



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10880.013406/2001-37
Recurso nº : 132.666
Matéria : IRPJ e OUTROS – Anos: 1996 a 1999
Recorrente : UNIMED DE JABOTICABAL COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 29 de janeiro de 2004
Acórdão nº : 108-07.687

IRPJ / CSL – COOPERATIVA – NÃO SEGREGAÇÃO DOS ATOS NÃO COOPERATIVOS – BASE DE CÁLCULO – O resultado decorrente de atos não cooperativos deve ser tributado pelo IRPJ e CSL. Na situação em que a cooperativa praticou atos não cooperativos mas não promoveu a segregação, deve a fiscalização intimá-la para que apresente os resultados segregados, relativos a atos cooperativos e a atos não cooperativos. A tributação pelo resultado global, antes de qualquer iniciativa da fiscalização para identificar a verdadeira base de cálculo (lucro real), é precipitada.

Preliminar rejeitada.
· Recurso parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar as exigências dos anos de 1997 a 1999, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

FORMALIZADO EM: 01 MAR 2004

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

Recurso nº : 132.666
Recorrente : UNIMED DE JABOTICABAL COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

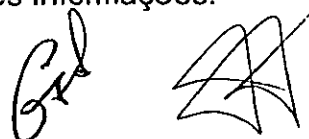
Cuida-se de lançamento de IRPJ e CSL nos anos-calendário de 1996 a 1999 sobre (fls. 14/17):

001 – Exclusões / Compensações Não Autorizadas na Apuração do Lucro Real (que resultaram majoração do prejuízo) – ano de 1996: o contribuinte não comprovou as *outras adições* no valor de R\$2.327.964,20, nem as *outras exclusões*, no valor de R\$3.087.270,82, e não justificou o critério desses ajustes; desse modo, restabeleceu-se o prejuízo original de R\$26.487,56.

002 - Exclusões / Compensações Não Autorizadas na Apuração do Lucro Real – anos de 1997 e 1999: a cooperativa não segregou em sua contabilidade as receitas segundo a origem dos atos praticados (atos cooperativos e atos não cooperativos), tornando impossível sua identificação pela escrituração contábil; por isso, exigiu-se o IRPJ e a CSL sobre o resultado global positivo.

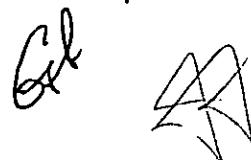
003 – Demais Infrações sujeitas a Multas Isoladas – anos de 1997, 1998 e 1999: ao optar pelo Lucro Real Anual, a pessoa jurídica obrigou-se ao recolhimento mensal do imposto de renda; a falta do recolhimento sujeitou a cooperativa à multa isolada de 75%.

O Relatório Fiscal de fls. 48/63 traz as seguintes informações:



Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

- a) a fiscalização foi conduzida no sentido de definir se os atos praticados são considerados atos cooperativos;
- b) em face das intimações, a Cooperativa afirmou que as clínicas, laboratórios e hospitais com as quais mantém convênio são empresas credenciadas para fazer certos serviços em que a Cooperativa não está qualificada a realizar, e que não é de seu conhecimento o critério adotado pelo contador relativamente às adições e exclusões na apuração do Lucro Real de 1996;
- c) a Cooperativa apresentou balancetes mensais cumulativos, transcritos no Livro Diário (fls. 217/785), mas posteriormente afirmou que não possui balanços ou balancetes de suspensão ou redução;
- d) a Cooperativa praticou atos cooperativos e atos não cooperativos (receitas financeiras e relativas a contratação de clínicas, laboratórios, venda de medicamentos, etc.), mas não segregou na contabilidade, o que impossibilita a tributação do resultado decorrente de atos não cooperativos;
- e) em razão da não segregação, a Lei 5.764/71 autoriza a tributação do resultado global da Cooperativa;
- f) os Lucros Líquidos de 1997 e 1999, no montante de R\$ 85.094,15 e R\$ 8.904,00, foram reduzidos em 30% por conta do prejuízo fiscal acumulado e base de cálculo negativa acumulada;
- g) a Cooperativa nos anos de 1997, 1998 e 1999 optou pelo Lucro Real anual, mas não efetuou recolhimento das Estimativas nem apresentou balancetes de suspensão ou redução;
- h) a multa isolada do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96, foi aplicada sobre o valor de IR e CSL a pagar apurados a partir dos balancetes mensais acumulados apresentados pela Cooperativa.

