



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

Processo n° 11065.001921/2003-11
Recurso n° 000000 Voluntário
Acórdão n° **1202-000684 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de janeiro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente UNIMED VALE DOS SINOS - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa:

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada na peça recursal.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS E DISPÊNDIOS. DESTINAÇÃO DAS SOBRAS.

No caso de sociedades cooperativas que praticam atividades mistas (atos cooperativos e não cooperativos), a escrituração contábil da sociedade deve segregar as receitas e correspondentes dispêndios (custos e despesas) segundo sua origem (atos cooperativos e atos não cooperativos), onde serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos.

Se a escrita contábil (acompanhada de 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.

É indevido o método de cálculo utilizado para proporcionalizar as receitas tributáveis e não-tributáveis em razão dos dispêndios (custos ou despesas), em afronta ao item 5 do Parecer Normativo CST n° 38/80.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, considerar definitiva a matéria não expressamente contestada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Viviane Vidal Wagner.

Relatório

Trata o processo da exigência do IRPJ e da CSLL de Sociedade Cooperativa de Trabalho Médico, formalizada em Autos de Infração, relativos aos anos de 1999 e 2000, com a aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora, com base na Taxa Selic, fls. 660 e seguintes.

O objeto da sociedade cooperativa, constante do art. 7º do seu Estatuto Social, tem a seguinte redação, fls. 16:

“UNIMED VS objetiva, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus médicos cooperados, promover:

I - o estímulo, o desenvolvimento progressivo e a defesa econômico social dos médicos cooperados, proporcionando-lhes condições para o exercício de suas atividades e aprimoramento da assistência saúde;

II - o combate às diferentes formas de intermediação mercantil na prestação de serviços do médico ao paciente.”

De acordo com resposta à intimação efetuada pela fiscalização, a autuada efetua a contabilização das receitas da seguinte forma, fls. 11:

“Conta 311 — Receitas dos Atos Cooperativos Principais

São contabilizadas nesta conta as receitas dos planos empresariais e familiares, tanto de pré-pagamento como de custo operacional, as receitas de intercâmbio estadual e nacional dos atos principais, ou seja, as receitas realizados

por médicos cooperados. Também contabilizamos neste grupo as receitas particulares, de consultas médicas, procedimentos, remoções realizados no nosso pronto atendimento por médicos da cooperativa, e as deduções da receita, que são os cancelamentos de alguns contratos.

Conta 312 — Receitas dos Atos Cooperativos Auxiliares

Nesta conta são contabilizadas as receitas dos planos empresariais e familiares, de pré pagamento ou de custo operacional, as receitas de intercâmbio estadual e nacional dos atos auxiliares, que são as receitas provenientes dos serviços credenciados (laboratórios, hospitais, fisioterapias, clínicas). Bem como as deduções destas receitas, ou seja, os contratos cancelados e os tributos, Pis e Cofins.

Conta 313 — Receitas dos Atos Não Cooperativos

Nesta conta contabiliza-se as receitas com os atos não cooperativos e seus respectivos cancelamentos. Para a Unimed Vale do Sinos receitas de atos não cooperativos são aquelas provenientes dos planos odontológicos.

Conta 32 — Receitas Operacionais Indiretas

Aqui são contabilizadas as receitas das aplicações financeiras, os juros recebidos, descontos obtidos, variações monetárias ativas, comissões e a reversão da provisão de crédito de liquidação duvidosa.”

Segundo mencionado no Relatório de Trabalho Fiscal, de fls. 672 a 688, a autuada deveria ter tributado todo o resultado obtido nos anos de 1999 e 2000, face a distribuição (indevida) aos associados de lucros auferidos em atividades tributáveis. Os lucros foram distribuídos de forma indireta aos associados, de duas formas:

i) dos lucros contabilizados (que a autuada chama de sobras), parte foi distribuída aos associados e parte foi capitalizada mediante integralização de capital com parcela do resultado obtido para, na sequência, distribuí-los com a retirada do associado da sociedade; e

ii) por ter sido considerado como “custo” os valores adiantados mensalmente aos médicos cooperados pela prestação dos serviços colocados à disposição da cooperativa., ao invés de contabilizar tais valores a débito de conta do Ativo Circulante a título de “adiantamento de sobras”. Efetuada a contabilização dessa forma, teria havido acréscimo indevido nesses “custos”, acarretando uma distorção no rateio utilizado para determinação do percentual das “receitas tributáveis” e das “receitas não-tributáveis”, fls. 684/685. O critério utilizado para definir as receitas tributáveis foi de acordo com o “custo”, utilizando-se a proporcionalidade do custo entre os “Atos Cooperativos Principais” e aos “Atos Cooperativos Auxiliares”. Entendeu a fiscalização ser incorreta a utilização desse método para apuração das receitas tributáveis.

A distribuição de “lucros” aos associados (chamado pela autuada de “distribuição de sobras”), devem ser tributados, posto que encontra expressa vedação legal (art. 24, § 3º da Lei n.º 5.764/71), configurando afronta à finalidade da sociedade cooperativa e a seu elemento essencial, que é o não-objetivo de lucro.

Ao considerar todo o resultado apurado como tributável, a fiscalização procedeu à glosa, na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL, dos valores excluídos no LALUR a título de “Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas”,

nos valores de R\$ 443.047,53 e de R\$ 385.359,10, nos anos de 1999 e 2000, respectivamente, fls. 650/655.

Em seguida, por bem resumir os fatos ocorridos, passo a adotar o relatório do Acórdão nº 10-17.644 da DRJ/Porto Alegre, de fls. 934 a 952, o qual transcrevo em parte:

“A análise do Relatório do Trabalho Fiscal (fls. 672-688) elucida que foi considerado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL todo o resultado positivo nos anos-calendário de 1999 e 2000 (fl. 677), em razão da distribuição aos associados de lucros auferidos em atividades tributáveis.

Os lucros foram distribuídos por meio de dois procedimentos:

A) capitalização dos lucros — disponibilidade jurídica e econômica:

1. a autuada trata os lucros (que não podem ser distribuídos) como se fossem sobras (que são distribuíveis). O faz chamando os lucros de sobras, uma vez que não distingue os atos típicos de cooperativas, geradores de sobras, dos atos típicos empresariais, geradores de lucros, nominando ambos de "atos cooperativos" (ou seja, atos cooperativos principais e atos cooperativos auxiliares, ver fl. 11);

2. parte de tais lucros foi capitalizada na conta "Capital Subscrito" e foi distribuída a cooperados no momento em que estes se retiraram da sociedade;

3. além disso, para calcular os juros sobre o capital, a autuada utiliza como base de cálculo o montante do capital atualizado, isto é, incluindo a capitalização de lucros e de juros sobre o capital de períodos anteriores e, em seguida, capitaliza também os referidos juros, aumentando ainda mais a conta de capital, disponibilizando os lucros capitalizados (que são indisponíveis) juridicamente (pela capitalização) e, em determinadas situações, economicamente (na retirada de sócios-cooperados).

B) superavaliação de custos do ato não-cooperativo intrínseco (chamado pela fiscalizada de atos cooperativos principais):

1. houve a contabilização dos pagamentos mensais efetuados a médicos cooperados como custos da cooperativa, o que é indevido, pois não há relação de mercado nos atos realizados entre a cooperativa e o cooperado (art. 79 da Lei nº 5.764/71), de tal sorte que os desembolsos efetuados pela cooperativa não poderiam ser considerados como custos, haja vista (1) que a finalidade da referida sociedade é justamente colocar à disposição dos sócios-cooperados clientes dispostos a usufruírem seus serviços, e (2) em hipótese alguma pode ser considerado custo repasse feito pela cooperativa ao associado, pois este não presta serviço àquela, mas, ao contrário, é a cooperativa que presta serviços ao associado;

2. a autuada reconhece que a "complementação de honorários" pagos aos cooperados faz parte das sobras, conforme provam os "Relatórios de Gestão" (fls. 200 e 237) e "Ata de Assembléia" (fl. 358). Logo, os honorários pagos aos cooperados também compõem as sobras, que são adiantadas aos sócios. As sobras repassadas não compõem os custos da cooperativa.

3. a fiscalizada utiliza como critério de determinação das receitas tributáveis para fins de IRPJ e de CSLL os valores relativos: (1) aos custos dos atos não-cooperativos intrínsecos (para a fiscalizada atos cooperativos principais), os quais não são tributáveis e (2) aos custos dos atos não-cooperativos extrínsecos (atos cooperativos auxiliares, no entender da fiscalizada), que são tributáveis. Deste

modo, ao contabilizar tais adiantamentos como custos dos não-atos cooperativos intrínsecos, ocorreu distorção no rateio utilizado para determinação do percentual das receitas tributáveis e das não-tributáveis para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, uma vez que tais pagamentos não devem ser computados como custos dos atos não-cooperativos intrínsecos, mas sim contabilizados a débito da conta do Ativo Circulante como adiantamento de sobras. Assim, procedendo, a fiscalizada auferiu, de fato, sobras em valores inferiores aos valores repassados aos médicos-cooperados no decorrer do exercício (a título de adiantamento de sobras). Por conseguinte, existiu distribuição de lucros (que a atuada chama de sobras).

DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte apresentou, em 12/06/2003, tempestivamente, impugnação conjunta ao IRPJ e à CSLL (fls. 691-700), alegando, em síntese, que:

1. a autoridade administrativa conceituou de forma equivocada, como não-cooperativos, os atos cooperativos principais e auxiliares que pratica;

2. oferece os resultados dos atos cooperativos auxiliares à tributação, e optou por capitalizar esses resultados, já descontados os valores pagos a título de IR e de CSLL e retendo na fonte os valores pagos a título de IRPJ e de CSLL;

3. a autoridade fiscal entendeu que não poderia ter havido tal capitalização e descaracterizou a cooperativa, excluindo, "como custo operacional direto, portanto dedutível da receita decorrente desses atos cooperativos, do valor correspondente ao repasse dos mesmos, tal como realizado pela cooperativa, aos seus médicos associados", sendo que "os atos mencionados retirados foram para a apuração da base de cálculo dos tributos exigidos, sem que houvesse correspondente retirada da receita". Assim, a receita decorrente dos atos cooperativos foi integralmente levada em conta para efeitos de cálculo de IRPJ e da CSLL, sem contrapartida nas correspondentes despesas. Em decorrência, foi aumentado "o resultado tributável da atuada, gerando uma distribuição de sobras aos cooperados em valor superior àquela efetivamente realizado pela cooperativa, para efeitos de ser declarado que a mesma distribuirá resultados de atos tributáveis, tidos pelo fisco como não cooperativos". No recálculo do imposto de renda, acabou sendo atingido todo o resultado da atuada, independente de advir de atos cooperativos ou não;

4. a autuação afronta o art. 3º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/97, o art. 47 da Lei nº 4.506/64 (arts. 290 e 299 do RIR 99) e o art. 168 do RIR 99, bem como os Pareceres Normativos CST 73/75 e 38/80;

5. a legislação do IRPJ, no art. 279 do RIR/99, determina a contabilização de tais ingressos como receita operacional. Logo, ao desconsiderar-se, para apuração das sobras, o custo dos atos cooperativos, há contrariedade à legislação. O erro está em considerar que os valores mensalmente percebidos por um cooperativado são sobras, ou seja, resultados de uma sociedade após o exercício, o que desmente o próprio nome de sobras, cujo cálculo advém de resultarem da diferença entre os valores arrecadados pela cooperativa e os valores pagos, ao longo do exercício, ao associado. Tais pagamentos são operação normal, não podendo ser considerado sobras importância pagas mensalmente ao trabalhador, pois são contrapartidas de produção a partir da qual nascem as sobras, o que é reconhecido pelo art. 628 do RIR/99 (art. 7º da Lei nº 7.713/88);

6. o regime tributário aplicado na autuação é de uma sociedade civil profissional, contrariando o disposto no PN CST 15/83."

Na sequência, foi emitido o Acórdão nº 10-17.644 da DRJ/Porto Alegre, de fls. 934 a 952, com o seguinte ementário:

COOPERATIVA. DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO AUFERIDO. CAPITALIZAÇÃO DAS COTASPARTES COM O LUCRO AUFERIDO. IMPOSSIBILIDADES. FRAUDE AO REGIME JURÍDICO-TRIBUTÁRIO COOPERATIVO. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO GLOBAL

1. A inexistência de lucro é princípio tão forte que caracteriza, enquanto sociedades, as cooperativas (Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, caput).

2. Sendo assim, como regra geral, as cooperativas praticam atos que não geram lucro. Se não há lucro, (1) não incidem os tributos cuja base de cálculo o tem como pressuposto (IR e CSLL) e (2) não há lucro para distribuir.

3. Como exceção, as cooperativas praticam atos que geram lucro, o que é permitido (1) explicitamente pelos arts. 85, 86 e 88 da Lei n 5.764/71 e (2) implicitamente pelo sistema normativo próprio a estas sociedades, na forma permissiva regulamentada pelo Regulamento do Imposto de Renda, art. 183, caput. Exemplo de ato gerador de lucro e implicitamente permitido é a aplicação de recursos da cooperativa junto ao mercado financeiro.

4. Uma vez que a ausência de lucro faz parte da essência das cooperativas, o sistema legal, ao permitido excepcionalmente, criou regras que impedem os membros de fruí-lo diretamente, determinando sua destinação ao Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (FATES) (art. 87 da Lei nº 5.764/71).

5. Essa interpretação - tomada em um contexto no qual se verifica que as permissões explícitas para o lucro estabelecidas pela Lei nº- 5.764/71 são insuficientes para atender as atuais demandas associativas, sociais e de mercado - não excepciona a regra que impossibilita as cooperativas distribuírem o lucro que porventura auferirem. Se a Lei nº 5.764/71 permite excepcionalmente às cooperativas auferirem lucro (arts. 85, 86 e 88), em nenhum momento permite que o lucro seja distribuído aos associados. Não haveria de ser diferente com outros atos geradores de lucro, que somente são permitidos às cooperativas em decorrência de depreensão hermenêutica.

6. A incorporação do lucro ao patrimônio da cooperativa (FATES) vai ao encontro dos ideais cooperativistas, uma vez que este fundo objetiva o fortalecimento da sociedade que o constitui (a qual poderá promover a capacitação técnica de seus associados) e do movimento cooperativista como um todo (através do fomento A educação cooperativista), além de viabilizar assistência social aos membros e empregados da sociedade.

7. Quando a cooperativa aufere de lucro, incidem os tributos cuja base de cálculo o tem como pressuposto (IRPJ e CSLL).

8. É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às cotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano, que incidirão sobre a parte integralizada (Lei 5.764, art. 23, § 3º).

9. A distribuição, por uma cooperativa, do lucro gerado, frauda o regime jurídico cooperativo.

10. A capitalização das cotas-partes com o lucro frauda o regime jurídico cooperativo.

11. Utilizar-se, para cálculo dos juros sobre o capital próprio, das cotas-partes capitalizadas pelo lucro frauda o regime jurídico cooperativo.

12. A autuada: (1) capitaliza cotas-partes com lucros, (2) utiliza, para cálculo dos juros sobre o capital próprio, das cotas-partes capitalizadas pelo lucro, e (3) distribui os lucros integralizados nas cotas-partes na retirada dos associados, fraudando, com tais atos, o regime jurídico-tributário cooperativo.

13. Resta ao Fisco, evidenciando tais situações, tributar o resultado global da cooperativa. (RIR 99, art. 182, § 2º)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro valem as mesmas ponderações tragadas em relação ao Imposto sobre a Renda, conforme parágrafo único do art. 6º da Lei no 7.689/88, considerada a necessária conformidade que deve existir da decisão do lançamento decorrente com o decidido no lançamento que lhe deu origem.

Lançamento Procedente

Os principais fundamentos utilizados no voto condutor do acórdão recorrido, podem ser assim resumidos, conforme transcrição que segue:

“[...]”

Ocorre que a interessada atua no mercado oferecendo planos de saúde. Nestes, se obriga a ofertar aos seus beneficiários/consumidores: a) os serviços de seus membros cooperativados (médicos) e b) os serviços de terceiros, não-vinculados à cooperativa, como hospitais, laboratórios, fisioterapeutas e odontólogos.

Esses últimos (hospitais, laboratórios, fisioterapeutas e odontólogos), contratados pela cooperativa, se obrigam, mediante contraprestação previamente ajustada, a prestar seus serviços aos beneficiários da cooperativa. O pagamento desta contraprestação acarreta um custo para a cooperativa. Em contrapartida, a autuada embute um valor para cobrir tais custos no preço dos contratos que firma com seus beneficiários/consumidores. É este o resultado positivo que redundará em lucro para a cooperativa (ganho de intermediação de serviços de terceiros).

O lucro auferido, como visto, deve ser dirigido ao FATES.

[...]

A autuada, em afronta à determinação de dirigir o lucro para o FATES, misturou o lucro com as sobras, como admite expressamente à fl. 528 ("Em relação ao item 1 a resposta é sim, todos os resultados auferidos nos anos de 1999 e 2000, quer fossem de atos principais ou de atos auxiliares foram tratados como sobras"). Após, utilizou o lucro para capitalizar as cotas-partes, que são subscritas pelos associados no momento do ingresso na cooperativa, de acordo com o art. 24 da Lei no 5.764/71:

Art. 24. O capital social será subdividido em cotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário-mínimo vigente no país.

No entanto, há expressa disposição legal que não permite a capitalização do lucro às cotas-partes, ou ainda o estabelecimento de outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros (excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano, que incidem sobre a parte integralizada) (art. 24, § 3º da Lei nº 5.764/71):

§ 3º. É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às cotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano, que incidirão sobre a parte integralizada.

Não bastasse esse fato, a autuada distribuiu este lucro quando da retirada de associados, em nova afronta ao § 3º do art. 24 da Lei no 5.764/71 e ainda utilizou, para o cálculo dos juros sobre o capital próprio, do valor das cotas-partes capitalizadas pelo lucro.

[...]

8º) é indevido o modo que a autuada utiliza para distinguir, para fins de cálculo dos tributos devidos, as receitas tributáveis das não-tributáveis, ou seja, "o critério utilizado já há muito tempo pela Unimed Vale dos Sinos para o rateio das receitas auferidas para definir a base de cálculo do IRPJ é de acordo com o custo. Encontra-se a proporcionalidade do custo referente aos Atos Cooperativos Principais e aos Atos Cooperativos Auxiliares" (fl. 45).

A utilização do custo (mais apropriadamente, dispêndio) proporcional entre os atos não-cooperativos intrínsecos (atos cooperativos principais, para a autuada) e os atos não-cooperativos extrínsecos (atos cooperativos auxiliares, para a autuada) como critério para o rateio das receitas auferidas (entre atividades próprias da cooperativa e aquelas de intermediação de negócios de terceiros, como hospitais, laboratórios, fisioterapeutas e odontólogos) afronta o item 5 do Parecer Normativo CST nº 38/80, item 5. Isto porque como visto, não há destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos (os ingressos não indicam individualizadamente a que espécie de prestação se destinam, porque recebidos a um único título e em pagamento de contraprestação múltipla e heterogênea), e, deste modo, deve-se tributar o resultado global da cooperativa.

9º) uma vez que é indevida a utilização do método de proporcionalizar as receitas tributáveis em razão dos dispêndios (custos ou despesas), o erro de critério nos parâmetros deste método (ou seja, a superavaliação dos custos por ter a cooperativa considerado, erroneamente, resultados — honorários médicos — como dispêndios ou custos), não é fundamento para o lançamento do resultado global da cooperativa.

10º) é fundamento suficiente para o lançamento do resultado global da cooperativa (1) a capitalização das cotas-partes com o lucro e/ou (2) a utilização, para o cálculo dos juros sobre o capital próprio, do valor das cotas-partes capitalizadas pelo lucro, e/ou (3) a distribuição de seu lucro por via indireta, integralizado-o às cotas-partes do capital social e as distribuindo aos associados que se retiraram, passo a abordar a questão da superavaliação dos custos dos atos não-cooperativos intrínsecos (item 5.1 do auto de infração) ou a falta de destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos.

Passo agora a analisar a legislação citada pela impugnante, que não a socorre. A maior parte das alegações tenta provar a natureza jurídica de custo (mais apropriado seria dizer dispêndios) do repasse mensal de honorários aos médicos cooperados. No entanto, como visto — apesar de não ser correto tal posicionamento —, o montante dos dispêndios não possui qualquer influência neste lançamento, uma vez que ele não pode ser usado como critério de discriminação das receitas tributáveis, no estrito teor do PN CST 38/80.

Em sua peça recursal, a recorrente praticamente repisa os mesmos argumentos trazidos com a impugnação.

Argumenta, em síntese, que o lançamento foi feito em contrariedade à legislação que rege a contabilização das sociedades cooperativas, sendo indevida a desconsideração do custo dos atos cooperativos para apuração das sobras ao final do período.

A seu favor, menciona doutrina a respeito das sociedades cooperativas, assim transcrita, fl. 972:

“Assim, os gastos contabilizados pela sociedade cooperativa devem ser segregados nos livros contábeis segundo sua natureza; se incorridos para gerar receitas dos cooperados (atos cooperativos), tais gastos devem ser contabilizados em conta de apuração de sobras ou faltas. Ao contrário, se os gastos forem incorridos para gerar receitas decorrentes de atos não cooperativos, então devem registrados como despesa da sociedade, para a apuração do resultado (lucro ou prejuízo) tributável pelo imposto de renda e contribuição social”.

Alega, ainda, que diferentemente do que foi dito na decisão recorrida, os valores arrecadados e repassados aos associados cooperados são tidos como ingressos e não receitas, transcrevendo a respeito, excerto da Norma Brasileira Contábil NBC – T 10.

Aduz que as sobras são a devolução da retenção dos honorários médicos que ficaram com a cooperativa para fazer frente às despesas societárias, as quais são devolvidas ao final do exercício, fazendo incidir a tributação na pessoa física, jamais na pessoa jurídica. O pagamento mensal, em uma cooperativa, cujo objeto é angariar serviços aos cooperativados, é operação normal, não podendo ser consideradas como “sobras” importâncias mensalmente pagas aos trabalhadores/médicos. São contrapartidas de produção a partir das quais nascem as sobras.

Protesta pela descaracterização da personalidade jurídica da cooperativa com a finalidade de se efetuar a exigência tributária.

Menciona, ainda, que o acórdão recorrido deixou de considerar o pedido de parcelamento da CSLL, no âmbito do Paes-parcelamento especial, de que trata a Lei nº 10.684,

de 30 de maio de 2003, conforme requerimento datado de 30/07/2003, fls. 979, requerendo a sua exclusão do presente litígio.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator.

O recurso é tempestivo e nos termos da lei. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, cumpre registrar que efetivamente a autuada solicitou o parcelamento no âmbito do “Paes”, de que trata a Lei nº 10.684, de 2003, relativo à CSLL exigida na presente autuação, conforme requerimento da fl. 979. Dito parcelamento encontra-se acompanhado no processo nº 11065.004778/2003-19, conforme Despacho exarado pela DRF/Novo Hamburgo, de fls. 992 a 994, razão pela qual os valores lançados a esse título devem ser excluídos do presente litígio.

Dessa forma, resta no presente processo a discussão a respeito da exigência do IRPJ. A fiscalização constatou que a sociedade deveria ter tributado todo o resultado obtido nos anos de 1999 e 2000, face a distribuição (indevida) aos associados de lucros auferidos em atividades tributáveis.

Conforme relatado neste acórdão, os lucros foram distribuídos, de forma indireta aos associados, de duas formas: i) dos lucros contabilizados (que a autuada chama de sobras), parte foi distribuída aos sócios, parte foi capitalizada com a integralização de capital com parte do resultado obtido para, na sequência, distribuí-los com a retirada do associado da sociedade; e ii) pelo acréscimo indevido na rubrica “custos” dos “atos cooperativos principais”, acarretando uma distorção no rateio utilizado para determinação do percentual das “receitas tributáveis” e das “receitas não-tributáveis”.

Inicialmente, cumpre esclarecer à recorrente que, em nenhum momento, seja no Relatório Fiscal, seja no Acórdão recorrido, foi defendida a tese de que se deveria descaracterizar a natureza jurídica da sociedade cooperativa para fins tributários. O que ocorreu, em síntese, foi a identificação da distribuição de lucros feita de forma indireta, bem como a majoração dos custos contrapostos às receitas auferidas nos “atos cooperativos principais”, o que ocasionou uma desproporção no rateio das receitas tributáveis e das não tributáveis, tendo sido tributado apenas o resultado positivo dos atos não cooperativos. Assim, é de se afastar, de imediato, todas as alegações trazidas na peça recursal em relação a alegada descaracterização, pois se trata de matéria não utilizada como fundamento no lançamento fiscal.

Já em relação à distribuição dos lucros feitos de forma indireta aos associados, relativo às sobras contabilizadas, onde parte foi distribuída aos sócios, e parte foi capitalizada para, na sequência, distribuí-los quando da retirada do associado da sociedade, *(item i) da irregularidade apurada pela fiscalização*), cumpre dizer que essas matérias não foram objeto de contestação expressa na peça recursal, reputando-se definitivamente julgadas, na esfera administrativa, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Em que pese a constatação acima, julgo pertinente esclarecer que a própria autuada reconheceu, fl. 528, que todos os resultados auferidos nos anos de 1999 e 2000, quer sejam resultados de atos principais (sobras) ou resultados de atos auxiliares (lucros), foram tratados como sobras.

As “sobras” podem ser distribuídas aos associados (art. 80, II da Lei nº 5.764, de 1971). No entanto, há expressa disposição legal que não permite a capitalização do lucro às cotas-partes, ou ainda o estabelecimento de outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros (excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano, que incidem sobre a parte integralizada), a teor do § 3º do art. 24, da Lei nº 5.764, de 1971.

Art. 24. O capital social será subdividido em cotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário-mínimo vigente no país.

§ 3º. É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às cotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano, que incidirão sobre a parte integralizada.

No presente caso, a interessada também incorreu em violação ao art. 87, da Lei nº 5.764, de 1971, que determina que os resultados apurados com não associados (lucros) deverão ser levados à conta do FATES:

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Assim, conclui-se que a autuada, ao efetuar a destinação do resultado do período, incorreu na ilegal transferência, à conta capital, de parcela do “lucro” auferido, parcela esse que sofreu o acréscimo dos juros sobre o capital e que também foi distribuída aos associados quando da sua retirada, procedimentos esses feitos de forma contrária a legislação. A esse respeito, cabe registrar da existência de expressa disposição legal que não permite a capitalização do lucro às cotas-partes, ou ainda, estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, consoante § 3º do art. 24, da Lei nº 5.764, de 1971, acima transcrito.

A seu turno, o art. 182, e parágrafos, do RIR/99, estabelece serem tributáveis os resultados quando as cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes de capital:

Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum,

sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuírem 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, de 1971, art. 24, § 3º).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto. (grifei)

Com efeito, verifico dos autos, fls. 683, que a soma dos valores dos lucros distribuídos relativo a capitalização do resultado (da parte referente aos lucros auferidos) e dos juros aplicado sobre o capital integralizado, ultrapassa com folga os valores glosados pela fiscalização nos anos de 1999 (R\$ 443.047,53) e de 2000 (R\$ 385.359,10) - (fl. 661), de modo que é razão suficiente para o lançamento ora examinado, o resultado integral (sem qualquer exclusão) apurado pela cooperativa nos anos de 1999 e 2000, face a constatação de ter sido indevida: (1) capitalização das cotas-partes com o lucro (fl.680 - R\$ 240.443,70 e R\$ 360.084,64) e/ou (2) utilização, para o cálculo dos juros sobre o capital, do valor das cotas-partes capitalizadas pelo lucro (fl. 680 – R\$ 269.648,91 e 348.469,53), e/ou (3) a distribuição de seu lucro por via indireta, integralizado-o às cotas-partes do capital social, aos associados que se retiram da sociedade (valores exemplificativos às fls. 678/679).

Dessa forma, concluo que mostra-se suficientemente fundamentado, para o lançamento fiscal, as irregularidades apontadas no item anterior (*item i) da irregularidade fiscal*), que não foi contestada expressamente, devendo, portanto, ser mantida a exigência fiscal relativa ao IRPJ.

Mesmo considerando a conclusão retro, considero pertinente, para que não se alegue cerceamento do direito de defesa, que este colegiado também se manifeste a respeito da irregularidade fiscal do item ii): acréscimo indevido na rubrica “custos” dos valores de honorários médicos relativos aos “atos cooperativos principais”. Este fato teria acarretado, segundo a fiscalização, a distorção no rateio utilizado para determinação do percentual das “receitas tributáveis” e das “receitas não-tributáveis”.

Para melhor compreensão da matéria examinada, transcrevo, na sequência, parte do voto condutor do acórdão recorrido, que muito bem descreve as atividades desenvolvidas pela sociedade cooperativa:

“Pois bem, a interessada é cooperativa médica, espécie de cooperativa de trabalho. Deste modo, exerce seu papel facilitando a colocação do trabalho de seus médicos associados no mercado. Assim, o resultado positivo da atuação médica (consultas, visitas a pacientes internados e procedimentos clínicos e cirúrgicos) irá gerar sobras (resultados positivos de sua atividade), as quais não são tributáveis pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e pela Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Ocorre que a interessada atua no mercado oferecendo planos de saúde. Nestes, se obriga a ofertar aos seus beneficiários/consumidores: a) os serviços de seus

membros cooperativados (médicos) e b) os serviços de terceiros, não-vinculados à cooperativa, como hospitais, laboratórios, fisioterapeutas e odontólogos.

Esses últimos (hospitais, laboratórios, fisioterapeutas e odontólogos), contratados pela cooperativa, se obrigam, mediante contraprestação previamente ajustada, a prestar seus serviços aos beneficiários da cooperativa. O pagamento desta contraprestação acarreta um custo para a cooperativa. Em contrapartida, a autuada embute um valor para cobrir tais custos no preço dos contratos que firma com seus beneficiários/consumidores. E este o resultado positivo que redundará em lucro para a cooperativa (ganho de intermediação de serviços de terceiros).”

Com relação à cooperativa de médicos, que ora se examina, assim se manifestou o Parecer Normativo CST nº 38, de 31/10/80 - DOU 05/11/80, que muito bem elucida a matéria, abaixo transcrito:

“3. DAS COOPERATIVAS DE MÉDICOS

3.1 - Atos Cooperativos

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

3.2 - Atos Não-Cooperativos, Diversos dos Legalmente Permitidos

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

3.3 - Intermediação

Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja a intermediação.

3.4 - Organização Mercantil

Estas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil

operacional, neste particular, envolve (1) atividade econômica, (2) fins lucrativos, (3) habitualidade, (4) organização voltada à circulação de bens e serviços e (5) assunção de risco. Esta afirmação melhor estará corroborada se abstrairmos, dentre as obrigações assumidas entre a clientela, a de prestação de serviços médicos pelos próprios associados; percebe-se, então, que seria lógica e juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços.

3.5 - Ainda por incabível qualquer alegação tendente a considerar tratar-se de cooperativa mista (art. 10, § 2), c/c art. 7º, da lei citada), é fácil depreender que a diversificação das prestações de bens/serviços que dependem de intermediação, poderia ensejar a escalada a outras, sob alegação de afinidade, como por exemplo, fornecimento de refeições, locais de repouso e veraneio, tratamento dentário, assistência social e quiçá até serviço funerário.

Já o item 5 do mesmo Parecer Normativo CST nº 38/80, existe a previsão da forma como deverão ser apurados os resultados tributáveis no caso dos ingressos (receitas das mensalidades) das cooperativas não indicarem individualizadamente a que espécie de prestação se destinam:

“5. APURAÇÃO DOS RESULTADOS TRIBUTÁVEIS

5.1 - Como foi dito inicialmente, deve o imposto de renda ter por base de cálculo o resultado determinado a partir da escrituração contábil, que apresente destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, como explicitado no PN CST nº 73/75. Todavia, não houve tal destaque, como no caso em que os ingressos não indiquem individualizadamente a que espécie de prestação se destinam, porque recebidos a um único título e em pagamento de contraprestação múltipla e heterogênea, a escrita será imprestável para a apuração do lucro real.

5.2 - Far-se-á mister, então, arbitrar o lucro, como determinado pelo artigo 7º, IV, do Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, e legislação regulamentar.”

É exatamente o que ocorre no presente caso. A sociedade cooperada em exame, recebe ingressos originados das mensalidades pagas pelos seus clientes, pessoas físicas e pessoas jurídicas, destinados a cobrir os dispêndios da sociedade, seja em relação aos associados da cooperativa (médicos) seja em relação a terceiros não associados (hospitais, laboratórios, fisioterapeutas e odontólogos).

É sabido que o resultado das operações com terceiros, não associados, sofrem a incidência tributária, devendo haver a segregação das receitas e das despesas entre os atos cooperativos e os não cooperativos (com não associados) a fim de possibilitar a correta apuração da base tributável, nos termos do citado Parecer:

“Diversos atos normativos estabeleceram o entendimento de que as sociedades cooperativas tem a obrigação de destacar em sua escrituração contábil as receitas não compreendidas como típicas ou normais a esse tipo societário, bem como os correspondentes custos, despesas e encargos, a fim de ser apurado o lucro a ser oferecido à tributação (PN CST nº 73/75, D.O. de 04.08.75),” (...)

Pois bem. No caso em análise não há a segregação das correspondentes receitas e custos, entre as atividades cooperativas e não cooperativas.

O critério utilizado pela autuada para o rateio das receitas auferidas para definir a base de cálculo do IRPJ foi unicamente de acordo com o “custo”, utilizando-se a proporcionalidade do “custo” referente aos “atos cooperativos” e do custo referente aos “atos não cooperativos”.

A meu ver, entendeu corretamente a fiscalização que a utilização do método de proporcionalizar as receitas tributáveis em razão dos custos (dispêndios) não possui suporte na legislação tributária.

Contudo, creio que o agente fiscal equivocou-se na interpretação de que os honorários pagos aos médicos cooperados não teriam a natureza de custo, refazendo os cálculos das receitas tributáveis e não-tributáveis com o mesmo método (errôneo) de proporcionalizar as receitas tributáveis em razão dos custos (*porém desconsiderando os honorários médicos como custos*), fls. 684/685, de modo que deveria ser considerado como resultado tributável todo o resultado apurado pela autuada, e não somente parte dele.

Já a requerente argumenta, em síntese, que o lançamento foi feito em contrariedade à legislação que rege a contabilização das sociedades cooperativas, no sentido de não ter se considerado para apuração das sobras, ao final do período, os custos (honorários médicos) dos atos cooperativos.

Creio que a controvérsia em relação a considerar os honorários médicos como parcela dos custos das atividades cooperativas é irrelevante para a solução do caso. Os itens 5.1 e 5.2 do Parecer Normativo CST nº 38/80 acima transcritos, esclareceram de forma diferente a questão. Estabeleceu o referido parecer que, não havendo destaque, individualizadamente, a que espécie de prestação os ingressos se destinam, porque recebidos a um único título e em pagamento de contraprestação múltipla e heterogênea, a escrita será imprestável para a apuração do lucro real. Não havendo destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, far-se-á mister, então, arbitrar o lucro como determinado pelo artigo 7º, IV, do Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, e legislação regulamentar.”

No presente caso, inexistente apuração em separado das receitas das atividades próprias da cooperativa e das receitas derivadas das operações por ela realizadas com terceiros decorrentes de ganhos, por exemplo, com a revenda de diárias e serviços hospitalares, de laboratórios, de fisioterapeutas e odontológicos, que são vendidos em seus planos de saúde.

A esse respeito, vejamos o que dispõe o item 6 do PN CST 73/75:

Parecer Normativo 73/75:

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por ela realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos e imputados as 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. Conseqüentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeito 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 resultado líquidos das transações eventuais.

A autuada, ao contrário do que estabelece o PN CST 73/75 acima transcrito, não possui em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por ela realizadas com terceiros, mas busca diferenciar as receitas tributáveis e não tributáveis a partir de seu “custo conhecido”, sem nenhum suporte para aplicação desse método.

Dessa forma, se a escrituração não segregar as receitas e as despesas/custos segundo a sua origem (atos tributáveis e não-tributáveis), o resultado da cooperativa será tributado de forma global, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não-incidência tributária.

Neste sentido, decidiu o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme ementário que se transcreve:

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 5.764/71, é passível de tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e as despesas/custos segundo a sua origem - atos cooperativos e não cooperativos - ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não se apoiar em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária. (grifou-se) (Número do Recurso: 146547. Terceira Câmara. Número do Processo: 10830.005877/2004-18. Tipo do Recurso: voluntario. Data da Sessão: 19/10/2006. Relator: Leonardo de Andrade Couto. Decisão: Acórdão 103-22690)

Dessa forma, conclui-se que o método adotado pela autuada para o rateio das receitas tributáveis e não tributáveis, utilizando-se unicamente o custo proporcional a essas receitas, afronta o item 5 do Parecer Normativo CST nº 38/80, devendo-se, deste modo, tributar o resultado global da cooperativa.

Haja vista os fundamentos acima expostos, voto que seja considerada definitiva, na esfera administrativa, a matéria não expressamente contestada no recurso e, no mérito, que seja negado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo

Processo nº 11065.001921/2003-11
Acórdão n.º **1202-000684**

S1-C2T2
Fl. 1014

CÓPIA