



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10825.002830/2005-44
Recurso nº 168.223 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.201 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2010
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente UNIMED REGIONAL JAÚ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.
Recorrida DRJ - RIBEIRÃO PRETO (SP).

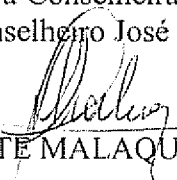
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

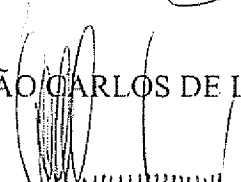
Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

IRPJ/CSL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS - Sujeitam-se à incidência tributária a receita e/ou os resultados obtidos pela sociedade cooperativa na prática de atos não cooperados. 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, constitui ato não cooperado. Norma impositiva contida no artigo 111 da Lei nº 5.674/71 (artigo 168, inciso II, do RIR/94). Se a contabilidade não permite vislumbrar resultados de atos cooperativos e resultados de atos não cooperativos, e mesmo intimada a Contribuinte não apresenta a segregação dos valores referentes a cada atividade, submete-se todo resultado às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas. (Acórdão 108-09.299)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos o Relator, e a Conselheira Silvana Rescigno Guerra Barretto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Sérgio Gomes.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente


JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator


JOSÉ SÉRGIO GOMES - Relator-designado

EDITADO EM: 01 SET 2010

 Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros João Otavio Opperman Thomé, Silvana Rescigno Barreto, José Sergio Gomes (Suplente convocado) e João Carlos Lima Junior(Vice-Presidente) e Manoel Mota Fonseca.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração relacionados à exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados nos respectivos anos-calendários de 2001 a 2003 que geraram crédito tributário no valor de R\$ 1.189.672,04 (um milhão, cento e oitenta e nove mil, seiscentos e setenta e dois reais e quatro centavos) de IRPJ e R\$ 479.322,49 (quatrocentos e setenta e nove mil, trezentos e vinte e dois reais e quarenta e nove centavos) de CSLL, atualizados até outubro de 2005, incluídos juros, multa isolada e multa de 75%.

Conforme se constata no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização iniciou-se com a intimação da contribuinte para apresentar documentos fiscais que comprovassem a regularidade dos recolhimentos dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (fls. 28/33).

Diante da documentação apresentada, a autoridade fiscal concluiu que a escrituração contábil da contribuinte não permite distinguir as receitas provenientes de atos cooperativos, das receitas provenientes de atos não cooperativos. Assim, em 29.10.05, a empresa foi intimada a comprovar, explicitamente, a segregação de receitas oriundas dos atos cooperativos, quais sejam, do trabalho médico prestado pelos associados; das demais receitas oriundas dos atos não cooperativos, tais como, diárias e serviços hospitalares; serviços de laboratórios e institutos; serviços odontológicos; venda de medicamentos (farmácia); transporte terrestre e aéreo; seguro saúde cobrado conjuntamente com planos pré-pagos e demais serviços prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas.

Em resposta, a contribuinte esclareceu que todas as receitas derivadas de atos não cooperativos estavam devidamente segregadas, sendo que tal fato poderia ser constatado pela documentação entregue à fiscalização.

Da análise das informações prestadas e dos documentos apresentados pela contribuinte, a fiscalização concluiu que as receitas correspondentes à comercialização de planos de seguro saúde e as derivadas de atos comerciais foram indevidamente classificadas e englobadas como atos cooperativos, nas mais variadas rubricas, tais como, “mensalidades empresa”, “mensalidades pif”, “manutenção mensal”, “intercâmbio”, “outros ingresso”, etc.

Além disso, a fiscalização constatou que os resultados positivos obtidos com operações com atos não cooperativos foram distribuídas aos cooperados nos anos-calendários de 2001, 2002 e 2003, infringindo assim, o §3º, artigo 24 da Lei nº 5.764/71 e §1º do artigo 182 do Regulamento do Imposto de Renda/99 (RIR/99).

Com as irregularidades acima, a fiscalização tributou o resultado total referente aos resultados obtidos com a prática de atos cooperativos e não cooperativos, utilizando-se para tanto dos seguintes argumentos:

Por ter a sociedade cooperativa praticado, em caráter habitual, atos não cooperativos previstos na legislação própria – habitualismo na mercantilização de planos de saúde –

descaracterizando-se como tal e sujeitando-se todos os resultados às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais, como já decidiu o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes em seus Acórdãos nº 101-79 879/90 – DO 05/06/90, 102-26 948/92- DO 22/09/92, 105-12 817/99,

A inexistência da segregação da receita obtida com a prestação de serviços (atos cooperativos e não-cooperativos) não estar apoiada em documentação hábil que a legitime, não obedecendo as disposições contidas na lei nº 5.764/71, infringindo o artigo 182 do RIR/99. O Primeiro Conselho de Contribuintes através de seu Acórdão nº 101-92.455, de 08.2.98, entendeu que se a segregação da receita feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária,

Ter distribuído os resultados apurados aos cooperados, quando sabe que parte dos mesmos, conforme demonstrado, corresponde a lucro obtido com atos não cooperativos e relacionado com receitas de serviços prestados por terceiros não associados, infringindo os parágrafos 1º e 2º do art. 182 do RIR/99 e §3º do art. 24 da Lei 5.764, de 1971 "

Da mesma forma, aplicou multa isolada, por entender que a contribuinte não efetuou o recolhimento dos valores estimados calculados do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos termos do inciso, IV, parágrafo único do artigo 957 do RIR/99.

Diante da autuação, o contribuinte apresentou impugnações aos lançamentos de IRPJ e CSLL requerendo, em apertada síntese:

→ A exclusão da multa isolada, em virtude de sua incompatibilidade com a multa de 75% apurada sobre os tributos apurados;

→ A retificação do lançamento, em virtude de autoridade fiscal não ter considerado os valores de Imposto de Renda retidos por instituições financeiras, na receita auferida em aplicações realizadas pela cooperativa;

→ Além disso, argumenta sobre a natureza jurídica da sociedade cooperativa, bem como sobre a previsão constitucional de um tratamento adequado ao ato cooperativo que impede a equiparação deste tipo societário com as demais sociedades civis ou comerciais. Neste contexto, afirma que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro, inexistente na sociedade cooperativa, conforme preceitua o inciso VII do art. 4º da Lei nº 5.764/71, de modo que o lançamento de ofício foi realizado sobre resultados que não pertencem às cooperativas, mas sim, aos cooperados.

→ Contesta, finalmente, o conceito de ato cooperativo dado pela autoridade fiscal, afirmando que o ato cooperativo alcança, não apenas o negócio fim, que no caso das cooperativas de médicos é a prestação de serviços diretamente por seus cooperados, mas também, os negócios-meio, assim entendidos aqueles que visam ao cumprimento dos objetivos sociais, de modo complementar ou auxiliar àqueles.

Nestes termos, pugna pela insubsistência do lançamento fiscal, pleiteando, prova pericial para comprovar suas alegações.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) de Ribeirão Preto entendeu que o lançamento tributário deveria ser mantido em parte.

Em seu julgamento, afastou o pleito de diligência, por entender que o pedido não foi realizado nos termos previstos em lei (art. 16 do Decreto nº 70.235/72) e que os documentos acostados aos autos se mostraram suficientes para o deslinde da questão.

No que tange à multa de ofício isolada a autoridade julgadora afirmou que há previsão legal para a sua incidência (artigo 44 da Lei 9.430/96) e que, *in casu*, restou clara a desvinculação entre a multa decorrente da falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano calendário e a multa isolada, aplicável em virtude da falta de pagamento de IRPJ e CSLL devidos por estimativa. Porém, em razão da alteração dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, reduziu, de ofício, a alíquota aplicada, para o patamar de 50%, em virtude da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “a” do CTN.

Ademais, não acatou a argumentação da contribuinte de que as receitas provenientes de investimentos bancários, tiveram o Imposto retido na Fonte. Isso porque, nas DIPJ apresentadas pelo contribuintes (fls. 34-118), o contribuinte não informou os valores retidos, tampouco apresentou, em sua impugnação, os comprovantes de retenção de imposto de renda na fonte sobre aplicações financeiras.

Em relação ao fato de a autoridade fiscal não ter segregado valores provenientes de atos-cooperativos, dos valores provenientes de atos não cooperativos, a DRJ entendeu correta a fiscalização. Afirmou que não poderia a autoridade fiscal segregar os referidos valores, por ausência de dispositivo legal neste sentido. Assim, foi correta a apuração dos créditos pelo total das receitas auferidas. Sendo que esta solução, tem respaldo neste Conselho, que por diversas vezes manifestou-se sobre o assunto.

Da mesma forma, confirmou o entendimento fiscal de que não há qualquer possibilidade de o serviço hospitalar ou de qualquer outro serviço prestado por não cooperado, enquadrar-se como ato cooperativo, tais como, serviços laboratoriais e serviços prestados por médicos não cooperados. Tais serviços, apesar de complementar 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, cujo objetivo é a exclusiva prestação de serviços médicos de seus associados e não a venda de remédios, de exames laboratoriais, de internações, etc. Nestes termos, o campo de não-incidência corresponde às atividades inerentes à cooperativa, o que exorbita desse campo é tributável.

