



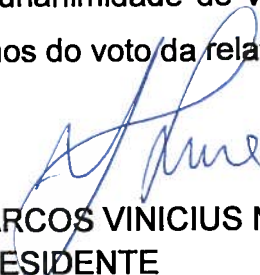
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11
Recurso nº : 148.692
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex.: 1997
Recorrente : UNIODONTO DO ABC COOPERATIVA ODONTOLÓGICA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 23 DE MAIO DE 2007

R E S O L U Ç Ã O Nº 107-00.658

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIODONTO DO ABC COOPERATIVA ODONTOLÓGICA.

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 da relatora.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 1º AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, HUGO CORREIA SOTERO, RENATA SUCUPIRA DUARTE, JAYME JUAREZ GROTTTO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11

Resolução nº : 107-00.658

Recurso nº : 148.692

Recorrente : UNIODONTO DO ABC COOPERATIVA ODONTOLÓGICA

RELATÓRIO

I – DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo, de autos de infração, que resultaram na exigência de IRPJ e de PIS, COFINS e CSLL, decorrentes de tributação reflexa, do ano-calendário de 1996, em razão da infração de omissão de receitas, no valor de R\$ 223.839,62.

A infração foi apurada pelo confronto dos valores informados pela contribuinte na ficha 03/08 "receita de prestação de serviços" da DIRPJ com os valores informados na DIRF.

Durante o procedimento fiscal a contribuinte foi intimada a esclarecer essa diferença. A contribuinte informou que não presta serviços a terceiros, mas sim aos seus cooperados, representando-os na contratação de convênios de assistência odontológica, motivo pelo qual não se deve falar em omissão de receita de prestação de serviços.

Intimada (fls. 11), para esclarecer a forma de contabilização de toda a operação entre cooperados, não cooperados e contratantes, reportar/vincular o lançamento contábil ao item/artigo do contrato e ao instrumento legal da cooperativa (estatuto/ata/contrato) e a apresentar Livro Diário Geral, Razão Analítico, Balancetes de Verificação e Lalur, não atendeu à intimação. A intimação foi recebida em 18.02.2002, e a ciência do auto de infração se deu em 09.04.2002.

II – DA IMPUGNAÇÃO E DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11

Resolução nº : 107-00.658

Na impugnação a contribuinte discorre sobre sua natureza jurídica de sociedade cooperativa, nos termos da Lei 5.764/71, que não se confunde com as demais sociedades, eis que constituídas para "prestar serviços aos próprios associados", veiculando o aspecto da dupla qualidade, pela qual o sócio exerce ao mesmo tempo o papel de associado e de usuário da cooperativa. Cita doutrina de Walmor Franke.

Argumenta que a lei cooperativista adotou a doutrina de que a cooperativa tem por fim servir aos associados, mediante o exercício de uma atividade econômica de proveito comum, sem intuito de lucro, o que importa em dizer que o fim da cooperativa é gerir e administrar, desinteressadamente, em regime de mutualidade, as atividades dos cooperados, para a satisfação de suas necessidades econômicas, agindo a cooperativa, sempre, em nome de seus associados.

Afirma que no caso das cooperativas do trabalho, em que se enquadra, o serviço é prestado, exclusivamente por cirurgiões-dentistas cooperados. Assim, todo o valor arrecadado pela Cooperativa é transferido integralmente aos associados, deduzidas, apenas, as despesas de administração da cooperativa.

Para a realização de seu objetivo social realiza contratos com pessoas físicas e jurídicas intermediando a relação profissional – usuário, de modo a lhes proporcionar trabalho. Registra que os contratos firmados por ela podem ser comutativos, denominados, serviços prestados, em que há pagamento pelo contratante por ato odontológico utilizado, ou aleatórios, denominados de pré-pagamento, onde há contratação de parcela fixa para a cobertura de determinados atos.

Assim, a Cooperativa impugnante repassa a integralidade dos valores recebidos pelos contratantes aos seus cooperados, retendo ou distribuindo somente o necessário às suas despesas (art. 80 da Lei 5.764/71). Para a primeira forma de contratação, o rateio das despesas entre os associados, não é difícil em face da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11
Resolução nº : 107-00.658

equivalência objetiva entre a prestação de serviço pelo cooperado e o valor recebido do contratante por meio da Cooperativa. Mas, para a segunda hipótese, o rateio das despesas da sociedade será de difícil aferição por simples percentual ou rateio igualitário da produção dos cooperados em face da não equivalência objetiva entre a prestação de serviços pelos cooperados e os valores recebidos dos contratantes, em face da óbvia variação da utilização dos procedimentos odontológicos que obedecem a critérios orgânicos não exatos.

Entretanto, mesmo nessa hipótese, a cooperativa deve, por força de sua natureza jurídica e obrigação legal, distribuir o que receber dos contratantes e fazer frente às despesas que possui. Para equacionar as despesas e estabilizar o fluxo de caixa, permitindo o pagamento pelos serviços prestados pelos cooperados, quando os valores dos atos incidentes forem superiores ao recebimento dos contratantes, a impugnante optou pela criação de um fundo social, conforme art. 28 da Lei 5.764/71.

A cooperativa decidiu pela criação do Fundo de Capital de Giro (FUNCAGIR) conforme ata de assembléia geral realizada em 1994, que obedece a regras que descreve. Dessa forma tratou seu rateio de despesas dos contratos em pré-pagamento, sendo o saldo desse fundo objeto de deliberação assemblear, na prestação de contas anual obrigatória, equacionando-se as despesas da sociedade e distribuindo seus recebimentos aos cooperados.

Conclui que o valor apontado no auto de infração não se trata de receita da cooperativa, mas, de valor destinado a cobrir despesas do contrato de pré-pagamento por meio do fundo social. Afirma que o único valor apropriado como receita da cooperativa e devidamente lançado é o que consta na DIRPJ, a chamada "taxa de administração", que embora tenha natureza de despesa por se destinar a cobrir gastos administrativos é lançado por falta de opção na declaração, como receita de prestação de serviços, seguindo o entendimento de que se trata de remuneração pela prestação de serviços pela cooperativa ao cooperado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11
Resolução nº : 107-00.658

Acrescenta que ainda que não se acolham as razões acima, considerando receita de cooperativa, o lançamento tributário afronta a legislação vigente à época, pelos seguintes fatores:

- IR: Não realiza operações com terceiros, sendo todo o valor recebido destinado aos cooperados, portanto, de acordo com o art. 87 da Lei 5.764/71, não está sujeita ao imposto de renda;
- COFINS: Assim como o imposto de renda, segundo a legislação vigente à época (Lei Complementar 70, art. 6º) proclamava a isenção da COFINS sobre os atos cooperativos;
- PIS: À época dos fatos geradores inexistia a contribuição incidente sobre cooperativas e, mesmo após, esta se deu somente sobre as operações com não associados;
- CSLL: A contribuição foi instituída pela Lei 7.689/88, sobre o lucro das pessoas jurídicas. Não incide CSLL sobre os resultados da cooperativa na relação com seus associados. Cita jurisprudência.

Acrescenta que o auto de infração, além de destoar da realidade no que toca à juridicidade das exações exigidas, lançou a totalidade dos recebimentos pela impugnante como base de cálculo, quando os tributos devem incidir sobre o resultado.

A Turma Julgadora excluiu do lançamento o valor do IRRF que incidiu sobre a receita de prestação de serviços no valor de R\$ 8.027,04. A parte das exigências mantidas encontra-se fundamentada nos seguintes fatores:

- A cooperativa foi intimada por meio do doc. de fls. 11, a esclarecer a forma de contabilização de todas as operações entre cooperados, não cooperados e contratantes, além de reportar e vincular os lançamentos contábeis aos respectivos contratos, efetuar a demonstração contábil dos lançamentos de todas as operações realizadas, sendo que a fiscalizada não se manifestou a respeito, durante o procedimento de fiscalização;

nl



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11

Resolução nº : 107-00.658

- O objeto da cooperativa consiste na prestação direta de serviços aos seus associados. Entretanto, em determinadas situações pode a cooperativa contratar junto a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas não associados, a prestação de determinados serviços, visando o cumprimento de cláusulas contratuais. Nesses casos resta caracterizada a prática de atos não cooperativos;

- No caso específico de cooperativas de trabalho odontológico, a contratação com terceiros não visa à prestação de serviço ao associado da cooperativa, mas sim a execução de serviços com terceiros, pessoas jurídicas de direito público ou privado, realizados por seus cooperados. Muda-se o enfoque da prestação de serviço, passando a ser objeto da cooperativa o serviço contratado com os clientes, em vez de o serviço contratado com o associado;

- Tendo auferido receitas informadas pelas empresas contratantes de seus serviços nas DIRF apresentadas, das quais extraiu-se o total das receitas não informadas na declaração de rendimentos. Não poderia a contribuinte deixar de apresentar sua escrituração contábil e fiscal, de modo a comprovar, como alegado na impugnação, que as receitas levantadas pela autoridade fiscal tratavam-se, exclusivamente de atos cooperados;

- Nesse contexto, a fruição do benefício fiscal de não incidência de IRPJ tem como pressuposto essencial a segregação contábil das receitas e despesas, e do resultado correspondente aos atos cooperativos e não cooperativos, a teor do disposto no art. 87 da Lei 5.764/71.

- Nessa hipótese, incumbiria à sociedade cooperativa a competente escrituração de suas contas, de forma a possibilitar a perfeita identificação do que seria tributável ou não, mas, que a mesma, não atendeu à intimação fiscal, resultando em completa ausência de comprovação de serem, de fato, cooperativos os atos praticados, impedindo inclusive, a verificação da fruição do benefício fiscal da isenção;

- Se a empresa não apresenta a escrituração contábil, lastreada em documentação hábil, não especifica com clareza as receitas, despesas e resultados relativos aos atos cooperativos, por meio de documentação comprobatória, ter-se-á,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11
Resolução nº : 107-00.658

como integralmente tributado o resultado total da sociedade, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela incidência tributária.

- PIS/COFINS: As mesmas razões de decidir são válidas para essas contribuições, pois ainda que se argumente que somente os rendimentos percebidos pela sociedade cooperativa nos atos não cooperados seriam passíveis de tributação por essas contribuições, para os fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei 9.718/98 e subseqüentes alterações, não há como determinar a parcela não alcançada pela não incidência tributária;

- CSLL: Não existe nenhum ato normativo isentando ou retirando do campo de incidência da CSLL os resultados positivos porventura conseguidos pelas cooperativas. A intenção do legislador ao criar a contribuição foi que a mesma fosse financiada por toda a sociedade, inclusive pelas sociedades cooperativas.

A ciência da decisão foi dada em 21.09.2005 e o recurso foi apresentado em 21.10.2005. Para garantia de instância efetuou depósitos na CEF.

III – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Argumenta que a recorrente é uma cooperativa de trabalho odontológico e não de trabalho médico e que, enquanto as cooperativas médicas, para o cumprimento de seu objetivo social, necessitem de trabalhos acessórios fornecidos por não cooperado (hospitais, serviços de diagnóstico etc) nas cooperativas odontológicas todo o tratamento desta espécie é realizada por cirurgião-dentista cooperado, sem qualquer necessidade de serviços de terceiros para que atinja seus objetivos. Não há operações acessórias ou auxiliares ao ato cooperativo.

Alega que a decisão de primeiro grau equivocou-se porque em vez de considerar a peculiaridade do objeto da contribuinte (odontologia) em que não há serviços de terceiros envolvidos nos tratamentos (tudo é feito pelo próprio cirurgião-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11

Resolução nº : 107-00.658

dentista cooperado) e entender todas as operações como atos cooperativos, a decisão administrativa presumiu tratar-se de atos não cooperativos.

Assim independentemente de apresentação de qualquer documentação complementar que justificasse a segregação, a única premissa cabível de raciocínio é de considerar todas as suas operações, em princípio, atos cooperativos, cabendo à fiscalização eventualmente apurar a ocorrência de atos não cooperativos (por exemplo, operações com cirurgiões-dentistas não cooperados), e que por essa razão deve a decisão ser anulada.

Também discute a extensão do ato cooperativo. Teria a Turma Julgadora se equivocado, porque entendeu que pelo fato da contribuinte prestar, por meio de seus cooperados, serviços a pessoas jurídicas de direito público e privado, pratica atos não cooperativos, tributáveis, cabendo à contribuinte se desvencilhar dessa presunção apresentando documentação segregada de atos cooperativos e não cooperativos.

Transcreve o art. 79 da Lei 5.764/71, para concluir que ato cooperativo é o decorrente das operações entre os associados e a cooperativa e vice-versa. Externamente, a cooperativa, quando da prática do ato cooperativo, age em nome de seus cooperados, já que o art. 83 da Lei cooperativista estabelece que "a entrega da produção do associado a sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para sua livre disposição".

Cita doutrina de Walmor Franke, para esclarecer que a leitura desatenta do art. 79 da Lei 5.764/71, como feita pelos julgadores de primeiro grau, pode sugerir que o ato cooperativo é estreito à relação interna da sociedade, não o configurando a relação da cooperativa com terceiros, ainda que agindo em nome dos cooperados. Acrescenta que no dizer do doutrinador, para a conceituação do ato cooperativo em qualquer cooperativa, deve-se levar em conta não somente o negócio-fim (prestar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11

Resolução nº : 107-00.658

serviços aos associados), mas, o negócio-meio ou externo, ou seja, a relação com terceiros, para que aquele se realize. Também cita doutrina de Renato Lopes Becho e de Geraldo Ataliba.

Afirma que a decisão de primeiro grau partiu de premissa de que a relação da cooperativa com terceiros constitui atos não cooperativos, ao passo que o entendimento tranqüilo inclusive do Conselho é de que a relação com terceiros é ato cooperativo desde que haja o repasse ao associado, o que ocorre totalmente com as cooperativas odontológicas. Partindo dessa premissa equivocada, todas as receitas da sociedade seriam atos não cooperativos, e assim, de nada adiantaria qualquer segregação contábil, pois evidentemente que a cooperativa odontológica somente atinge seus objetivos se contratar com terceiros para que os pacientes procurem os cirurgiões-dentistas cooperados, já que estes não tratarão somente um dos outros.

Conclui que a decisão é equivocada, porque parte de premissa absolutamente abolida pela doutrina e jurisprudência do Conselho e a segregação contábil nestes termos conduziria à óbvia e equivocada conclusão de que todas as receitas são tributáveis, já que sempre advindas de terceiros, não levando em conta, portanto, se esta é repassada aos cirurgiões-dentistas cooperados; e a duas, porque não considerou a peculiaridade de se tratar de cooperativa odontológica, onde todos os valores dos contratantes são repassados aos cirurgiões-dentistas cooperados, não havendo envolvimento de terceiros na concretização do objetivo social

Por praticar somente atos cooperados, entende que devem ser exoneradas as exigências do imposto de renda e da COFINS, PIS e CSLL, conforme argumentos trazidos na impugnação.

Em relação à CSLL discorda da decisão de primeira instância quanto à sua incidência inclusive aos resultados advindos de atos cooperados, em razão de ausência do elemento material da hipótese de incidência, o lucro, uma vez que as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11

Resolução nº : 107-00.658

sobras ou prejuízos não se confundem com lucro; e em razão da não incidência tributária sobre atos cooperados.

É o relatório.

Assinatura manuscrita em azul.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11

Resolução nº : 107-00.658

V O T O

Conselheira - ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A infração foi apurada pelo confronto dos valores informados pela contribuinte na ficha 03/08 "receita de prestação de serviços" da DIRPJ do ano-calendário de 1996, com os valores informados na DIRF, que resultou na omissão de receitas no valor de R\$ 223.839,62 e conseqüentemente nas exigências de IRPJ e em razão de tributação reflexa, nas exigências do PIS, COFINS e CSLL.

Durante o procedimento fiscal a contribuinte foi intimada a esclarecer essa diferença. Informou que não presta serviços a terceiros, mas sim aos seus cooperados, representando-os na contratação de convênios de assistência odontológica, motivo pelo qual não se deve falar em omissão de receita de prestação de serviços.

Posteriormente, foi intimada (fls. 11) a esclarecer a forma de contabilização de toda a operação entre cooperados, não cooperados e contratantes e a reportar/vincular o lançamento contábil ao item/artigo do contrato e ao instrumento legal da cooperativa (estatuto/ata/contrato) e a apresentar Livro Diário Geral, Razão Analítico, Balancetes de Verificação e Lalur. A contribuinte não atendeu à intimação. A mesma foi recebida pela contribuinte em 18.02.2002, e a ciência do auto de infração se deu em 09.04.2002.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10805.000733/2002-11

Resolução nº : 107-00.658

Em seu recurso, alega que é uma cooperativa de trabalho odontológico e não de trabalho médico e que, enquanto as cooperativas médicas, para o cumprimento de seu objetivo social, necessitam de trabalhos acessórios fornecidos por não cooperados, nas cooperativas odontológicas, todo o tratamento desta espécie é realizada por cirurgião-dentista cooperado, sem qualquer necessidade de serviços de terceiros para atingir seus objetivos. Afirma que não há operações acessórias ou auxiliares ao ato cooperativo.

Entre outros argumentos alega que independentemente de apresentação de qualquer documentação complementar que justificasse a segregação, a única premissa cabível de raciocínio é de considerar todas as suas operações, em princípio, atos cooperativos, cabendo à fiscalização eventualmente apurar a ocorrência de atos não cooperativos (por exemplo, operações com cirurgiões-dentistas não cooperados), e que por essa razão deve a decisão ser anulada.

Apesar de argumentar que não pratica atos não cooperativos, a contribuinte não trouxe aos autos nenhuma prova a respeito. Quando foi intimada a esclarecer a forma de contabilização de toda a operação entre cooperados, não cooperados e contratantes, reportar/vincular o lançamento contábil ao item/artigo do contrato e ao instrumento legal da cooperativa (estatuto/ata/contrato) e apresentar Livro Diário Geral, Razão Analítico, Balancetes de Verificação e Lalur, a contribuinte não atendeu à intimação. Ou seja, ainda que entendesse que não pratica atos com não cooperados, deveria ter apresentado a documentação objeto da intimação. Destaca-se que os autos de infração foram lavrados após mais de 50 dias do recebimento da intimação.

O simples fato de a pessoa jurídica ser uma cooperativa de serviços de odontologia, não é razão suficiente para se afirmar que não pratica atos não cooperativos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

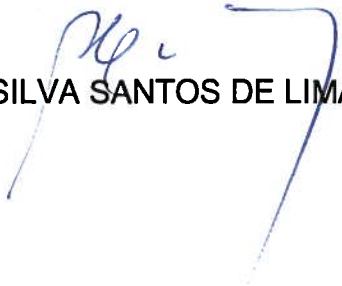
Processo nº : 10805.000733/2002-11
Resolução nº : 107-00.658

Assim, em razão do princípio da verdade material, entendo que deve este julgamento ser convertido em diligência para que a autoridade fiscal verifique se as receitas omitidas decorrem ou não de atos cooperativos. Confirmando-se que há a prática de atos não cooperativos, a contribuinte deve ser intimada 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.

Deve ser providenciado relatório fiscal com a conclusão da autoridade fiscal, com ciência à recorrente, que poderá se manifestar se entender necessário.

Do exposto, oriento meu voto, para converter o julgamento em diligência, nos termos deste voto.

Sala das Sessões – DF, em 23 de maio de 2007.


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA