



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

CLEO/5
Processo nº : 10820.000826/2001-68
Recurso nº. : 132.112
Matéria : IRPJ E OUTROS - Exs 1999 a 2001
Recorrente : UNIMED DE ANDRADINA COOPERATIVA DE TRABALHO
MÉDICO
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 11 DE JUNHO DE 2003
Acórdão nº. : 107-07.190

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.

PENALIDADE – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no procedimento relativo ao imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é decorrente e, assim, a decisão de mérito prolatada naquele feito constitui prejudgado na decisão da lide correspondente a Contribuição Social sobre o Lucro.

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

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

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

momentaneamente , os conselheiros OCTÁVIO CAMPOS FISCHER E FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ..



JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

Recurso nº. : 132.112

Recorrente : UNIMED DE ANDRADINA COOPERATIVA DE TRABALHO

RELATÓRIO

UNIMED DE ANDRADINA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 247/255, do Acórdão nº 146, de 22/10/2001, prolatado pela 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto – SP, fls. 228/237, que julgou procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 08 e Contribuição Social, fls. 19.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, as seguintes irregularidades fiscais:

“01 – EXCLUSÕES / COMPENSAÇÕES

RESULTADOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS

Exclusão indevida de resultados positivos, devido à prática de atos conceituados como atos cooperativos, que descaracterizam a empresa da condição de cooperativa, determinando a tributação da totalidade dos resultados como as demais sociedades/empresas comerciais, conforme Termo de Constatação anexo ao presente Auto de Infração.

Enquadramento Legal: Arts. 168, §§ 1º e 2º, 193, 196, inciso I e 197, parágrafo único, do RIR/94.

Arts. 182, §§ 1º e 2º, 183, 247, 250, inciso I, 251, parágrafo único do RIR/99.

02 – DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS À MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de recolhimento do IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta, devido à Exclusão indevida de resultados positivos, pela prática de atos conceituados como atos não cooperativos, que

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

descaracterizam a empresa da condição de cooperativa, determinando a tributação da totalidade dos resultados como as demais sociedades/empresas comerciais, conforme Termo de Constatação anexo ao presente Auto de Infração.

Enquadramento Legal: Arts. 222, 843 e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99."

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 170/181.

A 1ª Turma de julgamento da DRJ/Ribeirão Preto/SP, decidiu pela manutenção do lançamento, conforme o acórdão acima citado, cuja ementa possui a seguinte redação:

"SOCIEDADE COOPERATIVA. ATOS INCOMPATÍVEIS COM O OBJETO SOCIAL. INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS. DESNECESSIDADE DE PRÉVIO PROCEDIMENTO DECLARATÓRIO DA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE.

Inexiste exigência legal de prévio procedimento administrativo para declaração da cooperativa como contribuinte do imposto de renda, na hipótese de constatação de prática de atos incompatíveis com seu objeto social.

AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE.

A ampla defesa da sociedade autuada é preservada, se tem a possibilidade de discutir, na impugnação do auto de infração, a sua condição de cooperativa e a regularidade dos atos praticados que motivaram a autuação.

INSUFICIÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Improcede a alegação de cerceamento de direito de defesa, quando os fatos motivadores da autuação estão inteiramente definidos na descrição dos fatos.

PEDIDO DE PERÍCIA. OBJETO E MATÉRIA DE MÉRITO.

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

Perícia é meio de prova, sendo incabível o pedido que pretende atribuir ao perito a tarefa de decidir sobre a questão de mérito controversa nos autos.

IRPJ

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. PRÁTICA HABITUAL DE ATOS NÃO COOPERATIVOS. CONSEQÜÊNCIAS.

A prática reiterada de atos não cooperativos, com previsão em contrato social e finalidade de atender aos clientes do plano de saúde, implica a perda do regime especial de tributação, sujeitando a sociedade à apuração de resultado como contribuinte do imposto de renda.

CSLL

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE. CONSEQÜÊNCIAS.

O julgamento relativo a auto de infração lavrado em procedimento decorrente tem os mesmos fundamentos relativos ao do que lhe deu origem, pela existência de uma relação de causa e efeito entre os procedimentos.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Ciente da decisão de primeira instância em 20/11/01 (fls. 246), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 19/12/01 (fls. 247), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a cooperativa foi descaracterizada como tal, a partir de fatos que não estão suficientemente esclarecidos, sendo até mesmo duvidosos, porque a prática de atos não cooperativos não implicaria em tal resultado, na medida em que pela própria Lei nº 5.764/71 estão previstos. Mais: sem qualquer levantamento pericial a apartar os atos cooperativos daqueles que a autoridade administrativa entendeu como não cooperativos, porque a recorrente não praticou apenas atos não cooperativos;
- b) que, trata-se de cerceamento do direito de defesa, porque implica em afastar a possibilidade de participação do administrado no convencimento da autoridade administrativa;
- c) que, ao impor a tributação como um todo para a recorrente, o que fez foi descaracterizar o seu regime jurídico de

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

cooperativa, para alcançar tributariamente todo e qualquer ato por si praticado. Isto é descaracterizar a recorrente como cooperativa;

- d) que em nenhum momento se verifica dos autos a discriminação dos atos, os quais se reafirmam estão vinculados à atividade própria do cooperado, sendo certo que a prestação dos serviços lembrados na decisão ora recorrida são para os sócios e também usuários da cooperativa;
- e) que as cooperativas são formadas em atenção ao interesse e necessidade dos associados em reunir forças para alcançar um objetivo comum, sem intuito de lucro, baseado na cooperação, o que não significa que não tenha fim econômico. E isto é justamente o que pratica a recorrente, tendo nos atos cooperativos auxiliares a possibilidade de cumprimento dos seus objetivos sociais e de atenção às necessidades dos seus cooperados;
- f) que a cooperativa, portanto, pelo que deflui dos arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764/71, pode ser definida como uma sociedade instrumental, de prestação de serviços aos associados, que também são seus sócios, com vistas a organização de suas atividades, que deixam de ser pessoal para serem coletivas, verdadeira atividade empresarial, e aproximação e contratação com usuários;
- g) que, na medida em que não tem lucro, impossível se falar na incidência do IRPJ e da CSLL. Está-se, pois, diante de flagrante caso de não incidência tributária, o que foi desconsiderado pela decisão ora recorrida.

Às fls. 304, o despacho da DRJ em Ribeirão Preto - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de lançamento de ofício contra a cooperativa de trabalho médico, sobre a totalidade dos resultados apurados pela mesma, incluindo-se os atos classificados pela recorrente como atos cooperativos auxiliares, os quais a autoridade autuante considerou como atos não cooperativos.

A fiscalização concluiu que a cooperativa pratica atos não cooperativos diversos daqueles legalmente permitidos, tais como o seguro de saúde, no qual disponibiliza seguro medido hospitalar, que não estaria entre aqueles previstos pela legislação de regência.

O ponto nuclear da questão diz respeito ao critério utilizado pelo Fisco para determinação do lucro, relativo às operações praticadas com não-cooperados, sujeito à incidência do imposto.

A legislação do imposto de renda 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:

"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):



Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

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".

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."



Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

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



Processo nº : 10820.000826/2001-68
Acórdão nº : 107-07.190

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



Processo nº : 10820.000826/2001-68
Acórdão nº : 107-07.190

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."

Quanto aos atos não cooperativos, quando praticados entre a cooperativa e não associados, não objetivam a consecução das finalidades sociais dessas entidades. Pode-se dizer que são praticados com a finalidade de buscar o objeto social da cooperativa, qual seja, a atividade-fim a que se propõe.

Não obstante, 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, passa a exercer atividade mercantil, da mesma forma que as empresas constituídas com a finalidade de obtenção de lucro.

Nesse caso, sujeita-se à inserção dos seus resultados (não cooperados), nos 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



Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

quais, quando positivos, constituem renda tributável, conforme prevê o artigo 111 do mesmo diploma legal.

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, 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

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

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, 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 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.



Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

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.”

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.

Este Conselho tem apreciado seguidamente recursos voluntários decorrentes de procedimentos fiscais em que o sujeito passivo é cooperativa de trabalho médico. Alguns dos lançamentos são lavrados em razão do entendimento, por parte da fiscalização, no sentido de que a cooperativa se descaracteriza como tal, ao praticar de forma reiterada, atos chamados não cooperativos que não se incluem entre aqueles permitidos pela Lei 5.764/71. Nesse contexto, a exigência tributária é formalizada de forma a considerar todos os resultados tributados.

