



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Clas

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Recurso nº : 142881
Matéria : IRPJ e OUTROS Ex(s): 2001 a 2003
Recorrente : UNIMED VALE DO CARANGOLA COOP. DE TRAB. MÉDICO LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 17 DE AGOSTO DE 2006
Acórdão nº : 107-08.703

IRPJ/CSLL – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO – EXERCÍCIO DE ATIVIDADES MISTAS – RESULTADO POSITIVO DERIVADO DE ATIVIDADES MEIO - TRIBUTAÇÃO - As receitas das mensalidades pagas pelos usuários e destinadas a cobrir custos/despesas de serviços prestados pelos cooperados e custos/despesas de serviços prestados por terceiros não associados, devem ser rateadas entre receitas de atos cooperativos – cujo lucro apurado não deve ser tributável pelo IRPJ/CSLL -, e receitas de atos não cooperativos – cujo lucro apurado, a teor da jurisprudência mansa e pacífica deste Colegiado, deve ser normalmente tributado.

IRPJ E CSLL - PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS – COMPENSAÇÃO - LIMITES – LEGALIDADE - Súmula 1ºCC nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED VALE DO CARANGOLA COOP. DE TRAB. MÉDICO LTDA.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE



NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, RENATA SUCUPIRA DUARTE, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

Recurso nº : 142881
Recorrente : UNIMED VALE DO CARANGOLA COOP. DE TRAB. MÉDICO LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e de CSLL no montante de R\$ 350.762,64, lavrados em função da acusação de que "foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme Relatório Fiscal e anexos" (fls.5/7).

A contribuinte, às fls. 1.243/1.296, impugnou os lançamentos alegando, em síntese:

- (i) que as sociedades cooperativas, por definição, não são sujeitas ao IRPJ;
- (ii) que as sociedades cooperativas, não perseguindo finalidade lucrativa, não podem ser contribuintes da CSLL;
- (iii) que na apuração do IRPJ, caso se entenda cabível, deve-se expurgar da base de cálculo as exclusões permitidas às empresas que operam planos de saúde; e
- (iv) que é ilegal/inconstitucional a denominada trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais.

A 1ª. Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG, apreciando o feito, nos termos do Acórdão DRJ/JFA no. 7.630, de 29 de junho de 2004, cuja ementa segue abaixo, deu provimento parcial à impugnação:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: IRPJ. CSLL. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. Sujeitam-se à incidência tributária os resultados obtidos pela sociedade cooperativa de serviços médicos na prática de atos não cooperados, tais como o encaminhamento de usuários a terceiros não associados, como hospitais, clínicas ou laboratórios, ainda que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico.

OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. PROVISÕES TÉCNICAS. DEDUÇÃO. O Valor das provisões técnicas cuja constituição for exigida pela legislação especial aplicável às operadoras de plano de saúde poderá ser deduzido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. COMPENSAÇÃO. Para fins de apuração do IRPJ e da contribuição social, a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, a compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL está limitada a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas nas respectivas legislações.

INCONSTITUCIONALIDADE. Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade das normas tributárias, tarefa privativa do Poder Judiciário."

Do voto condutor, após longa análise da tributação no cooperativismo, no que tange à questão da definição dos atos praticados pela recorrente, destaco:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

A prestação de serviços por terceiros, não cooperados, não se enquadra no conceito de atos cooperados. Nas cooperativas de trabalho médico em que essas se comprometem a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais, diárias hospitalares etc, esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos, devendo seus resultados ser submetidos à tributação. Ainda que tais benefícios complementem os serviços prestados pelos médicos associados de uma cooperativa, facilitando a vida do paciente, não fazem parte do trabalho médico profissional prestado pela cooperativa de serviços médicos, vez que seu objetivo exclusivo é a prestação dos serviços médicos de seus associados e não a venda de exames laboratoriais, de internações, etc.

Portanto, o campo de não incidência corresponde às atividades inerentes à cooperativa. O que exorbita desse campo é tributável, ou seja, não leva à descaracterização da natureza jurídica da cooperativa, apenas à tributação dos atos não cooperativos. Essa concepção decorre de não haver proibição taxativa, no regime jurídico cooperativo, da prática de atos não-cooperativos não expressamente previstos. A única exigência é que sejam tributados.

No mesmo diapasão do entendimento ora esposado, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 254.549/CE, de 17/08/2000 (...)."

Em apelo de fls.1358/1399, a recorrente manifesta o seu inconformismo quanto ao resultado do julgamento, alegando, em síntese:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

- (i) que há inexistência de renda/lucro no âmbito das atividades exercidas;
- (ii) que o real alcance do conceito de ato cooperativo do cooperativismo de saúde impõe que como tais também sejam considerados as atividades meio, sem as quais o serviço não poderia ser prestado; e
- (iii) que seria incabível a aplicação da denominada trava de trinta por cento na compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL;

Às fls. 1.415, Relação de Bens e Direitos para Arrolamento.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

VOTO

Conselheiro - NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de lançamento de ofício contra a cooperativa de trabalho médico, por ter a fiscalização discordado da exclusão de receita feita pela ora recorrente quando da apuração do lucro real - realizada a título de resultado positivo auferido por sociedade cooperativa -, ao argumento de que parte deste se trataria de resultado apurado em atividades meio e não na atividade fim,

É que a fiscalização, com base na escrita da recorrente, apurou os resultados relativos à atividade fim e os relativos às atividades meio, segundo as diretrizes do PN CST 73/75, tendo concluído que o resultado positivo auferido seria todo ele imputável às atividades meio, já que na atividade fim apurara prejuízo, daí ter concluído pela indevida exclusão do lucro real.

Pois bem, a legislação do imposto de renda realmente prevê tratamento específico para os resultados apurados pelas sociedades cooperativas, conforme se verifica do artigo 168 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994. Referido dispositivo está assim redigido:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

Art. 168 - As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Leis ns. 5.764/71, arts. 85, 86, 88 e 111, e 8.541/92, art. 1º):

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;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

§ 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 doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764/71, art. 24, § 3º).

As cooperativas não são sociedades que se encontram fora do campo de incidência do imposto de renda. Como pessoas jurídicas que são, elas estão submetidas ao regime que disciplina a tributação dos resultados dessas pessoas. Dentro desse regime, o que há de específico para esse tipo societário é a distinção criada quanto à imposição, ou não, dos resultados decorrentes dos atos que pratica, conforme sejam eles *“atos cooperativos”* ou *“atos não cooperativos”*.

Atos cooperativos, na definição do artigo 79, da Lei nº 5.764/71, são os atos: *“praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais”*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

Dessa definição decorre que atos cooperativos são os atos fins, ou seja, os negócios internos que buscam imediatamente a realização dos fins societários. O resultado na prática de tais atos, portanto, estão fora do campo de incidência do imposto.

O conceito de ato cooperativo é de definição restrita, enquanto que os demais atos, auxiliares ou acessórios, por não se identificarem com os definidos no referido art. 79, são denominados de atos não cooperativos. A definição legal de ato cooperativo compreende os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução de seus objetivos. O objetivo social da cooperativa de trabalho médico é negociar diretamente com os consumidores do trabalho de seus cooperados.

A citada lei não estabelece que a cooperativa deva realizar apenas os negócios inerentes aos atos com seus associados, ou seja, pode, também, exercer outras atividades normais das pessoas jurídicas mercantis, quando, então, o tratamento tributário será aquele prescrito para aqueles previstos aos atos não cooperativos. Isso não quer dizer, porém, que essa atividade, devidamente autorizada pela lei brasileira, implique na descaracterização da sua constituição como cooperativa.

A E. Primeira Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes apreciou essa mesma matéria, conforme o Acórdão nº 101-93.926, de 22/08/2002, Relatora a eminente Conselheira Sandra Faroni, o qual possui a seguinte ementa:

SOCIEDADE COOPERATIVA- Se a contabilidade permite segregar resultados de atos cooperativos e resultados de atos não cooperativos, não incide a tributação em relação aos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

primeiros, submetendo-se os segundos às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas .

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO- RECEITAS RECEBIDAS NA MODALIDADE DE PRÉ-PAGAMENTO. As receitas das mensalidades pagas pelos usuários e destinadas a cobrir os custos/despesas dos serviços prestados pelos cooperados e os custos dos serviços prestados por terceiros não associados devem ser rateadas entre receitas de atos cooperativos e receita de outros atos segundo critério razoável, a ser justificado perante a fiscalização.

Em suas considerações a ilustre Conselheira assim se manifestou:

Não estão alcançados pela não incidência os resultados dos serviços prestados aos consumidores (pessoas estranhas à cooperativa) por pessoas físicas não associadas ou pessoas jurídicas (também estranhas à cooperativa), em nada importando sejam eles classificados como negócios acessórios.

Não há previsão legal para tributação dos atos cooperativos, exceto, a partir de 1º de janeiro de 1998, quanto aos praticados por sociedades cooperativas que tenham por objeto a compra de bens e revenda para seus associados, por determinação do art. 64 da MP 1.602, de 14/11/96. Não há, também, previsão legal para descaracterizar a natureza jurídica das sociedades cooperativas pela prática reiterada de atos não cooperativos. Não tem, ainda, a Secretaria da Receita Federal, competência legal para fiscalizar as atividades das cooperativas e puni-las por eventual infração à lei de regência (se fosse o caso), mediante tributação dos resultados dos atos que, por lei, não sofrem incidência do imposto (o que, de resto, não se coaduna com o nosso sistema jurídico : usar tributo como penalidade). A única exegese possível, portanto, nos casos de sociedades cooperativas que praticam, em maior ou menor escala, atos não cooperativos, é que a não incidência alcança todos os atos cooperativos, devendo ser tributado o que exorbita desse campo.

Se escrituração contábil da sociedade segrega as receitas e correspondentes custos, despesas e encargos segundo sua origem (atos cooperativos e demais atos), serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita (acompanhada de documentação hábil que a lastreie) não especificar com clareza quais as receitas dos atos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

cooperativos e quais as dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. É que, nesse caso, impossível será a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

Nos casos em que a cooperativa de trabalho médico recebe mensalidades dos usuários e, como contraprestação, se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais e exames complementares de diagnose e terapia, diárias hospitalares, etc., a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos/despesas diretas ou indiretas dos serviços prestados pelos cooperados, e em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos. Nesses casos, a cooperativa deve ratear a receita das mensalidades entre receitas de atos cooperativos e receita de outros atos segundo critério razoável, a ser justificado perante a fiscalização.

Com efeito, apesar de se tratar de uma sociedade cooperativa, conforme delineado nos contornos da Lei nº 5.764/71, ao realizar qualquer transação que não se encontre definida como sendo ato cooperativo, esta passa a exercer atividade mercantil, da mesma forma que as empresas constituídas com a finalidade de obtenção de lucro.

Nesse caso, se sujeita a recorrente à inserção desses específicos resultados (atos não cooperados), aos ditames previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei das cooperativas, devendo apurar em separado o resultado do conjunto dos atos não cooperados, os quais, quando positivos, constituem renda tributável, conforme prevê o artigo 111 do mesmo diploma legal.

