



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

Ry2-K

Processo nº 10425.001383/2002-76
Recurso nº 157.170 Voluntário
Acórdão nº 10803-00.186 – 3ª Turma Especial
Sessão de 30 de setembro de 2009
Matéria IRPJ - Exs.: 1999 a 2003
Recorrente UNIMED PATOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

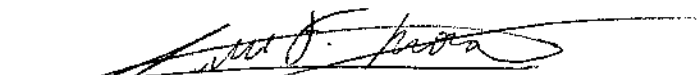
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

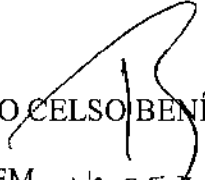
Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: SOCIEDADES COOPERATIVAS - OPERAÇÕES ESTRANHAS À SUA FINALIDADE - De acordo com a legislação específica, para que a Cooperativa possa pagar o Imposto apenas calculado sobre os resultados positivos das operações estranhas a sua finalidade, necessário se torna que demonstre por meio de documentos lastreadores dos registros contábeis, a comprovação da natureza das operações realizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


SELENE FERREIRA DE MORAES - Presidente


BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Relator

EDITADO EM 10 DEZ 2009

Participaram, da presente sessão de julgamento, os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes (Presidente), Walter Adolfo Maresch, Benedicto Celso Benício Júnior, Luciano Inocêncio dos Santos, Aloysio José Percínio da Silva (Suplente Convocado) e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira.

Relatório

Contra a empresa supra qualificada foi lavrado em 28/11/2002 o Auto de Infração a seguir especificado, para exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ):

Tributo	Fls.	Imposto/ Contribuição	Juros de Mora	Multa Proporcional	Total em Reais
IRPJ	05	85.898,82	18.761,13	64.424,05	169.084,00

1. Adições não computadas na apuração do Lucro Real

Lucro Inflacionário Realizado – Realização Mínima.

Pelo SAPLI, controle interno da RFB o contribuinte dispunha em 31/12/1995 de um saldo no valor de R\$ 2.703,67, fls. 230 a 239, e, por determinação legal, deveria ter realizado no mínimo 10% deste saldo em cada ano calendário. Detectou-se que o contribuinte não vem adicionando ao lucro líquido o valor mínimo realizável do lucro inflacionário de R\$ 67,59 trimestralmente o que determinou a realização deste lançamento para os fatos geradores listados à fl. 06 com respectivo enquadramento legal.

2. Exclusões/ Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real.

Exclusões Indevidas

A partir da análise da contabilidade e dos Demonstrativos de Sobras Trimestrais para os anos calendários de 1998 a 2001, foram verificadas as contas de receitas e detectadas aquelas que representavam receitas cooperadas conforme descrito no Termo de Verificação às fls. 29 a 43. A partir das receitas consideradas como advindas de atividades cooperadas foi recalculado o resultado com atos cooperados conforme planilhas às fls. 41 a 42. Verificou-se, então, valores inferiores a título de 'Resultado não tributável de Sociedades Cooperadas' tendo sido efetuado o lançamento da diferença. Em cada período de apuração foi efetuada a compensação de prejuízos fiscais no, limite de 30% do lucro líquido, partindo-se do saldo existente em dezembro de 1997.

3. Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Diferença Apurada entre o valor Escriturado e o Declarado / Pago. Verificações Obrigatórias.

Relativamente ao ano calendário de 2002, a partir da entrega do Demonstrativo de Sobras para os três trimestres do referido ano e do cálculo, feito pela fiscalização, do Resultado com Atos Cooperativos, chegou-se aos valores devidos a título de IRPJ com a devida compensação de prejuízos considerando o limite de 30% do Lucro Líquido para os fatos geradores listados com respectivo enquadramento legal às fls. 07 e 08.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 29 a 43, o autuante descreve os fatos que o levaram a efetuar o lançamento. Inclusive lançando mão da legislação, da doutrina e jurisprudência administrativa e do STJ acerca da definição e alcance do ato cooperativo.

Conclui, apoiado no art. 79 da Lei nº 5.764/71, que não são atos cooperativos aqueles praticados pela cooperativa com terceiros. A venda de planos de saúde à população em geral é uma operação de mercado, sujeitando-se não ao Direito Cooperativo, mas ao Direito do Consumidor.