Com tudo isso, conclui que se a escrita, lastreada em documentação hábil, 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 ser impossível a determinação da parcela não lançada pela não incidência tributária.

Diante da decisão acima, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reiterou, *in tontum*, os argumentos apresentados na impugnação,

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Relator.

Por preencher os requisitos de admissibilidade admito o Recurso Voluntário.

A análise do presente caso deve ser realizada com fundamento no regime jurídico cooperativo, o qual exige a fixação de algumas premissas importantes para o deslinde da questão. Assim, tal como já fizemos em outras oportunidades, traçaremos as premissas que devem orientar a incidência tributária sobre as cooperativas de serviços. Vejamos:

Os atos praticados pelas cooperativas, podem ser divididos em negócios-fins e negócios-meio. Os primeiros, são atos realizados entre a cooperativa e os associados, ou entre estes e aquela, visando à promoção “da defesa ou fomento da economia dos cooperados mediante prestação de serviços” (*in* Walmor Franke. *Direito das sociedades- direito cooperativo- Saraiva, 1973*); já os negócios-meios são atos que condicionam a satisfação do negócio fim e, conseqüentemente, condicionam a finalidade da cooperativa.

É pacífico que os negócios fins são atos cooperativos, não havendo qualquer controvérsia doutrinária ou jurisprudencial sobre o assunto.

O mesmo não ocorre com os negócios-meio. Para estes, a doutrina divide-se entre aqueles que, de forma ampla, afirmam que todos os negócios-meios realizados, por visarem atingir ao objeto social, são atos cooperativos, independentemente da análise das partes envolvidas, e aqueles que defendem a tese de que os negócios-meio jamais poderiam ser considerados atos cooperativos, pois somente os negócios praticados entre a cooperativa e os cooperados, ou entre cooperativas associadas, teriam esta natureza.

No presente caso, a contratação do serviço médico é por excelência ato fim realizado pela recorrente, que não pode estar sujeito à tributação.

Por outro lado, a contratação de um serviço hospitalar ou farmacêutico, comumente negociado nos planos de saúde, são atos-meios que facilitam ou viabilizam a prestação de serviços e que, por conseqüência, não podem ser considerados atos cooperativos.

Nestes termos, a receita proveniente de uma contratação com um hospital para que uma cirurgia seja realizada, deve ser objeto de tributação. Em contrapartida, as receitas oriundas de contratação de serviços médicos são atos cooperativos não sujeitos à incidência tributária.

A segunda premissa está em verificar se a contratação dos serviços da cooperativa, por clientes, não cooperados, pode ser considerada ato cooperativo.

É evidente que sim, pois, a cooperativa de serviços é a reunião de profissionais que buscam facilitar a prestação de seus serviços, por intermédio da cooperativa. Tal serviço é prestado para clientes, cooperados e não cooperados e, mesmo quando prestados a estes últimos, possuem a natureza de ato cooperativo. Se entendêssemos de modo contrário,

chegaríamos à absurda conclusão de que uma cooperativa de taxi, somente poderia transportar os próprios cooperados.

De fato, as cooperativas podem ser contratadas por não cooperados, sendo que tais atividades representarão atos cooperativos quando exercidas com os clientes no exercício do objetivo social.

Ademais, o plano de saúde é a forma de cobrança dos serviços prestados pela cooperativa a seus clientes, que como já vimos, podem ser cooperados e não cooperados. Porém, é notório que dentro de um plano de saúde, é possível a negociação de serviços médicos, juntamente com outros serviços, tais como, contratação de hospitais, leitos e farmácias.

Assim, haveria a necessidade de se distinguir as receitas provenientes de contratação de serviços médicos, das receitas provenientes de atos meio, tais como a contratação de hospitais, farmácias, leitos, etc. Isso porque, a recorrente, ao escriturar suas receitas, entendeu que todas derivavam de atos cooperativos, logo, caberia à fiscalização distinguir as receitas provenientes de contratação de serviços médicos das receitas provenientes de atos-meio, tais como contratação de hospitais, farmácias, leitos, etc. Neste sentido, pedimos *vênia* para transcrever parte do Voto do Douto Conselheiro José Clóvis Alves que em voto de sua relatoria afirma com clareza:

“(..)

No presente caso a cooperativa, dentro de sua interpretação da lei entendeu serem todos seus atos cooperativos, caberia à fiscalização então analisá-los para se fosse o caso segregar os atos cooperativos dos não cooperativos. (..)

A fiscalização não aprofundou a auditoria para verificar a essência dos atos praticados, preferiu considerar toda a receita como ato não cooperativo por atacado, e assim, de fato descaracterizou a cooperativo, o que como já vimos não poderia fazê-lo”

(Processo 10320 001177/2003-15 – Acórdão 105-15 416)

No presente Auto de Infração, ao invés de discriminar atos cooperativos de atos não cooperativos, a fiscalização preferiu lançar o tributo, utilizando como base de cálculo toda a receita auferida pela empresa, fato que maculou o auto de infração como um todo, não restando outra alternativa, senão, o expurgo dos valores lançados.

A fiscalização, em que pese ter intimado o contribuinte a segregar os valores, não poderia descaracterizar os atos cooperativos em razão da falta de segregação do contribuinte, utilizando procedimento próprio da inversão do ônus da prova, o que só é possível nos casos em que a lei expressamente autoriza.

De fato, a Unimed é obrigada à prestação de contas à ANS, através da qual demonstra, detalhadamente, toda a receita, sua origem e seu destino; assim, bastaria uma breve análise na contabilidade e relatórios da autuada para que a fiscalização enxergasse o que eram atos cooperativos e atos não cooperativos. Assim, não podemos transformar a falta de resposta à intimação da fiscalização para segregação em presunção de que todos os atos são não cooperados.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO,
sob os fundamentos acima descritos.

É como voto.

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR

Voto Vencedor

Conselheiro José Sérgio Gomes, Relator-designado

Rogando *venia* ao entendimento exteriorizado no voto do insigne Conselheiro-Relator originário, abre-se a seguinte divergência.

No presente caso o Fisco não se limitou, como em alguns litígios que tramitaram por este Conselho, a descaracterizar a sociedade cooperativa como tal pela prática habitual de atos não cooperativos. Ao contrário, examinou a escrituração e documentação da fiscalizada e constatou que no período a mesma classificou seus ingressos genericamente como receitas de atos cooperativos. Não segregou as receitas decorrentes de atos cooperativos daquelas auferidas em razão da prática de atos não-cooperativos, observando que em relação aos planos de saúde há contabilização das receitas nas mais variadas rubricas, tais como mensalidades empresa, mensalidade pif, manutenção mensal, intercâmbio, além de “outros ingressos”, como taxas administrativas, guias de vendas, transporte uti móvel usuário, farmácia, comissões sobre seguros, receitas financeiras e outras receitas.

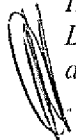
A intimação fiscal foi suficientemente clara no sentido de que se providenciasse a segregação das receitas dos atos cooperativos, assim entendidos aqueles decorrentes do trabalho médico prestado pelos associados, daquelas provenientes dos atos não-cooperativos, **quais sejam, diária e serviços hospitalares, serviços de laboratórios e institutos, serviços odontológicos, venda de medicamentos, transporte terrestre e aéreo, seguro saúde cobrado conjuntamente com os planos pré-pagos e outros serviços prestados por não associados.**

Ainda que a contribuinte sustente sua tese de que todos os seus ingressos caracterizam atos cooperativos, fato é que a atividade cooperada não pode ser presumida, razão pela qual o Fisco oportunizou-lhe a separação nos moldes expressamente delineados.

Com isso, salta aos olhos que o Fisco, embora consiga apartar qualitativamente, identificando as nuances de cada serviço recebido, se viu impossibilitado de quantificar, pois, em contrário, teria apresentado os números logo de plano.

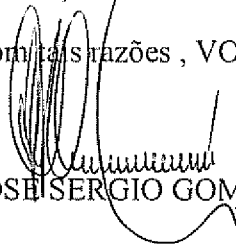
Convenço-me, ainda, que o ônus é da contribuinte já que foi ela quem levou o registro à contabilidade. Não logrando fazê-lo, seja por inércia ou impossibilidade, todo o resultado submete-se às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas.

Além dos precedentes judiciais colacionados na decisão recorrida, igualmente decidiu a então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão 108-09.299, julgamento em 26/04/2007.

 **IRPJ/CSL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS** – *Sujeitam-se à incidência tributária a receita e/ou os resultados obtidos pela sociedade cooperativa*

na prática de atos não cooperados. 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, constitui ato não cooperado. Norma impositiva contida no artigo 111 da Lei nº 5.674/71 (artigo 168, inciso II, do RIR/94). Se a contabilidade não permite vislumbrar resultados de atos cooperativos e resultados de atos não cooperativos, e mesmo intimada, através de diligência, a Contribuinte não apresenta a segregação dos valores referentes a cada atividade, submete-se todo resultado às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas.

Com tais razões, VOTO pelo improvimento do recurso.



JOSÉ SÉRGIO GOMES