



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-6

Processo nº : 10435.001798/00-42
Recurso nº : 128862
Matéria : IRPJ – Exs.: 1996 a 2000
Recorrente : UNIMED PERNAMBUCO CENTRAL COOPERATIVA DE
TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ - RECIFE/PE
Sessão de : 19 de junho de 2002
Acórdão nº : 107-06.652

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS –
DESCARACTERIZAÇÃO - Não cabe aos agentes da Receita
Federal a descaracterização da sociedade cooperativa, para, a
partir daí, tributar todo o seu resultado, se resta claro que a
sociedade também praticou atos cooperados, abrigados pela não
incidência do imposto de renda.

IRPJ - ATOS NÃO COOPERADOS - TRIBUTAÇÃO - A tributação
das sociedades cooperativas deve incidir sobre o resultado obtido
com os atos não compreendidos no conceito de cooperativismo,
cuja parcela deve ser identificada nos seus livros contábeis e
fiscais. Sendo impossível ao fisco atingir o desiderato, pode-se
lançar mão de critérios de proporcionalidade, à semelhança dos já
definidos em atos normativos.

IRPJ - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA - COOPERATIVAS - Não
cabe a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento de
estimativas mensais, quando a Declaração do Imposto de Renda do
ano-calendário, embora sem preenchimento das Fichas próprias,
indica a opção pelo apuração trimestral do imposto que é a regra.
Caberia ao fisco identificar as receitas ou os resultados dos meses
de janeiro e fevereiro de 1997, quando as estimativas eram
devidas, mesmo no regime de apuração trimestral.

Recurso provido.

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

Processo nº : 10435.001798/00-42
Acórdão nº : 107-06.652

2

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 JUL 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (Suplente convocado), EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT (Suplente convocado), NEICYR DE ALMEIDA e JOSÉ CARUSO CRUZ HENRIQUES (Suplente convocado). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10435.001798/00-42
Acórdão nº : 107-06.652

3

Recurso nº : 128862
Recorrente : UNIMED PERNAMBUCO CENTRAL COOPERATIVA DE
TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

A fiscalização autuou a UNIMED PERNAMBUCO CENTRAL COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO para exigência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, nos anos-calendário de 1995 a 1999, calculando-os sobre o resultado total apurado pela sociedade, sob a acusação de que a fiscalizada, por contratar com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento de serviços de terceiros e ou a cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares e de laboratórios, praticou ato jurídico não cooperativo, diverso dos legalmente permitidos e com características de seguro-saúde.

Na prática, o fisco não aceitou as exclusões feitas pela autuada na apuração do lucro real, a título de "Resultados não tributáveis de sociedade cooperativa". No ano-calendário de 1997 a Declaração do IRPJ, com informação de apuração trimestral, foi entregue em "branco" tendo o fisco tributado o total do resultado anual constante de demonstração financeira apresentada pela empresa.

Neste mesmo ano de 1997 o fisco está exigindo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais.

Em alguns períodos de apuração o lucro real declarado foi negativo, cujo prejuízo não foi aproveitado pelo fisco nos períodos em que apurou resultado positivo.

Impugnando a exigência, sustentada em doutrina e jurisprudência,
 a autuada alegou, em síntese, não necessariamente nesta ordem:



1) Decadência do lançamento relativamente ao ano-calendário de 1995, com supedâneo no art. 173 e §1º do CTN, visto que o Auto de Infração só foi recebido em 25 de janeiro de 2001;

2) Não podia o fisco concluir que a impugnante é uma sociedade mercantil, por quota de responsabilidade limitada ou outra qualquer, se não examinaram seus livros contábeis e não verificaram se há variabilidade do capital; se as quotas partes dos cooperados se encontram registradas nas fichas de matrículas; se o voto dos associados em assembléia são proferidos conforme o capital de cada um; se o controle é democrático; se o retorno das sobras líquidas de cada exercício foi proporcional ao trabalho de cada cooperado.

3) Houve ofensa aos princípios da legalidade, impessoalidade e moralidade, dispostos no art. 37 da Constituição Federal, inquinando de nulidade o auto de infração pois também encontra-se recheado de excesso de poder, com desvio de finalidade;

4) Os autuantes olvidaram as peculiaridades que caracterizam uma Sociedade Cooperativa, pois estabeleceram como elemento material do auto de infração o resultado de operações cooperativadas, o qual foi devolvido aos cooperados sob a forma de sobras, as quais foram devidamente declaradas nas declarações individuais dos associados, caracterizando-se dupla tributação.

Discorreu longamente, citando doutrina, sobre o ato cooperativo e características das sociedades cooperativas, enaltecendo o tratamento tributário diferenciado que recebem, à vista da Lei nº 5.764/71 e dos arts. 146, III, "c" e 174, § 2º da Constituição Federal e sobre as particularidades das cooperativas de trabalho médico.

Insistiu que não houve fornecimento de bens ou serviços a não associados, achando absurdo, em contrapartida, o entendimento de que as cooperativas fossem constituídas para que os sócios, reciprocamente, prestarem serviços uns aos outros.



Aduziu que os valores que transitam pela cooperativa a ela não pertencem, e não podem ser considerados como renda por serem resultado da atividade profissional exercida pelos associados, não ocorrendo o fato gerador do IRPJ.

Finalizou sua impugnação da forma assim resumida pelo julgador de primeiro grau:

1) as cooperativas são sociedades com estrutura jurídica própria, registrada pela Lei nº 5.764/71, diploma que tem como alicerce as normas contidas nos arts. 3º, 4º, 7º e 80, estabelecendo uma modalidade própria de atuação desse tipo de associação, que é eminentemente instrumental, tendo como finalidade a congregação, organização dos profissionais associados;

2) as sociedades cooperativas se distinguem das demais em função de uma característica fundamental: enquanto nas sociedades comuns o sócio opera em nome da sociedade, nas cooperativas, estas operam em nome dos sócios,

3) o fisco a tratou como uma sociedade mercantil, tributando um resultado que não é seu, por conseguinte, no seu entender, o presente auto de infração é imprestável;

4) o montante de recursos tão-somente transita em nome dos cooperados pela cooperativa, mas não nasce dela, não lhe pertence, É o cooperado que.- em norma pessoal suporta todos os custos da atividade e se remunera pela totalidade desses serviços perante à cooperativa,

5) no contexto de toda matéria precedente, resta demonstrado a impropriedade de se atribuir natureza de receita aos valores ingressados nas Sociedades Cooperativas, quando decorrente da prática do ato cooperativo, visto
 que os atos praticados pela entidade o são em nome de seus cooperados;



6) o aporte que ingressa na cooperativa é propriedade de quem realizou os serviços: o cooperado. Não tendo ocorrido, portanto, o fato gerador, pretendido no auto de infração,

7) os seus aspectos internos não discrepam do que determina a lei, razão pela qual na sua atuação atende a todos os fundamentos do cooperativismo, sendo certo que está a exigir que lhe seja dado o adequado tratamento tributário, reparando o ato administrativo ora lhe perpetrado.

Julgando a lide, o Delegado da Receita Federal de Julgamento no Recife manteve integralmente as exigências, cuja decisão foi assim ementada:

SOCIEDADES COOPERATIVAS - A sociedade que pratica, em caráter habitual, atos não cooperativos, descaracteriza-se como tal, sujeitando todos os seus resultados às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais. LANÇAMENTO PROCEDENTE

Após esquadrihar as características essenciais das sociedades cooperativas, os tipos de atos que legalmente podem praticar, e toda legislação subsunsores da espécie, notadamente o Parecer Normativo CST nº 38/80, o julgador fundamentou sua decisão da qual se extraem-se os seguintes pontos:

"Como se vê, os atos praticados pela interessada, consubstanciados na contratação com a clientela, a preço global não discriminativo, para o fornecimento de serviços de terceiros e cobertura de despesas com: a) diárias e serviços hospitalares, b) serviços de laboratório, etc., caracterizam-se como típicos de comércio, diferentes, portanto, dos atos cooperativos e dos atos cooperativos legalmente permitidos."

Citou jurisprudência deste Colegiado para sustentar sua posição.

Quanto a arguição de decadência do direito de lançar, relativamente ao ano-calendário de 1995, asseverou o julgador que a interessada não entregou em 1996 a DIRPJ relativa ao ano-calendário de 1995, entregando-a



no ano de 2000, deslocando o termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício de 1997, em conformidade com o art. 173-I do Código Tributário Nacional.

No tocante à multa isolada, lançada em decorrência da falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, relativa aos meses do ano-calendário de 1997, manteve-a integralmente, por não ter havido contestação por parte da impugnante.

Cientificada da decisão em 10.08.2001, a autuada protocolou recurso em 10.09.2001, oferecendo bens em garantia, fls. 311.

Em sede de preliminar prega a incompetência da Secretaria da Receita Federal, para fiscalizar o cumprimento dos atos cooperativos, asseverando que tal órgão é desprovido de poder para decretar a descaracterização das sociedades cooperativas pois, sob a égide da Lei nº 5.764/71, a prática de atos diferentes daqueles previstos nos seus arts. 85 a 88, ainda que habituais, de forma alguma autorizam o entendimento do fisco.

No mérito requer a reapreciação das alegações e razões de direito expressadas na impugnação.

Reporta-se ao acórdão proferido pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferido no Recurso 124214 requerendo a apreciação do recurso.



É o Relatório.



VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO – Relator.

O recurso é tempestivo e está garantido por arrolamento de bens, alternativamente ao depósito de 30% (trinta por cento).

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 na pessoa jurídica), dos atos chamados “auxiliares” (tributados), nas chamadas cooperativas de trabalho.

Aquele que é chamado a interferir nesta questão 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 por ele auferida, mediante participação nas sobras líquidas, é sempre tributada em sua declaração de rendimentos.

Filio-me à tese daqueles que defendem que o fato de uma cooperativa de trabalho utilizar-se dos serviços de terceiros não cooperados, mas conveniados, não a desvirtua como tal, desde que estes serviços tenham sido requisitados pelo profissional cooperado que deles necessita, acessoriamente, para bem atender ao usuário.

Mesmo na presença de cobrança dos terceiros conveniados ou contratados da chamada taxa de administração, descontada quando do pagamento das faturas por eles emitidas, muitas vezes a título de "reembolso de despesas com cadastro", não há desvirtuamento pois a receita gerada por essa taxa representa verdadeira diminuição de custos da cooperativa, em benefício da renda tributada nos cooperados pessoas físicas.

Mas há uma particularidade nestas cooperativas que merece tratamento diferenciado. É que a receita da maioria delas, caso da recorrente, provém das mensalidades de planos de saúde, ou seja não representam exata contraprestação por serviços prestados aos usuários, pode ser mais, assim como pode ser menos. É uma atividade de risco.

Se o montante recebido dos usuários num determinado período for mais que suficiente para cobrir os custos e despesas resultantes do atendimento a eles prestados, incluindo aqueles prestados por terceiros não cooperados, haverá um resultado positivo englobado na sobra líquida.

Esta sobra, após a dedução das parcelas relativas à formação dos fundos obrigatórios por lei, devem ser destinadas, conforme deliberação da  Assembléia Geral, à constituição de reservas e ao rateio entre os cooperados.



Havendo rateio, o valor distribuído deve ter a mesma natureza dos valores pagos por serviços prestados, ou seja devem ser sempre objeto de tributação na fonte como antecipação do devido na declaração de rendimentos do cooperado.

Da mesma forma, se as sobras líquidas forem utilizadas para a aquisição de bens que representem inversão de capital (ativo imobilizado), estas deverão ser, pelo menos contabilmente, consideradas distribuídas e, ato contínuo, contabilizadas como subscrição de capital.

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

Jamais poderá ser atribuída natureza de "lucro" às sobras distribuídas, com a pretensão de abrigá-las na não incidência permitida pelo art. 10 da Lei nº 9.249/95, pois esta é deferida aos resultados já gravados pela tributação na pessoa jurídica que os auferiu.

De outra parte, sempre que a cooperativa se responsabilizar pelas despesas de usuários de planos de saúde com prestadores de serviço não cooperados, ainda que conveniados, contratados ou de livre escolha, sem que o encaminhamento tenha sido requisitado por profissional cooperado, por ser necessário e auxiliar ao tratamento sob a sua inteira responsabilidade, não haverá ato cooperativo.

Nesta hipótese 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.

Sem entrar no mérito se esse comportamento contraria a Lei do Cooperativismo, tarefa que não cabe à fiscalização da Receita Federal, há necessidade, para fins tributários, de segregar as receitas respectivas. Inexistindo
 segregação contábil a fiscalização deve recorrer à utilização da proporcionalidade,



cujos critérios podem assemelhar-se aqueles dados pelo Parecer Normativo CST nº 38/80.

Mas não se pode aceitar procedimentos fiscais como este que limitam-se a impor a tributação sobre o total dos resultados apurados quando resta claro que há atos cooperativos abrigados pela não incidência.

Cabe ao fisco identificar nos livros contábeis e fiscais da cooperativa o resultado passível de tributação. Sendo impossível atingir tal desiderato, pode-se lançar mão de critérios de proporcionalidade, à semelhança dos já definidos em atos normativos, mas jamais tributar-se a totalidade do resultado, sem levar em conta que tais resultados, ainda que parcialmente, foram distribuídos aos cooperados e tributados em suas declarações de imposto de renda das pessoas físicas.

No caso em exame, nem mesmo os prejuízos fiscais apurados em determinados períodos foram considerados nos períodos seguintes.

As multas isoladas aplicada sobre estimativas mensais não recolhidas em todos os meses do ano-calendário de 1997 não pode prevalecer incólume pois não há nos autos prova de que a empresa tenha optado pela sistemática de apuração anual do lucro real. Pelo contrário, a Declaração do Imposto de Renda daquele ano, fls. 63 a 103, mostra opção pela regra - lucro real trimestral. É verdade que não foram preenchidas as fichas correspondentes à opção, mas também não foram preenchidas as Fichas que indicassem apuração anual do imposto.

Não cabe ao fisco fazer opção pelo contribuinte. Veja, nos caso de ações no curso do ano-calendário, quando não é possível identificar a forma de tributação adotada pela empresa, a Instrução Normativa SRF nº 93/97, dispõe:

Art. 14. (...)

§1º No caso de lançamento de ofício, no decorrer do ano-calendário, será observada a forma de apuração da base de cálculo do imposto adotada pela pessoa jurídica.



§2º A forma de apuração de que trata o parágrafo anterior será comunicada pela pessoa jurídica em atendimento à intimação específica do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional.

§3º Quando a pessoa jurídica mantiver escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e fiscal, inclusive a escrituração do LALUR, demonstrando a base de cálculo do imposto relativa a cada trimestre, o lançamento será efetuado com base nas regras do lucro real trimestral.

Art. 15. (...)

(...)

§2º Na falta de atendimento à intimação de que trata o §2º do artigo anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. §3º a 6º., ressalvado o disposto no §3º do artigo anterior.

Ora, no caso em exame, a forma de tributação estava identificada pela Declaração apresentada tempestivamente. Se o preenchimento da Declaração não observou as normas e se a contabilidade não permitia a apuração trimestral, restaria ao fisco o remédio do arbitramento do lucro.

É certo que, mesmo para as empresas que optaram pela apuração trimestral do lucro real no ano-calendário de 1997, eram devidas as estimativas de janeiro e fevereiro, por força do disposto no art. 8º da Lei nº 9.430/96, calculadas com base no total da receita bruta e acréscimos (estimativa pura) ou com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução (estimativa monitorada). Mas a apuração da base de cálculo deve levar em conta a exclusão de resultados não tributáveis de sociedades cooperativas.

Sala das Sessões - DF, em 19 de junho de 2002.


LUIZ MARTINS VALERO