Informa ainda que a UNIMED Patos apura lucro real trimestral para os anos calendários fiscalizados de 1998 a 2001.

Devidamente intimada, a interessada apresentou impugnação às fls. 514 a 521 a qual, com suporte na Lei nº 5.764/1971, expõe seu ponto de vista relativamente à constituição e funcionamento das sociedades cooperativas, especificamente as de trabalho, fazendo em síntese as alegações a seguir relatadas.

Inicialmente critica a autuação por não constar do relatório apresentado qualquer menção ao período apurado, dando a entender tratar-se do período relativo ao ano de 1998 até 14/11/2002.

Afirma que à vista do disposto nos art. 6º, inciso I, 3º, 4º, 7º, 8º e 9º, 10 da Lei nº 5.764/71, não se há que confundir os atos da cooperativa (singular, federação ou confederação) com os atos dos profissionais e das pessoas jurídicas que a compõe. Tais atos visam exclusivamente, em última análise, organizar e planejar o labor dos sócios das cooperativas singulares (pessoas físicas), representando-os na sua contratação, esta é sua atividade fim, *"para a qual a cooperativa é meramente instrumental, pois apenas propicia aos seus membros a oportunidade de operar coletivamente, mantendo a sua individualidade no que tange às obrigações assumidas. Inexiste, no que tange aos aspectos econômicos da atividade objeto da cooperativa, distinção entre a sociedade e o cooperado"*.

A atividade objeto da cooperativa de trabalho, em que se enquadra, é cumprida exclusivamente pelos associados, *"que são considerados trabalhadores individuais (ex-autônomos) para fins tributários"*. No caso da requerente, cujo objeto é o trabalho, agrega como associados os médicos, adotando o regime de livre adesão, organiza e compõe uma atividade econômica exercida única e exclusivamente pelo associado, oferece e firma contratos com os usuários, sempre em nome dos cooperados, recebe e repassa a estes todo o produto econômico dessas contratações.

Nessa peculiar modalidade operacional das cooperativas, realizam as mesmas o denominado **ato cooperativo** (art. 79 da Lei 5.764/71), (sic) *"que não se confunde com o objeto das atividades dos sócios. Trata-se do negócio fim da cooperativa celebrado, exclusivamente com os associados, de forma a não produzir qualquer tipo de resultado financeiro"*.

Assim, continuou a defesa, quando a cooperativa atua para possibilitar aos cooperados a realização de uma atividade econômica, realiza o ato cooperativo, que não lhe proporciona, individualmente, como pessoa jurídica, qualquer disponibilidade financeira.

A empresa passou a discorrer sobre as despesas das referidas sociedades, transcrevendo o art. 80 da Lei 5.764/1971, à fl. 519; ressaltou a possibilidade de operar com terceiros; referiu-se a peculiaridade de não auferir receitas e as peculiaridades do regime



jurídico de tais sociedades e reafirmou que: *“a atividade da requerente é realizada exclusivamente em nome dos cooperados, gerando apenas receitas em nome dos sócios, que lhes são transferidas integralmente, depois de liquidadas proporcionalmente as despesas da sociedade, cuja responsabilidade a Lei lhes atribui”*.

Aduziu, ainda, em face de argumento em que biparte o ato cooperativo, atrelando-o à atribuição ou transferência de despesas ao cooperado, que tanto a receita como a despesa da cooperativa estão abrangidas pela não incidência tributária, a primeira na condição de ato principal e a segunda como ato auxiliar, as duas, no entanto, integrantes do mesmo gênero: ato cooperativo. Não pode a fiscalização tentar descaracterizá-la, para fins de tributação, “uma vez que a não incidência tributária – ao contrário da isenção – decorre da específica relação intersubjetiva praticada pelas cooperativas e não pela sua forma de ser”.

Por fim alegou que pelo princípio da dupla qualidade, recepcionado no Parecer Normativo CST nº 38/1980 e fundamentado no art. 4º da Lei 5.764/1971, (constituídas para prestar serviços aos associados) e, segundo o qual o cooperado é, ao mesmo tempo, sócio e usuário da cooperativa, quando a cooperativa contrata planos de saúde com terceiros – pessoas físicas ou jurídicas, não é para conseguir clientes para ela, mas para seus cooperados, da mesma forma quando firma convênios com hospitais, clínicas etc. ela não está praticando mercancia ou intermediação, uma vez que esta atividade se reverte em benefício de seu cooperado, que dela tem necessidade para exercer sua atividade cooperativa.

