



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo n° 10845.000050/00-28
Recurso n° 143.703 De Ofício
Matéria IRPJ E OUTROS - Ex.: 1997
Acórdão n° 107-09.428
Sessão de 26 de junho de 2008
Recorrente 2ª TURMA DRJ-BRASILIA/DF
Interessado UNIMED DE SANTOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1997

IRPJ. CSLL. SOCIEDADES COOPERATIVAS. DESCARACTERIZAÇÃO PELA PRÁTICA DE ATOS NÃO-COOPERATIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

As sociedades cooperativas podem praticar atos não-cooperativos, sem que desse fato decorra sua convolação em sociedade mercantil para fins de tributação da totalidade de seus rendimentos.

Tendo o lançamento de ofício se fundado exclusivamente na descaracterização da cooperativa pela prática de atos não-cooperativos, correta a decisão objurgada ao julgá-lo improcedente, posto que os reflexos financeiros dos atos cooperativos estão afastados da incidência tributária por força de lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 2ª TURMA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO DA RECEITA FEDERAL EM BRASÍLIA/DF.

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


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente

D


HUGO CORREIA SOTERO

Relator

Formalizado em: 31 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Martins Valero, Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Jayme Juarez Grotto, Silvana Rescigno Guerra Barretto e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira (Suplentes Convocadas). Ausentes, justificadamente os Conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Lisa Marini Ferreira dos Santos e Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

Após o encerramento de procedimento de fiscalização levado a efeito em relação à Recorrida restou formalizado lançamento de ofício constitutivo de crédito tributário alusivo ao Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O lançamento de ofício decorreu, em síntese, da descaracterização da Recorrida como cooperativa, em face da prestação de serviços médicos (clínicos e cirúrgicos) através de médicos, hospitais e serviços auxiliares de diagnóstico e terapia contratados a terceiros não associados.

Desqualificada a Recorrida como cooperativa, descortinou a autoridade lançadora as seguintes irregularidades: (i) omissão de receitas por manutenção de passivo fictício; (ii) indevido abatimento do procedimento de apuração do lucro por custos e despesas não comprovadas; (iii) lançamento de despesas desnecessárias; (iv) amortização indevida dos custos referentes a obras realizadas em imóvel locado; (v) dedução indevida de multas por infrações fiscais; (vi) falta de realização do lucro inflacionário acumulado; (vii) falta de adição ao lucro líquido de realização da reserva de reavaliação; (viii) exclusões indevidas do lucro real de valores sem comprovação; (ix) postergação de receitas; (x) falta de recolhimento da COFINS no ano de 1996, devida a contribuição em face da descaracterização das atividades como atos cooperados.

O lançamento foi impugnado pela Recorrida (fls. 1756/1767, 1797/1805, 1839/1844 e 1876/1884). A peça de bloqueio ancorou-se nos assertos de invalidade do lançamento (por imprecisa descrição das infrações cometidas); de ser indevida a descaracterização da Recorrida como entidade cooperativa; sendo improcedente a descaracterização, perderiam o sentido as glosas efetuadas pela autoridade lançadora.

O lançamento foi julgado parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília (DF) por decisão assim ementada:

“COOPERATIVA/DESCARACTERIZAÇÃO.

A prática de ato não cooperativo extrínseco não autoriza, por si só, descaracterizar uma sociedade como cooperativa, sendo necessária

para tanto, a distribuição aos associados do lucro decorrente dessas atividades.

NULIDADE.

A nulidade de um auto de infração só ocorre na hipótese prevista no inciso I do art. 59 do Decreto nº. 70.235/72 ou em caso de ausência de um dos requisitos previstos no art. 10 do mesmo decreto.

EXCLUSÃO DO RESULTADO NÃO TRIBUTÁVEL E O LANÇAMENTO DA COFINS (NÃO REFLEXA).

Indevida a glosa total do resultado não tributável na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, bem assim o lançamento da Cofins pela diferença que deixou de ser recolhida sobre receitas consideradas não tributáveis pelo sujeito passivo, haja vista que decorreram da premissa equivocada de descaracterização da sociedade como cooperativa.

OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO.

Indevido o lançamento de omissão com base na não comprovação das obrigações escrituradas no passivo, haja vista que não se tratava, à época, de presunção legal, mas apenas de presunção simples, não sujeita a inversão do ônus da prova.

Devido o lançamento com base na manutenção no passivo de obrigação já paga, nos termos do art. 28 do RIR/94.

DEMAIS INFRAÇÕES.

Erro na determinação da matéria tributável, haja vista que a autoridade lançadora não demonstrou a relação das despesas ou receitas com a atividade não cooperativa extrínseca, bem assim que as mesmas não estavam incluídas no resultado não tributável excluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Lançamento Procedente em Parte."

A conclusão do voto condutor do acórdão foi assim vertida:

"Diante do exposto, VOTO no sentido de JULGAR procedente em parte o lançamento para:

_ reduzir o IRPJ de R\$ 724.411,77 para R\$ 0,00. Mantida parcialmente a redução de prejuízo fiscal do período, com redução de R\$ 9.642.108,15 para R\$ 9.557.501,57;

_ reduzir a CSLL de R\$ 210.146,02 para R\$ 0,00. Mantida parcialmente a redução da base de cálculo negativa do período, com redução de R\$ 9.642.108,15 para R\$ 9.557.501,57;

_ reduzir a Cofins de R\$ 1.654.560,14 para R\$ 1.692,13"

É o relatório.

✱

Voto

Conselheiro -HUGO CORREIA SOTERO, Relator.

Processo submetido à apreciação deste Conselho por força de recurso de ofício. Preenchidos os requisitos de admissibilidade.

O ponto nevrálgico da lide é a legitimidade ou não da descaracterização da Recorrida como cooperativa. Considerando-se legítimo o desenquadramento e, como consequência, submetendo-se a Recorrida ao regime ordinário de tributação, impor-se-ia a revisão da decisão pronunciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília (DF), considerando-se procedente o lançamento. Sendo ilegítimo, há de se manter íntegra a decisão vergastada, impondo-se a declaração de improcedência do lançamento.

O fundamento utilizado pela autoridade lançadora para o desenquadramento da Recorrida foi assim expandido:

“A UNIMED DE SANTOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO – UNIMED SANTOS tem em seu objeto social como atividade principal e oferecida aos seus usuários (Contratante), a prestação de serviços de assistência médica, de natureza clínica e cirúrgica, através de médicos, hospitais e serviços auxiliares de diagnóstico e terapia, contratados com terceiros, não associados, praticando de forma habitual, atos estranhos a finalidade cooperativa e que não se enquadram dentre os atos não cooperativos não autorizados na lei de regência.

Em conjunto com os serviços dos associados, a UNIMED SANTOS contratou com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens e serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com a) diárias e serviços hospitalares, b) serviços de laboratório, c) medicamentos, d) seguros, e e) outros serviços especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, as quais não se compreendem nem entre os atos cooperativos, nem entre os não-cooperativos facultados pela lei, resultando, em atividade mercantil”.

Quando do julgamento do lançamento de ofício, considerou a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília (DF) ilegítima a descaracterização da Recorrida como cooperativa.

Estabeleceu a decisão objurgada distinção conceitual entre atos cooperativos (atos internos de relacionamento entre a cooperativa e seus associados), atos não-cooperativos intrínsecos (praticados em relação a terceiros, mas diretamente relacionados aos objetivos sociais da cooperativa), e atos não-cooperativos extrínsecos (praticados em relação a terceiros, de cunho negocial e com intuito de lucro) e, entendendo que as atividades descritas pela autoridade lançadora se subsumem ao conceito de atos não-cooperativos intrínsecos, posicionou-se contrariamente à constituição do crédito tributário, assim:

“Em relação aos atos não-cooperativos, estes podem ser divididos em intrínsecos e extrínsecos.

Os atos não-cooperativos intrínsecos abarcam os atos comerciais ou civis que são inerentes aos objetivos da sociedade no atendimento de sua finalidade. Não geram lucros, mas apenas sobras, que retornarão ao associado (art. 4º, inciso VII da Lei n.º. 5.764/71) ou serão destinados aos fundos previstos no art. 28 ou à cobertura de despesas da sociedade (art. 44, II).

...

As cooperativas podem também realizar atos com intuito de lucro, diferentemente do que ocorre com os atos cooperativos e os não-cooperativos intrínsecos. Estes atos são considerados não-cooperativos extrínsecos, podendo ser separados entre os expressamente previstos e os implicitamente previstos. São realizados pela cooperativa em nome próprio, e não em nome dos cooperados.

...

Os atos cooperativos, sendo atos internos, não visam lucro por força de lei (art. 3º da Lei n.º. 5.764/71), e por sua própria essência não constituem a base de cálculo do Imposto sobre a Renda (lucro real, presumido ou arbitrado) e da CSLL, embora possam, algumas vezes, implicar transferência patrimonial, como no caso das cooperativas agrícolas que recebem de seus associados produtos, com amplos poderes para deles dispor (art. 83 da lei antes citada).

Os atos não-cooperativos intrínsecos também não geram lucro para a sociedade por sua própria essência, pois, caso contrário, não estariam atendendo aos objetivos sociais. Os resultados positivos resultantes destas operações constituem, por opção do legislador e em atenção aos princípios cooperativos, sobras. (...) Neste caso teremos um acréscimo patrimonial suficiente, em princípio, para completar o suporte fático previsto para o imposto, com a conseqüente tributação dos associados. Ou seja, como há resultados positivos, é o associado que deverá pagar o tributo, por lhe pertencerem os resultados positivos gerados pela cooperativa”.

Expostas as teses controvertidas (expendidas pelas autoridades lançadora e julgadora), necessário se faz definir se a prática de atos não-cooperativos, por si só, desqualifica a sociedade cooperativa, convolvando-a em sociedade mercantil.

Este Conselho já teve oportunidade de se manifestar sobre o tema, nestes termos:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. COOPERATIVAS DE SERVIÇOS MÉDICOS. A prática habitual de atos não cooperativos não descaracteriza, para fins fiscais, a sociedade cooperativa, havendo o lançamento, para prevalecer, que promover a segregação entre atos cooperativos e atos não cooperativos, tributando apenas estes (Acórdão CSRF/01-04.073). Recurso provido.”

(Acórdão n.º. 105-15923, 5ª. Câmara, rel. Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt)

"IRPJ – SOCIEDADES COOPERATIVAS – DESCARACTERIZAÇÃO DE SUA NATUREZA PELA FISCALIZAÇÃO – A prática por Sociedades Cooperativas, de atos diferentes dos atos cooperativos, havendo contabilidade segregando uns e outros, não autoriza sua descaracterização pelo Fisco para tributá-la pelo resultado total dos atos, inclusive os cooperativos."

(Acórdão n.º 103-19730, 3.ª Câmara, rel. Antenor de Barros Leite Filho)

"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 n.º 105-14269, 5.ª Câmara, rel. Conselheiro José Carlos Passuello).

As sociedades cooperativas não estão impedidas de praticarem atos não-cooperativos, sendo-lhes lícito o desenvolvimento de atividades econômicas com finalidade de obtenção de resultados, não se convolvendo em sociedades mercantis por este só fato.

Ressalte-se, no entanto, que a possibilidade de praticarem as cooperativas atos impróprios (dissociados do liame específico com seus associados), não significa que tais operações estejam afastadas da incidência de tributos e contribuições federais, posto que somente os atos cooperativos próprios (internos, que relacionam a cooperativa e seus associados) estão fora do âmbito de incidência tributária, por força de determinação legal expressa.

Atos não-cooperativos intrínsecos ou extrínsecos, cuja prática não desnatura a cooperativa, sendo praticados em relação a terceiros (não associados) devem ter seus reflexos financeiros atingidos pelas normas de tributação, sendo entendimento dominante no Colendo Superior Tribunal de Justiça que "os atos que não se configuram como tipicamente cooperativos, tais qual a prestação de serviços a terceiros realizada por sociedades cooperativas médicas, são passíveis de incidência da Cofins" (REsp 611.578/MG, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 6.3.2007).

Assim, considerando que o lançamento de ofício se fundou exclusivamente na descaracterização da cooperativa pela prática de atos não-cooperativos, não há reparos a fazer na decisão pronunciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília (DF).

Com estas considerações, conheço do recurso de ofício para negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 26 de junho de 2008

HUGO CORREIA SOTERO