Em outros lançamentos, a exigência decorre da desclassificação, pela fiscalização, de uma parcela dos negócios realizados pela sociedade como sendo cooperativos, porém não interpretados pela fiscalização como tais.

No presente caso, a fiscalização tributou integralmente o resultado da sociedade (atos cooperativos e atos não cooperativos) pelo seguinte motivo: *“Exclusão indevida de resultados positivos, devido à prática de atos conceituados*



Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

como atos não cooperativos, que descaracterizam a empresa da condição de cooperativa, determinado a tributação da totalidade dos resultados como as demais sociedades comerciais”.

No Termo de Constatação Fiscal (fls. 27/35), a autoridade atuante fundamenta o seu entendimento nas seguintes conclusões:

“É flagrante a prática por parte da empresa de atos não cooperativos, diversos dos legalmente permitidos. A atividade desenvolvida pela empresa caracteriza-se pela modalidade de seguro-saúde (visto que tem como atividade principal oferece plano de seguro médico hospitalar – plano de saúde), não estando amparada pelos benefícios concedidos às sociedades cooperativas.

Esta fiscalização não tem como finalidade questionar o enquadramento da empresa como “cooperativa de trabalho médico”, mas diante de suas atividades estranhas aos fins cooperativos, questionamos o enquadramento com a finalidade de obtenção dos benefícios concedidos a este tipo de sociedade.”

Cabe à fiscalização averiguar se a contabilidade da cooperativa segrega seus custos e receitas de acordo com sua natureza (de atos cooperativos e demais atos) e também se os seus registros encontram-se lastreados em documentação hábil.

No presente procedimento a fiscalização não levantou qualquer irregularidade a respeito das receitas ou dos custos da cooperativa, assim, como a respeito da documentação correspondente.

Com relação às receitas, declara a fiscalização que a cooperativa presta assistência médico-hospitalar, de natureza clínica e cirúrgica, por intermédio dos profissionais cooperados e serviços auxiliares de diagnóstico e terapia e



Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

hospitais, sob o regime de mensalidade pré-fixada. Essas receitas são registradas em um único título, para cobrir todos os serviços prestados.

Cabe à fiscalização a verificação da segregação dos custos e receitas, e mais, se essa segregação possui um critério aceitável. Entendo como critério aceitável o rateio proporcional das receitas com relação aos custos diretos. Porém, a fiscalização em momento algum levantou qualquer suspeita quanto a uma possível manipulação de resultados no rateio das receitas. Limitou-se a tributar todo o resultado, incluindo aí, as receitas decorrentes dos atos cooperativos.

A própria lei das cooperativas não estabelece os critérios que devem ser adotados para o rateio contábil das receitas e correspondentes admissíveis para fins de tributação. 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, e ainda, caso o critério utilizado para o rateio das receitas auferidas na modalidade de pré-pagamento sendo razoável, e se não for identificada qualquer manipulação de custos e receitas em prejuízo dos resultados tributáveis, não é cabível o lançamento com a tributação integral dos resultados da cooperativa por falta de previsão legal quanto ao critério de rateio.

Quanto à prática reiterada de atos não cooperativos previsto na Lei 5.764/71, relacionados com hospitais e serviços auxiliares de diagnose, terapia etc., não há previsão legal para tributação dos atos cooperativos, assim como não há, também, previsão legal para descaracterizar a natureza jurídica das sociedades cooperativas pela prática reiterada de atos não cooperativos. Ou seja, a Secretaria da Receita Federal tem competência legal para fiscalizar as atividades das cooperativas cabendo-lhe tributar a parcela que exorbita o campo dos atos cooperativos.



Processo nº : 10820.000826/2001-68
Acórdão nº : 107-07.190

Também este fato não justifica retirar do campo da não incidência os atos cooperativos. Uma vez que, quanto aos atos não cooperativos, a sociedade se submete às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas, cabe à fiscalização apenas aplicar sobre eles as regras de tributação, inclusive glosando os valores contabilizados como despesas e que sejam indedutíveis.

Ante o exposto, entendo incabível a exigência tributária nos moldes que foi constituída, tendo em vista que somente seria cabível a tributação dos atos não cooperativos, isto é, com a segregação das receitas auferidas tomando-se por base o rateio proporcional dos custos incidentes em separado, ou seja, os custos com os serviços prestados pelos cooperados e os demais custos incidentes sobre as operações com não cooperados.

MULTA ISOLADA

Com relação ao segundo item do auto de infração "*Demais Infrações Sujeitas a Multas Isoladas- Insuficiência de Recolhimento do IRPJ Sobre Base De Cálculo Estimada*".

O autuante aplicou a multa prevista no art. 44, § 1o, inciso IV, da Lei no 9.430/96, em razão da insuficiência de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabeleceu:

"Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

...

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.”

Os dispositivos acima transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma estipulada no artigo 2º, da Lei nº 9.430/96, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento pelo lucro real.

Na forma determinada pelo artigo 1º da Lei nº 9.430/96, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica deve ser determinado tendo por base o lucro real, presumido ou arbitrado, considerado o trimestre como período de apuração.

A opção pelo pagamento do imposto e adicional, por período mensal, é conferida às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, em caráter excepcional, e corresponde tal modalidade a uma estimativa da base de cálculo do tributo, mediante adoção das regras que informam o regime de tributação adotado pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, ou seja, a base imponible é determinada pela aplicação de um percentual, variável segundo o ramo de atividade do empreendimento, sobre a receita bruta auferida no mês.

Encerrado o ano-calendário, o lucro real apurado em 31 de dezembro é confrontado com os pagamentos efetuados por “estimativa”, e o saldo, se positivo deverá ser recolhido em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, ou compensado com o imposto e a contribuição social



Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

sobre o lucro líquido devidos, a partir do mês de janeiro do ano calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração.

Eventual falta ou insuficiência de pagamento do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido apurada após o encerramento do período-base dá azo à aplicação da penalidade prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição, não oportunamente recolhidos, apurados segundo as regras jurídicas aplicáveis sobre a base de cálculo estimada.

No caso dos autos a fiscalização constituiu o crédito tributário com a aplicação da multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido, a qual também está sendo exigida juntamente com a multa de lançamento de ofício.

Esta matéria já foi objeto de julgamento pela e. Primeira Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja decisão foi favorável ao sujeito passivo, conforme Acórdão nº 101-93.692, de 05 de dezembro de 2001, relator o Conselheiro Kazuki Shiobara, cuja ementa tem a seguinte redação:

“PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em razão de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.”



Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : 107-07.190

Em 09 de julho de 2002, novamente a Primeira Câmara apreciou processo relativo a multa isolada, relator o i. Presidente Édison Pereira Rodrigues, Acórdão nº 101-93.887, assim ementado:

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ANO CALENDÁRIO ENCERRADO. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADAMENTE. AGRAVAMENTO. NÃO CABIMENTO. – Se do trabalho de auditoria fiscal, desenvolvido após o encerramento do ano calendário, resultar exigência de imposto por presumida omissão no registro de receitas (suprimentos de caixa), e sobre tal exigência incidir multa de lançamento de ofício, descabe refazimento dos cálculos dos pagamentos do tributo que eventualmente deveriam ter sido efetuados, por estimativa, abrangendo os quatro exercícios anteriores, com vistas à aplicação da penalidade de que cuida o artigo 44, parágrafo primeiro da Lei nº 9.430, de 1996, notadamente quando em seu percentual mais elevado.”

Também a Egrégia Terceira Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu no mesmo sentido, Acórdão nº 103-20.475, de 07 de dezembro de 2000, assim ementado:

“PENALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA. Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.”

Desta forma, sou pelo cancelamento da multa de ofício, lançada isoladamente sobre o valor do imposto por estimativa que deveria ter sido recolhido após os ajustes realizados nas bases de cálculo do imposto pela fiscalização, com a glosa de custos e/ou despesas operacionais, adições e exclusões ao lucro líquido na



Processo nº : 10820.000826/2001-68
Acórdão nº : 107-07.190

determinação do lucro real, por caracteriza dupla penalização de uma mesma infração.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no procedimento relativo ao imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é decorrente e, assim, a decisão de mérito prolatada naquele feito constitui prejulgado na decisão da lide correspondente a Contribuição Social sobre o Lucro.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 2003



NATANAEL MARTINS