Concluiu, ante o exposto e com base no art. 4º, inciso VII da Lei 5.764/1971, pela inexistência de receita no sentido jurídico e econômico do termo e que a requerente não está obrigada a efetuar o recolhimento do IRPJ relativamente às operações provenientes do objeto econômico dos seus associados, ou seja, ausência de relação jurídica desencadeadora de obrigação tributária.

Analisando as razões de julgamento do contribuinte, a 3ª TURMA / DRJ-RECIFE/PE não se sensibilizou com o argumentos apresentados e manteve integralmente o lançamento efetuado pela fiscalização pautada nos seguintes fundamentos:

- não há qualquer dúvida quanto ao período autuado, como afirma a defesa, pois tanto no Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento lega à fl. 07 como nos Demonstrativos de Apuração às fls. 09 a 16 constam perfeitamente explicitados os períodos para os quais houve lançamento da CSLL. Também no Termo de Verificação Fiscal às fls. 18 a 34 encontra-se descrito o período alcançado pela fiscalização;

- as sociedades cooperativas, pelo menos para efeito da incidência do IRPJ, podem praticar três tipos de atos: os cooperativos, que estão fora do campo de incidência do IRPJ, de acordo com o art. 182 do RIR/99; os não cooperativos legalmente permitidos e os que fogem de sua finalidade, que devem sofrer a incidência de tal imposto;

- Malgrado não aderir à corrente que propugna pelo “alcance restrito da noção de ato cooperativo”, esposada pelo autuante, considero como tributáveis os resultados das cooperativas decorrentes dos pagamentos das diversas modalidades de planos de saúde.

- as cooperativas praticam, essencialmente, dois tipos de negócios: o negócio-fim, que é aquele realizado entre o associado e a cooperativa; e o negócio-meio, que é aquele realizado entre a cooperativa e o mercado - considerando a junção dos mencionados negócios, para efeito de interpretação, de ciclo operacional;

- os principais ciclos operacionais relativo as cooperativas são: (i) 'aquisição/produção/venda', na cooperativa de produção; (ii) 'aquisição/venda', na cooperativa de consumo ou na de produtores; (iii) 'captação de recursos/concessão de empréstimos', na cooperativa de crédito; e (iv) contratação/prestação de serviços, na cooperativa de trabalho. Assim, estabelecido o ciclo operacional de determinada cooperativa, a presença dos associados em um dos pólos, caracterizando o negócio-fim, é o que determina o ato cooperativo. Contrário sensu, a ausência do associado de forma direta, caracteriza a operação, de plano, como ato não cooperativo;

- No caso dos planos de saúde resta claro que os médicos associados não participam, necessariamente, do referido ciclo operacional. Consabido é que tais planos são contratados por preço global não discriminativo, assegurando-se ao contratante serviços de hospitais, exames, atendimento por médicos não associados, etc., o que, evidentemente, não configura a participação dos associados em um dos pólos do mencionado ciclo operacional, tratando-se de pura operação mercantil. Esse entendimento foi esposado no PN CST 38/80 (itens 3.2 a 3.4);

- quanto à CSLL, como frisado pelo autuante e se vê dos Demonstrativos das fls. 55 a 59, não foram abatidas as mencionadas receitas de intercâmbio, visto que não existe previsão legal para isso. De fato, a CSLL incide sobre todo o resultado da cooperativa, independentemente de tal resultado ser oriundo de atos cooperativos;

- a CF/88 (art. 195) e a Lei 7.689/88 (art. 4º) não isentaram as sociedades cooperativas do recolhimento da CSLL. O seu art. 2º, § 1º, alínea 'c', com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.134/90, relaciona os valores que devem ser adicionados/excluídos do resultado do período-base, na obtenção da base de cálculo da CSLL, não prevendo a exclusão dos resultados das sociedades cooperativas decorrentes da prática dos atos cooperativos;

- cita ainda a Instrução Normativa SRF nº 198, de 29 de dezembro de 1988, os Pareceres Normativos CST nºs 00665-1/91, 00147-2/93 e 01061-1/95 e os arts. 11 e 15 da Lei nº 8.212/91 e jurisprudência do Conselho de Contribuintes para justificar, que as cooperativa são equiparadas as demais pessoas jurídica para fins de incidência da CSLL.

Inconformada com a decisão proferida pela turma de julgamento, a contribuinte apresentou recurso voluntário a este Conselho, reiterando as ponderações da impugnação e adicionando que:

- os serviços prestados pela cooperativa exterioriza-se mediante a colocação no mercado de serviço de titularidade do cooperado. Isso significa dizer que os serviços onerosos ofertados através da cooperativa são aqueles que remuneram a atividade de cada um dos cooperados, inexistindo vinculação entre os valores ingressados na sociedade e os eventuais custos incorridos na manutenção da entidade que assegura o controle e a organização daqueles serviços;

- cita o regime constitucional tributário das cooperativas, previsto no art. 146, III, "c", da CF/88, e que a Lei nº 5.764/71 teria sido recepcionada com o status de lei complementar, devendo ser observado seus ditames, principalmente no tocante a não incidência tributária sobre o resultado dos atos cooperativos, seja para IRPJ, seja para a CSLL;

- não se pode considerar que o ato cooperativo se resume a apenas a um relação entre a cooperativa e os cooperados ou entre estes, sob pena de subverter o sistema criado pela Lei nº 5.764/71, principalmente para os fins de seu art.79;

- a relação entre a cooperativa e os tomadores dos serviços prestados por seus cooperados é imprescindível para a consumação do ato cooperativo e dele não pode ser dissociada;

- em prevalecendo a interpretação restritiva dada pela fiscalização só estariam qualificados como atos cooperativos, os serviços prestados de um cooperado para outro cooperado;

- os custos incorridos pela cooperativa na manutenção de infra-estrutura, para consecução dos serviços realizados por seus cooperados, inclusive com a celebração de acordos com laboratórios, clínicas radiológicas, hospitais, entre outros se enquadram no contexto de ato cooperativo, pois, tem como contrapartida a receita auferida por seus cooperados de forma autônoma em sua relação com a cooperativa. Nessas situações os serviços prestados por esses estabelecimentos o são para o médico cooperado que solicitou o exame e não para o paciente, sendo que este por meio da cooperativa é que suporta a despesa decorrente dessas contratações;

- por outro lado, se referidos serviços forem solicitados por um médico não associado a cooperativa, nessa hipótese não se configuraria o conceito de ato cooperativo;

- não há fundamento idôneo com aptidão para salvar o critério simplista que tenta desmembrar a natureza dos valores ingressado na sociedade cooperativa, tendo em conta unicamente os custos genéricos de serviços de terceiros, por ela suportados;

- a cooperativa segue fielmente as normas contábeis pertinentes instituídas pelos Pareceres Normativos nº 38/80 e 73/75 e o modelo estabelecido pela Resolução CFC nº 920/2001;

- impugna os cálculos apresentados pela fiscalização, solicitando perícia contábil, com o fito de se apurar com exatidão seus faturamentos mensais relativos aos atos não cooperativos, únicos a servir de base de cálculo para a incidência do IRPJ.

É a síntese do essencial.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR, Relator

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos legais para seu segmento. Dele conheço.

Em seu mérito, prende-se à questão da caracterização do ato cooperativo, nos contornos fixados pela Lei nº 5.764/71.

Segundo a conceituação legal (art. 4º da Lei nº 5.764/71), as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, constituídas

para prestar serviços aos associados, ou seja, para praticar os denominados atos cooperativos, definidos como aqueles praticados *"entre as cooperativas e seus associados, entres estes e aqueles e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução de seus objetivos sociais"* (art. 79).

De outra parte, a Lei nº 5.764/71 autoriza que a sociedade pratique determinados atos não cooperativos, enumerados nos seus arts. 85, 86 e 88, quais sejam: o fornecimento de bens e serviços a não associados, desde que atendidos os objetivos sociais e na conformidade desta lei; a participação, mediante prévia autorização do órgão executivo fiscal e em caráter excepcional, em sociedade não cooperativa, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares; a aquisição, por cooperativas agropecuárias e de pesca, de produtos de não associados, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais. Contudo, a teor do disposto no art. 111 da mesma lei, os resultados positivos oriundos dessas operações e atividades são alcançados pela tributação.

Regra ainda a lei de regência (Lei n. 5764/71):

"Art. 3º - Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro". (gn)

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

Várias são as peculiaridades levantadas pelo dispositivo retro mencionado, contudo, para este julgamento, o enfoque persistirá no aspecto do inciso VII:

"VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral". (gn)

Insta observar - nesse ponto residindo grande parte da discussão sobre o tratamento tributário incidente nas cooperativas - que essa feição das sobras é constantemente confundida com lucro o que não autoriza, contudo, a assemelhação de ambos os institutos.

Em que pese as expressões serem parecidas e induzirem à aplicação paradigma, as cooperativas, ao visarem à continuidade de sua existência, inserem, no custo de seus serviços, uma margem de segurança, a qual, pode ser, ao final de seu período de apuração, um resultado positivo ou negativo. O positivo refere-se à sobra. O negativo, ao prejuízo. Entretanto, é preciso ressaltar, ao anverso da ocorrência com o lucro nas sociedades mercantis criadas justamente visando ao acréscimo patrimonial dos proprietários, não ser a sobra o objetivo da cooperativa, mas uma consequência necessária do intrincado ato de levantar um valor no qual se resgate os custos operacionais da entidade, como: luz, água, seguros, acidentes, etc, e cuja inserção em cada produto (cooperativas de consumos) ou serviço (cooperativas de prestação de serviços, como soe ser o caso das cooperativas médicas objeto deste julgado) é difícil.

1

2

Portanto, as sobras não dizem respeito ao lucro, tendo-se em vista direcionarem-se aos cooperados, na medida de seus trabalhos. Permite a legislação própria, que as cooperativas façam uma previsão de suas despesas de operacionalização, ajustando sua contabilidade e retornando aos cooperados os prejuízos ou as diferenças na mesma proporção dos negócios com elas mantidos.

Pois bem.

É de sabença que a Constituição Federal prevê, em seu art. 153, III, que a União institua imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Por sua vez, o Código Tributário Nacional, como lei complementar – para os termos do art. 146, III, "a", da CF – estabelece:

"Art. 43 – O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

"Art. 44 – A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

Ora, renda é produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, sendo esse resultado (produto) positivo considerado lucro.

Assim, tendo-se em vista as entidades cooperativas serem, pela previsão da lei de regência, sociedades sem fins lucrativos - uma vez criadas, única e exclusivamente, para fins sociais - e considerando a base de cálculo do imposto de renda levar em conta a obtenção de lucro, logo elas não estão sujeitas ao recolhimento desse imposto incidente sobre renda, bem como de seus reflexos, traduzidos estes nas tributações pertinentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, COFINS e PIS.

De acordo com a previsão do já citado art.79, da Lei n. 5764/71, atos cooperativos seriam aqueles estabelecidos entre cooperados e cooperativa, cooperativa e cooperados, e aquelas entre si, sempre visando aos objetivos sociais da entidade, estampados pela prestação de serviços aos cooperados, na forma de captação de clientes para os mesmos, sendo indubitável ser esta a finalidade dos atos cooperativos balizadora da hipótese da não incidência tributária.

Desse modo, se a cooperativa pratica atos, sem visar ao lucro e na busca de seu objetivo social, independentemente de estar-se diante de uma relação efetivada entre cooperativa e cooperados ou entre estas e terceiros, a toda evidência estar-se-á diante de um ato tipicamente cooperativo abrigado de qualquer pretensão fiscal, especialmente no tocante ao Imposto de Renda e seus reflexos.

Não obstante tais considerações, no presente recurso a Recorrente apenas traz argumentos genéricos e acadêmicos sobre a caracterização do ato cooperativo, sem impugnar de forma específica e analítica as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

8

Para que a Cooperativa possa pagar o Imposto apenas calculado sobre os resultados positivos das operações estranhas a sua finalidade, necessário se torna que apresente no curso da fiscalização ou do processo administrativo, em caso de autuação como no presente caso, os documentos lastreadores dos registros contábeis, possibilitando a comprovação da natureza das operações realizadas.

A Recorrente apenas alega que segue fielmente as normas contábeis pertinentes, instituídas pelos Pareceres Normativos nº 38/80 e 73/75 e o modelo estabelecido pela Resolução CFC nº 920/2001, contudo, não fez prova dessa afirmação nos autos, que deveria se dar por meio de demonstração analítica apta a desconstituir as alegações da autoridade lançadora.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.


BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR