



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10735.000803/00-15
Recurso nº 141.437 Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-000.753 – 1ª Turma**
Sessão de 13 de dezembro de 2010.
Matéria IRPJ e Outros
Recorrente Unimed Nova Iguaçu Coopertaiva de Trabalho Médico Ltda
Interessado .Fazenda Nacional

SOCIEDADES COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO – MULTA -
Se a escrituração contábil da sociedade segrega as receitas e correspondentes custos, despesas e encargos segundo sua origem (atos cooperados e demais atos), serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperados. Todavia, se a escrita (acompanhada de documentação hábil que a lastreie) não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade, por impossibilidade de determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Por maioria de votos, negar provimento ao recurso do Contribuinte. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho e Susy Gomes Hoffmann. Os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Leonardo de Andrade Couto votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

CAIO MARCOS CANDIDO

Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre de Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade

Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Suzy Gomes Hoffmann.

Relatório

Unimed Nova Iguaçu Cooperativa de Trabalho Médico Ltda., inconformada com a decisão da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no acórdão n. 103-22.280, de 22/02/2006, dentro do prazo regimental ingressou com Recurso Especial de Divergência, com fulcro no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RISRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, Anexo II, de 25 de junho de 2007.

A recorrente se insurge contra a decisão que, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário e manteve a exigência da IRPJ e as exigências reflexas, decorrentes da descaracterização da sociedade cooperativa para fins fiscais, no ano fiscalizado.

Alega divergência com vários julgados de outras Câmaras, entre eles os acórdãos nº 105-14.269 (fls. 463/480) e nº 108-06.449 (fls. 481/491), que foram analisados para fins de exame da admissibilidade.

No que respeita à divergência suscitada, o acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

IRPJ - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO - As sociedades cooperativas de trabalhos médicos ao desenvolverem atos diversos dos previstos na Lei nº 5.764, de 1971, consistentes na classificação das receitas de vendas de planos de saúde como atos cooperados, na verdade pratica atos não-cooperativos sujeitos à incidência IRPJ, não sendo alcançados pelos benefícios fiscais próprios dos atos cooperativos, se deixou de segregar contabilmente os valores correspondentes aos atos cooperativos dos relativos aos atos não cooperativos.

Para admissão do recurso, foi identificada a divergência argüida em relação aos acórdãos 105-4.269 e 108-06.449, conforme ementas a seguir transcritas:

Acórdão nº 105-14.269

PRÁTICA REITERADA DE ATOS NÃO COOPERATIVOS - UNIMED - 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.

Acórdão nº 108-06.449:

IRPJ/CSL/COFINS/PIS - SOCIEDADES COOPERATIVAS — COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS — 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 Secretaria 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. Não prevalece o lançamento fundado exclusivamente na descaracterização da cooperativa.

A Presidência da Terceira Câmara, ao fazer o exame de admissibilidade, assentou:

Depreende-se, da leitura do voto condutor, que a descaracterização da sociedade como cooperativa teve como fundamentos a prática de mercancia de planos de saúde e a ausência de segregação das receitas de atos cooperativos e não-cooperativos. Divergente é o entendimento dado nos acórdãos paradigmas.

Deu seguimento ao recurso vez que revestido dos requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência da matéria.

É o relatório

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

A recorrente alega ser evidente a divergência jurisprudencial, pois, enquanto o acórdão recorrido permite a descaracterização da sociedade cooperativa, com a conseqüente tributação de seu resultado global, fazendo uso da tributação como penalidade, as demais Turmas do Conselho de Contribuintes entendem que a prática, ainda que habitual, de atos não cooperativos não dá ensejo à descaracterização da cooperativa e que não pode o fisco nem tributar o resultado global nem utilizar tributo como pena. Diz, ainda, que cabe ao Fisco não poupar esforços para efetuar a segregação, sob pena de anulação do lançamento efetuado, conforme entendimento expressado no Acórdão 108-08.169 - Recurso nº 141.053.

Lembro que a CSRF não é uma terceira instância e sim órgão destinado uniformizar a jurisprudência. O Recurso Especial de Divergência tem como escopo a uniformização da jurisprudência entre os colegiados integrantes dos antigos Conselhos de Contribuintes, do atual CARF e da CSRF. A divergência de interpretação da legislação será sempre em relação a determinado tema que independe das provas contidas nos autos.

Dessa forma, só podem ser objeto de apreciação no recurso especial as matérias específicas em relação às quais o recorrente aponte o tema, a legislação interpretada e demonstre que os colegiados deram interpretação distinta à mesma norma legal.

Assim, no presente caso, cabe analisar a possibilidade de tributação do resultado global da cooperativa em razão prática habitual de atos não cooperativos sem a segregação dos resultados de atos cooperados e atos não cooperativos, e se é ônus do fisco efetuar a segregação.

Muitos foram os litígios submetidos ao Conselho, em que o sujeito passivo é uma cooperativa de trabalho médico. Em vários, a exigência se originou exclusivamente do entendimento da fiscalização no sentido de que, ao praticar reiteradamente atos não cooperativos que não se incluem entre os excepcionalmente permitidos pela Lei 5.764/71, a cooperativa se descaracteriza como tal, e passa a ter todos os seus resultados tributados. Em outros, a exigência decorreu da desclassificação, pela fiscalização, de alguns atos tidos pela sociedade como cooperativos, porém assim não entendidos pelo fisco.

Após longos e aprofundados debates, a jurisprudência dominante evoluiu para um entendimento que assim pode ser sintetizado:

- A não incidência tributária não abrange a sociedade como um todo, mas apenas os atos definidos no artigo 79 da Lei 5.764/72. Em relação aos demais atos por ela praticados, a sociedade se submete às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas. Portanto, 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 ou auxiliares.

- Não há 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 menores escala atos não cooperativos, é que a não incidência alcança todos os atos cooperativos, devendo ser tributado o que exorbita desse campo.
- Se a 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 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.
- Se as receitas e os custos estão apoiados em documentação hábil e idônea, se a contabilidade os segrega segundo digam respeito a atos cooperativos e a atos não cooperativos, se o critério de rateio das receitas auferidas na modalidade de pré-pagamento (mensalidade dos planos) é considerado razoável, se não foi identificada manipulação de custos e receitas em prejuízo da Fazenda, não se justifica a tributação integral dos resultados da cooperativa por falta de previsão legal quanto ao critério de rateio.

O Acórdão recorrido assim enfrentou o tema:

“Em relação aos resultados das operações efetuadas com não cooperados, as cooperativas se submetem ao mesmo tratamento fiscal dispensados às empresas em geral. Devem apurar a base tributável para o imposto de renda e contribuições sociais em consonância com as disposições da legislação comercial e fiscal. Para isso é indispensável que mantenha segregação contábil dos atos cooperados e dos atos não-cooperativos, de modo a cumprir suas obrigações fiscais a contento.

Na hipótese de não haver a segregação contábil dos resultados advindos dos atos cooperativos e dos atos não-cooperativos a jurisprudência administrativa admite a tributação integral dos resultados da cooperativa.

Aqui vale salientar a impropriedade da tese de rateios, ou de decisões que procuram atribuir ao Fisco a incumbência de adentrar na escrituração da cooperativa e segregar os atos cooperativos dos não-cooperativos e apurar os resultados correspondentes, em substituição à cooperativa, com vistas a se tributar apenas os resultados dos atos não-cooperativos.

A tese do rateio das receitas mensais recebidas dos adquirentes dos chamados "planos de saúde", proporcionalmente à segregação dos custos e despesas entre os atos cooperativos e os não-cooperativos, algumas vezes evocada, mostra-se inadequada, pois implica em exonerar da tributação parcela sabidamente tributável, pois ao se efetuar o rateio das receitas totais atribui-se a parte destas receitas, sabidamente oriundas de atos não-cooperativos tributáveis; a característica de ato cooperativo não tributável, o que contraria as disposições legais específicas aos atos não-cooperativos já referidos neste voto.

O que a Administração Tributária, bem como a jurisprudência administrativa tem admitido, em se tratando de sociedades cooperativas, é o procedimento de se proporcionalizar as despesas gerais e despesas financeiras comuns da cooperativa entre resultados dos atos cooperativos e não-cooperativos, se não houver a segregação contábil quando de sua apropriação

Já as receitas de "planos de saúde", na sua totalidade, serão sempre apropriadas como oriundas de atos não-cooperativos, visto que originárias de negócios com não cooperados, se a cooperativa, no momento de sua contratação e, posteriormente, no momento de sua contabilização não desmembrou ou não especificou nas cláusulas dos contratos de "planos de saúde" a parcela correspondente a atos cooperados e não-cooperativos, de modo que restasse evidenciado a parcela ou valor do contrato que se destina à remuneração dos serviços médicos prestados pelos médicos cooperados.

O problema surge, quase sempre, porque as sociedades cooperativas de trabalho médico, julgando-se totalmente isentas ou abrigadas pela não-incidência de tributos, deixam de efetuar a segregação contábil e classificam as receitas de "planos, de saúde" integralmente como atos próprios da atividade cooperativa.

A tese de se atribuir ao Fisco o procedimento de segregação das receitas ou dos resultados entre atos cooperativos e não-cooperativos no curso da auditoria fiscal, mostra-se inviável de ser realizado em face à grande quantidade de operações praticadas ao longo do ano, e se o plano de contas da sociedade cooperativa não foi estruturado para evidenciar a necessária segregação, operação por operação de vendas de "planos de saúde" e quando da prestação dos serviços aos seus clientes.

Se a própria cooperativa deixa de efetuar a segregação contábil à medida em os fatos vão ocorrendo e são escriturados, ou não tem condições de efetuar-la quanto intimada pela Fiscalização; ou porque a cooperativa simplesmente se recusa a efetuar a segregação sob o pálio do argumento de que as receitas de venda de "planos de saúde" são todas oriundas de atos cooperativos, não seria o Fisco que teria condições de fazê-lo, a posteriori, quando da auditoria fiscal, vários anos após ocorridos e escriturados os fatos.

A prevalecer este entendimento, estamos em que a sociedade cooperativa descumpra os mandamentos dos artigos 87 e 111, da Lei nº 5.764/71, não efetua a segregação contábil determinada legalmente; sabidamente praticou atos não-cooperativos de venda de "planos de saúde", que nas Unimed's representam a quase totalidade de suas receitas; considera a integralidade dos resultados dessa atividade como oriundos da prática de atos cooperativos, ao 'arrepio da lei e da jurisprudência administrativa e judicial e, ao final da lide administrativa, procura escapar da incidência tributária, regularmente constituída, exatamente por que deixou de cumprir a determinação legal de efetuar a indispensável segregação, ou seja, beneficia-se de sua própria inobservância das disposições legais tributárias e das reguladoras do cooperativismo.

(...)

Volvendo para o caso dos autos verificamos que desde o início da ação fiscal o autuante constatou que a atividade principal da contribuinte referia-se aos "planos de saúde". O Fisco envidou esforços no sentido verificar a segregação dos valores das receitas correspondentes aos atos cooperativos e não-cooperativos o que se revelou impossível em virtude de a fiscalizada não ter efetuado tal segregação na sua contabilidade.

Foi emitido o "Termo de Intimação" de fls. 188 solicitando esclarecimentos sobre a classificação contábil adotada; contratos de "planos de saúde"; maiores prestadores de serviços; e distinção contábil entre custos de consultas e despesas clínicas e hospitalares. A contribuinte respondeu que os custos e despesas dos serviços auxiliares prestados por clínicas, hospitais e laboratórios foram classificados contabilmente em "Custos — Atos Cooperativos — Auxiliares — Operacionais", fls. 199; e que as receitas de "planos de saúde" que couber aos "Atos Cooperativos Auxiliares" são lançados de acordo com o percentual apurado pela relação entre os custos reais com o custo com Atos Cooperativos Auxiliares e a receita, fls. 212.

O "Termo de Verificação Fiscal", fls. 214 a 218, detalha as constatações fiscais, não elididas em momento algum pela recorrente.

A linha de defesa da contribuinte é de que a quase totalidade de suas receitas são oriundas de atos cooperativos, que as receitas de "planos de saúde" foram classificadas contabilmente como

"Atos Cooperativos Auxiliares", que seriam também integralmente atos cooperativos não sujeitos à tributação, ou seja, considera que pratica principalmente atos cooperativos, sob a classificação de "Ato Cooperativo Principal" e "Ato Cooperativo Auxiliar" e parcela irrisória de "Ato Não-Cooperativo", conforme relacionado nas três primeiras colunas da planilha de fls. 350, repetida às fls., 374.

Assim, confirma-se que classificou as receitas de "planos de saúde" na sua maior parte como atos cooperativos.

(...)

O busílis está em que a atividade de mercancia de "planos de saúde" não é ato cooperativo, visto que a contribuinte pratica, com habitualidade, atos não cooperativos, quando contrata com os usuários seus clientes, a preço global, não discriminativo, a prestação de serviços de assistência médica e hospitalar, com cobertura de despesas relativas a tratamento clínico ou cirúrgico, honorários, profissionais, diárias e taxas hospitalares, enfermagem e medicação, cujas receitas, provenientes dos "planos de saúde", estão fora do alcance da isenção.

Estamos em que a contribuinte entende que as receitas de "planos de saúde" são atos cooperativos classificados nas rubricas "Ato Cooperativo Principal" e "Ato Cooperativo Auxiliar", daí não segregou contabilmente as receitas e nem os resultados correspondentes aos atos cooperativos dos não-cooperativos, apesar da veemência com que afirma que o fez, mas não comprovou nos autos documentalmente, em nenhum, momento do procedimento fiscal, com a sua contabilidade e respectivos documentos de sua escrituração.

Portanto a tributação, no caso presente, não ocorreu tão somente sob o pálio da pura e simples descaracterização da sociedade como cooperativa, que se tomado isoladamente, poderia sugerir insuficiência na caracterização da infração, mas ao contrário, a exigência fiscal arrima-se em dois robustos fundamentos, consistentes na prática de mercancia de "planos de saúde" e na ausência de segregação das receitas de atos cooperativos e não-cooperativos em face do entendimento da empresa, de que suas receitas seriam oriundas, quase todas, da prática de seus atos cooperativos. (destaques não constantes do original)

Estes os fundamentos que me levam a prestigiar o julgado a que e manter a exigência do IRPJ."

Como se vê, o acórdão recorrido não discrepa do entendimento dominante de que só se submetem à tributação os resultados dos atos não cooperativos, e que, para isso, a sociedade deve manter segregação contábil dos atos cooperados e dos atos não-cooperativos, cabendo tributar integralmente os resultados da cooperativa se não houver essa segregação, dada à impossibilidade de serem apurados os resultados dos atos não cooperativos.

Um ponto levantado pela recorrente como indicador de divergência jurisprudencial é sobre a atribuição de segregar as receitas e os resultados pelo Fisco. Nesse particular, invoca posição diversa do Acórdão 108-08.169, dele transcrevendo o seguinte:

"Em ação fiscal junto a sociedades cooperativas deve o fisco tentar de todos os modos segregar os resultados decorrentes de atos cooperados daqueles correspondentes a atos não cooperativos, estes sim, sujeitos à incidência da CSLL. Não ficando demonstrado que a sociedade, além das operações que lhe são características, também praticou atos não abrangidos pelo conceito do cooperativismo, não há como se manter a exigência correspondente.

Não foi o que o Fisco fez, e por isto mesmo manifesto-me por DAR provimento ao recurso"-

Nesse aspecto, a manifestação da Oitava Câmara deve ser vista como um filtro da razoabilidade. Pretender que quando o relator diz “*deve o fisco tentar de todos os modos segregar os resultados*” está ele atribuindo ao fisco o ônus de fazer ele próprio a segregação, sob pena de considerar todo o resultado como oriundo de atos cooperados, carece da mais ínfima consistência lógica ou jurídica.

O correto posicionamento, a meu ver, é que o Fisco deve tentar obter a segregação, não estando, ele próprio, obrigado a fazê-lo (exceto para desqualificar segregação feita pelo contribuinte). Assim, se as receitas e custos estão perfeitamente identificados, mas não segregados por origem, o fisco deve intimar a cooperativa a segregá-los, demonstrando o rateio e a razoabilidade do critério adotado.

Portanto, quanto a essa divergência, deve prevalecer a tese abraçada pelo acórdão recorrido, nos seguintes termos:

A tese de se atribuir ao Fisco o procedimento de segregação das receitas ou dos resultados entre atos cooperativos e não-cooperativos no curso da auditoria fiscal mostra-se inviável de ser realizado em face à grande quantidade de operações praticadas ao longo do ano, e se o plano de contas da sociedade cooperativa não foi estruturado para evidenciar a necessária segregação, operação por operação de vendas de "planos de saúde" e quando da prestação dos serviços aos seus clientes.

Se a própria cooperativa deixa de efetuar a segregação contábil na medida em que os fatos vão ocorrendo e são escriturados, ou não tem condições de efetuar-la quanto intimada pela Fiscalização; ou porque a cooperativa simplesmente se recusa a efetuar a segregação sob o pálio do argumento de que as receitas de venda de "planos de saúde" são todas oriundas de atos cooperativos, não seria o Fisco que teria condições de fazê-lo, a posteriori, quando da auditoria fiscal, vários anos após ocorridos e escriturados os fatos.

Assim, sem entrar no mérito dos fatos e das provas, cuja análise não cabe em sede de recurso especial de divergência, voto por negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de dezembro de 2010.

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri