. O resultado positivo dos atos não cooperativos, estejam eles elencados ou não nos artigos 85 a 88 da Lei n. 5.764/71, submete-se à tributação normal pelo imposto de renda. Não tendo o fisco demonstrado a impossibilidade de determinação, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, da parcela sujeita à tributação, não pode prosperar o lançamento." (1º Conselho de Contribuintes - 8a Câmara - Acórdão nº 108-06.448 - Sessão 22 de março de 2001 - D.O.U. 1º.06.01.)

"SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO - O resultado positivo de operações praticadas por atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível da tributação normal pelo imposto de renda. O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo, portanto tributável em relação ao IRPJ. (Art. 146 III b da CF 88 c/c art. 45 da Lei 8.541/92). Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, não pode a mesma prosperar. Recurso Negado. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-04.454 em 24/02/2003. Publicado no DOU em: 08.08.2003."

"DESCARACTERIZAÇÃO DA COOPERATIVA - IMPOSSIBILIDADE - A prática habitual de atos não-cooperativos não autoriza a desclassificação da sociedade como cooperativa (a não incidência é objetiva, e não subjetiva), devendo ser tributado o resultado positivo dos atos não cooperativos. 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-92.897 em 11.11.1999 - Publicado no DOU em: 04.01.2000."

É que, consoante art. 146, III, "c", o adequado tratamento tributário alcança o ato cooperativo e não a sociedade cooperativa, podendo, portanto, haver a convivência desses dois tipos de atos (cooperativo e não cooperativo) no interior dessa sociedade.



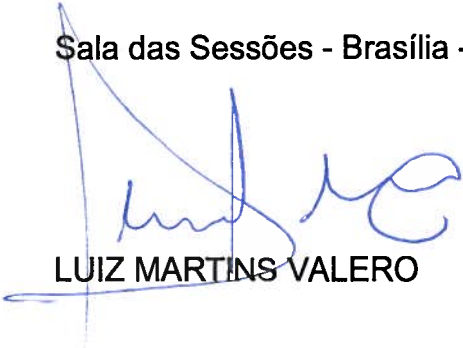
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10425.001045/00-65
Resolução : 107-0.526

Ora, ainda que as receitas da cooperativa provenham, integralmente, de planos de saúde, há, certamente, nessas receitas remuneração de serviços prestados ou a serem prestados por cooperados. Um bom indicativo é o pagamento feito aos cooperados por conta de serviços prestados aos usuários no âmbito da cooperativa.

Por isso, voto por se converter o julgamento em diligência para que a fiscalização intime a autuada a apresentar a separação contábil das receitas e dos resultados dos atos não-cooperativos. Não o fazendo, ou se a contabilidade não permitir a sua determinação, deverá a fiscalização lançar mão das fórmulas de cálculo sugeridas pelo PN 38/80.

Sala das Sessões - Brasília - DF, em 15 de junho de 2005.



LUIZ MARTINS VALERO