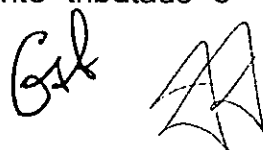
Two handwritten signatures are present at the bottom right of the page. The first signature is a stylized, cursive 'G' followed by a vertical line. The second signature is a more complex, angular scribble.

Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

A Cooperativa apresentou impugnação às fls. 1088/1132 e 1184/1228.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) manteve integralmente o lançamento, suportada nos seguintes fundamentos:

- não há decadência do lançamento do ano de 1996, porque a apuração foi anual e o lançamento ocorreu antes de encerrar 5 anos a contar de 31/12/96;
- não há nulidade do auto de infração, em face da inexistência de vícios descritos no art. 59 do Decreto 70235/72;
- o PN 38/80 não criou normas de conduta, mas apenas esclareceu o que são atos cooperativos e atos não cooperativos; na falta da segregação, a tributação deve ser pela totalidade dos resultados;
- o estatuto da Cooperativa é claro: os cooperados são médicos e não se admitem pessoas jurídicas, como laboratórios, clínicas, etc;
- as receitas auferidas com os pagamentos mensais não são dos médicos, pois a razão jurídica do pagamento do plano de saúde (médico, exames, etc.) é diversa da razão jurídica do pagamento do serviço que o médico presta ao paciente;
- não se nega à Cooperativa a necessidade que tem para complementar seus serviços com oferecimento de serviços complementares (exames radiológicos e laboratoriais); contudo, tal não se confunde com a atividade beneficiada pela tributação;
- se a escrita não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o

Two handwritten signatures are present at the bottom right of the page. The first signature is written in dark ink and appears to be 'Gsl'. The second signature is written in a lighter ink and is more stylized, possibly representing 'A' or 'AA'.

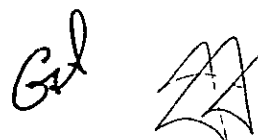
Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

resultado da sociedade, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária;

- a aplicação da multa isolada e da Selic está prevista em lei.

Inconformada com a decisão, a Cooperativa apresentou o recurso voluntário de fls. 1316/1337, no qual alega:

1. a decadência deve ser contada mensalmente, pois o fato gerador do IR é mensal; aliás, a multa isolada foi calculada mensalmente pelo Fiscal;
2. a legislação atinente à matéria (Lei 5764/71) não prevê que a não segregação das receitas gerará o seu arbitramento (sic), de modo que o PN 38/80 infringiu o art. 97, I, do CTN;
3. a fiscalização deve apontar o montante do tributo devido, sem exigir tributação sobre a parte que se encontra fora do campo da incidência tributária;
4. a recorrente não pratica atos que não sejam cooperativos; a contratação de clínicas, laboratórios, venda de medicamentos é no sentido de auxiliar o ato cooperativo fim, que é a prestação de serviços médicos;
5. se a fiscalização discorda do procedimento, e entende que a recorrente pratica atos não cooperativos, somente ela pode especificar para fins de tributação;
6. a contabilidade da recorrente é perfeita e permite que, diante dos dados ali escriturados, a fiscalização extraia os elementos que entende não serem atos cooperativos e os tribute;
7. o procedimento da fiscalização fere os princípios da tipicidade cerrada e da capacidade contributiva;

Two handwritten signatures are present at the bottom right of the page. The first signature is written in dark ink and appears to be 'Gal'. The second signature is written in a lighter, possibly blue or grey ink and is more stylized, resembling a large 'A' or a similar abstract shape.

Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

8. os serviços dos médicos cooperados são procurados por interessados, estes buscam o atendimento médico global, que se inicia com a primeira consulta ao médico/cooperado e se estende, na maioria das vezes, aos exames laboratoriais, internações hospitalares e uso de medicamentos;
9. se o serviço – necessário à concretização do ato fim – prestado por terceiro contratado pela cooperativa, em nome dos cooperados, é ato cooperativo – meio –, com muito mais razão há de ser ato cooperativo meio o fornecimento de medicamentos pela recorrente, como mandatária de seus médicos cooperados, para o tratamento da enfermidade do usuário;
10. o ato-meio não pode ser considerado como um ato isolado do ato principal, como se pudesse existir em si mesmo e se justificar autonomamente;
11. no tocante à multa, a Lei 9065/95 não encontra fundamento no art. 161, § 1º, do CTN, porque esse dispositivo autoriza a definição de outra taxa de juros, desde que contenha e reflita natureza moratória;
12. a multa de ofício somente pode ser aplicada em caso que haja prova da conduta dolosa ou fraudulenta, o que não há nos autos; a multa aplicável seria a de 20%;
13. a multa aplicada ofende o princípio da vedação da tributação com efeito de confisco.

O chefe da DRF em Ribeirão Preto informou à fl. 1346 que foi formado o processo 10840.000216/2002-15 para arrolamento de bens da recorrente nos termos da IN 26/2001, art. 8º.

É o Relatório.



Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

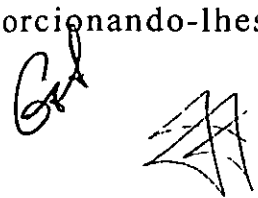
O recurso apresenta os requisitos de admissibilidade. Merece ser conhecido.

Com relação à **decadência**, não cabe razão à recorrente, pois a ciência do lançamento ocorreu em 26/12/2001 (fl. 13) e o fato gerador mais antigo, objeto do trabalho fiscal, é 31/12/96, ou seja, dentro do prazo quinquenal para o lançamento.

No **mérito**, as argumentações da recorrente serão analisadas por partes: (a) a prática de atos não cooperativos e (b) a contabilidade é perfeita, e cabe ao fisco apontar o que deve ser tributado sem desrespeitar o que está fora do campo da incidência.

Com relação à **prática de atos não cooperativos**, esta Câmara já se pronunciou acerca da sua caracterização no relacionamento de Cooperativa Médica com laboratórios, clínicas, hospitais, etc., pelo acórdão 108-06.449 da lavra da saudosa Tania K. Moreira, da sessão de 22/03/2001, o qual é parcialmente transcrito adiante para fundamentar o entendimento que são considerados os atos com tais prestadores de serviços como não cooperativos:

A cooperativa de serviços médicos tem por objetivo congrega os integrantes da profissão médica, proporcionando-lhes



Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

oportunidade e condições para o exercício de suas atividades profissionais. A sua ação, enquanto cooperativa, consiste em colocar os serviços profissionais dos médicos associados à disposição e ao alcance dos usuários, ou seja, dos pacientes, que os utilizam mediante o pagamento de uma mensalidade fixa. Todo ato praticado entre a sociedade e os médicos associados é ato cooperativo, na exata definição do artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

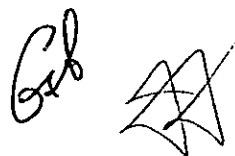
Porém, para que a atividade profissional de seus associados possa ser exercida plenamente, é indispensável o apelo a serviços prestados por terceiros não associados, que são os hospitais, as clínicas, os laboratórios.

O objetivo da UNIMED, como já exposto, é assegurar a oportunidade de trabalho a seus cooperados, congregando os profissionais médicos e encaminhando-lhes os usuários de seus serviços que, de outra forma, teriam provavelmente dificuldade em chegar até eles. Quando a cooperativa exerce esta mesma atividade em relação a terceiros não associados, ou seja, quando encaminha o usuário ao hospital ou ao laboratório, evidentemente está praticando ato não cooperativo, pois que nem o usuário nem o prestador do serviço é seu associado.

Tal operação enquadra-se à perfeição no que preceitua o artigo 86 da Lei nº 5.674/71, já citado mas que aqui reproduzimos novamente:

“Art. 86 – As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda os objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.”

Nesses atos, a cooperativa está, exatamente, fornecendo serviços que constituem sua atividade precípua (o encaminhamento de pacientes usuários de plano de saúde) a não associados (os hospitais e laboratórios), atendendo assim a contento seu objetivo social, que é proporcionar condições ao desempenho da atividade dos médicos associados. Tal atividade não lhe é vedada, mas o resultado daí advindo sujeita-se à tributação, nos exatos termos do artigo 111 da mesma lei.

Handwritten signature and a circular stamp with a star-like symbol inside.

Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

É conveniente lembrar que não se discute nos autos acerca da descaracterização da Cooperativa que pratica atos não cooperativos, sendo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já pacificou esse entendimento no Acórdão nº CSRF/01-02.929, assim ementado:

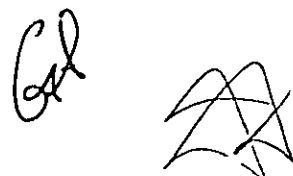
IRPJ/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – A prática habitual de atos não cooperativos não descaracteriza, para fins fiscais, a sociedade cooperativa, havendo o lançamento, para prevalecer, que promover à segregação entre atos cooperativos e atos não cooperativos, tributando apenas estes.

Assim, a 1ª conclusão é de que os relacionamentos com clínicas, hospitais, venda de remédios, exames correspondem a atos não cooperativos, e que, por consequência, não estão ao abrigo da norma jurídica que afasta a incidência de IRPJ e CSL.

A segunda parte do recurso envolve a **escrituração contábil** e a posição do fisco na **identificação do valor a ser tributado**.

A recorrente afirma, desde a fase de fiscalização, que apenas pratica ato cooperativo e que, por isso, não haveria que segregar resultado para tributar a parte relativa a atos não cooperativos. Alega também que sua contabilidade é perfeita e que caberia ao fisco nela identificar o que comporia a base de cálculo tributável, respeitando a norma que confere proteção do IRPJ e CSL ao resultado dos atos cooperativos.

Em casos semelhantes foi mantida a exigência sobre o resultado global – relativo a atos cooperativos e a atos não cooperativos – pois a Cooperativa deixou de segregar os resultados com documentação hábil, do que decorre a impossibilidade de determinar a parcela não alcançada pela incidência tributária:



Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

SOCIEDADE COOPERATIVA – Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível de tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e despesas/custo segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela incidência tributária. Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 a 86 da Lei nº 5.764/71, não pode o mesmo prosperar. (Acórdão nº 101-92.476, relatora Sandra Maria Faroni)

Data vênua, não compartilho desse entendimento adotado de maneira incondicional, e sem um exame do caso. É que há casos em que a contabilidade está eivada de vícios que não são passíveis de identificação para a apuração da correta base de cálculo (Lucro Real), há outros em que apenas não se apurou corretamente a base tributável formada pelas receitas e despesas relativas aos atos não cooperativos, ainda que a contabilidade permita tal segregação.

Se o lançamento tomar como base todo o resultado, que engloba certamente o que decorre tanto de atos cooperativos quanto de atos não cooperativos, então a incidência do IRPJ e da CSL corresponderá a uma penalidade à Cooperativa que não está autorizada em lei (além de contrariar o art. 3º do CTN), e o lançamento suportado em informações que estão em desacordo com as normas de regência. Por isso, já se decidiu no sentido de aplicar-se um rateio:

IRPJ - RESULTADOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS CREDITADAS OU DEBITADAS A TERCEIROS - Consoante determinação contida no Parecer Normativo CST nº 73/75, quando a sociedade cooperativa não segrega atos cooperativos e operações com terceiros na sua contabilidade, os custos e despesas operacionais devem ser rateadas com base

Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

na receita bruta de cada atividade. O rateio pelo quantitativo de matérias primas adquiridas não tem respaldo na legislação tributária vigente e nem nos atos normativos expedidos pela administração fiscal. O resultado positivo das aplicações financeiras deve ser tributado integralmente por que não constitui ato cooperativo (Parecer Normativo CST nº 04/86) e o saldo devedor de variações/correções monetárias deve ser rateado proporcionalmente aos atos cooperados e não cooperados (Parecer Normativo CST nº 33/80).
(Ac. 101-93.368, em 22.02.2001, rel. Kazuki Shiobara, v.u.)

SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS COM TERCEIROS.

Sujeitam-se à incidência tributária a receita e/ou resultados obtidos pela sociedade cooperativa na prática de atos não cooperativos. 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 cooperativo.

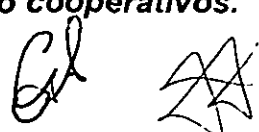
Não discriminadas na contabilidade as parcelas da receita relativas a serviços de terceiros (não cooperados) e relativas a serviços de cooperados, cabe o arbitramento a partir dos correspondentes custos conhecidos, conforme previsto no PN/CST nº 38/1980.

(Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande / 2a. Turma / Ac. 144, em 14.11.2001)

Se a contabilidade está com sua escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal e se é possível identificar os lançamentos relativos aos atos não cooperativos, então obrigatoriamente o lançamento deve apurar a correta base de cálculo, obedecendo assim o disposto no art. 142 do CTN.

É impositivo observar que o agente fiscal não deu oportunidade à Cooperativa para que apresentasse a segregação conforme o critério que traçou no Relatório Fiscal. Apresenta-se como compatível com o princípio da moralidade, que deve permear a atividade administrativa, a concessão de prazo para que o contribuinte se adeque ao preceito legal, se apresentar algum tipo de irregularidade formal.

Com efeito, apenas na Intimação da fl. 101/102 é que se solicitou: **“3) Informar se a contabilidade segrega as receitas e despesas/custos segundo a origem dos atos praticados, ou seja, atos cooperativos ou atos não cooperativos.**



Processo nº : 10880.013406/2001-37
Acórdão nº : 108-07.687

Em caso afirmativo, apontar em quais folhas do Diário/Razão estão contabilizadas as mencionadas segregações."

E a resposta da Cooperativa foi no sentido (fl. 103/106): "***b) A contabilidade não segrega as receitas e despesas segundo a origem dos atos praticados, visto que somente pratica ATOS COOPERATIVOS;***"

E nada mais. Ora, deveria o agente fiscal no mínimo intimar a Cooperativa para que promovesse a segregação, para a apuração da correta base de cálculo (Lucro Real). Vale observar que a intimação foi apenas para informar se a Cooperativa promovia a segregação, e não para que efetuasse demonstrativo de acordo com o critério exposto no Relatório do auto de infração; além do mais, a justificativa da não segregação foi de que praticava apenas atos cooperativos. Enfim, somente na hipótese de não ser atendida a intimação para segregar o resultado é que se partiria para outra alternativa.

Assim, levando em conta que está incorreto o procedimento adotado pelo agente fiscal, ao considerar o resultado global de atos cooperativos e atos não cooperativos, também não é de rigor a exigência da multa isolada com base no suposto Lucro Real dos balancetes da Cooperativa. A multa isolada é de ser cancelada.

Em face do exposto, afasto a preliminar de decadência, e dou parcial provimento ao recurso para cancelar (a) os lançamentos de IRPJ e CSL dos anos de 1997 e 1999 (item 002 do auto); e (b) as multas isoladas de 1997 a 1999 (item 003).

Sala das Sessões - DF, em 29 de janeiro de 2004.


JOSÉ HENRIQUE LONGO