Aliás, sobre o assunto, vale observar o entendimento manifestado por Carlos Ervino Gulyas, à época, Assessor Jurídico da Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, na obra "Revista de Direito Tributário" nº 17,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

abril/junho de 1981, Texto: Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas, pag. 27/28:

A relevância dos registros contábeis das cooperativas, para fins de controle fiscal, reside, principalmente, no dever que as mesmas têm de registrar e comprovar as receitas e despesas que gerem resultados sujeitos ao imposto de renda. O cumprimento desse dever faz pressupor plena adequação do plano de contas e o correto registro dos valores nas contas patrimoniais e diferenciais, de forma a que não haja comunicação entre o resultado distribuível (sobras) e o resultado não distribuível e tributável (lucros).

Os valores que ingressam na cooperativa, como os que provêm da venda de produção dos associados, são valores que a estes pertencem, uma vez que a sociedade, na função da mandatária, não tem disponibilidade, como renda, dos valores que temporariamente detém (...). Ainda que se tolerasse um método de contabilização em que tais ingressos fossem registrados como receitas próprias, teriam que ter como contrapartida outra conta de resultados, de idêntico valor, como obrigações para com associados.

Se o resultado apurado na conta de sobras e perdas for negativo poderá ser ele compensado com o Fundo de Reserva e, se esta for insuficiente, completado com recursos dos associados, segundo um critério de proporcionalidade. Nesse caso, as perdas não podem ser compensadas com o resultado das operações previstas nos arts. 85, 86 e 88, ou outros resultados tributáveis, porque isso violaria a proibição do § 3º do art. 24 da Lei nº 5.764, já que implicaria compensação *com lucros já creditados ao Fundo indivisível*.

Todavia, na impossibilidade de apuração do resultado específico de cada uma das atividades, seja em razão de o sistema de contabilidade adotado pela cooperativa não oferecer condições para esta determinação, seja pela adoção de preço global não discriminativo dos bens ou serviços fornecidos, caberia à sociedade cooperativa adotar um método de rateio das receitas, custos e despesas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

fundamentado em critérios lógicos e objetivos, de forma a determinar o resultado sujeito à incidência do imposto de renda.

Note-se que a apuração de resultados mediante a utilização de método de rateio já foi objeto de manifestação da Coordenação do Sistema de Tributação, através do já referido Parecer Normativo CST nº 73/75, nos seguintes termos:

5. Também não oferece dificuldades a apuração, em separado, das receitas das atividades inerentes às cooperativas e das provenientes das operações com terceiros. Contudo, para se chegar aos resultados operacionais correspondentes a cada uma das espécies de receitas em questão, dever-se-ia atribuir a uma e a outra, separadamente, os respectivos custos, despesas e encargos. Ora, se é relativamente fácil imputar os custos diretos pertencentes a cada uma das mencionadas espécies de receita, nem sempre ocorre o mesmo com relação à apropriação dos custos indiretos e demais despesas e encargos comuns às atividades próprias e às operações com os não associados.

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Conseqüentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeitos de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos indiretos proporcionalmente relacionado com o percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

Observe-se que a orientação contida no texto acima transcrito objetivou, principalmente, a segregação das receitas auferidas nas operações com associados daquelas realizadas com terceiros, objetivando a apuração dos resultados.

Pois bem, a fiscalização, neste caso, forte na legislação aplicável à matéria e em absoluta consonância com a jurisprudência deste Colegiado -, como já dito, com base escrita contábil e fiscal da recorrente e segundo os ditames do PN CST 73/75, segregou o lucro decorrente das operações realizadas com não cooperados, tributável pelo IRPJ e pela CSLL, daí a razão da recomposição do lucro real e os conseqüentes lançamentos ora sob questão.

Quanto à questão da denominada trava na compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social sobre o lucro, registre-se que a matéria – nos termos da Súmula nº 3, cujo enunciado segue abaixo -, já se encontra pacificada neste 1º Conselho de Contribuintes:

“Súmula 1ºCC nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.”

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

E como voto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10630.000021/2004-02
Acórdão nº : 107-08.703

Sala das Sessões - DF, em 17 de Agosto de 2006.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Natanael Martins'.

NATANAEL MARTINS