



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13558.001052/96-37
Recurso nº : 127.232
Acórdão nº : 301-32.171
Sessão de : 19 de outubro de 2005
Recorrente(s) : UNIMED REGIÃO SUL DA BAHIA COOPERATIVA
DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ/SALVADOR/BA

FINSOCIAL. DECADÊNCIA. A partir de 25/7/91, data de vigência da Lei nº 8.212/91, o prazo para a Fazenda Nacional formalizar o crédito relativo às contribuições para a Seguridade Social é de 10 anos contados a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Os fatos geradores anteriores a essa data vinculam-se ao prazo de decadência de 5 anos previsto no art. 173 do CTN, em vista de o Decreto-Lei nº 2.049/83 não estabelecer prazo específico distinto para a formalização do crédito decorrente da contribuição ao Finsocial.

SOCIEDADE COOPERATIVA. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO GLOBAL. Se a escrituração da cooperativa não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, se a segregação feita 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 não incidência tributária.

RECURSO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado..


OTACÍLIO DANÇAS CARTAXO
Presidente


ATALINA RODRIGUES ALVES
Relatora

Processo nº : 13558.001052/96-37
Acórdão nº : 301-32.171

Formalizado em: **12 DEZ 2005**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Carlos Henrique Klaser Filho, José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Valmar Fonsêca de Menezes e Susy Gomes Hoffmann.

CMG

Processo nº : 13558.001052/96-37
Acórdão nº : 301-32.171

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual transcrevo:

“Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte acima identificada, foi lavrado o Auto de Infração de folhas 04 e 05, relativo ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, no valor de 32.013,33 UFIR, acrescido de multa de ofício e juros de mora, pertinente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1991 a março de 1992.

2. Como enquadramento legal foi apontado o art. 1º, parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 1.940/82; arts. 16, 80 e 83 do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86; e art. 28 da Lei nº 7.738/89.

3. No Termo de Verificação e Constatação, fls. 16/25, relata o autuante:

- A empresa, no que se refere ao campo de abrangência da isenção das cooperativas, só faria jus (caso segregasse o resultado da conta correspondente) àquelas receitas oriundas das prestações de serviços diretas aos associados, ou seja, na organização e administração de interesses comuns ligados à profissão, captação de clientes, cobrança e recebimentos de honorários, apuração e cobrança das despesas da sociedade, tal como é da essência das cooperativas de médicos à vista do que se depreende dos itens 2.1 e 3.1 do Parecer Normativo CST nº 38/80;
- Analisando cada tipo de receita da empresa, percebe-se que se trata de contratação com terceiros de serviços laboratoriais, ambulatoriais, hospitalares, etc; típicos dos atos não-cooperativos e não permitidos, *ex vi* do item 3.2 do mesmo parecer multicitado;
- Com relação aos atos cooperativos, nota-se ao longo de todos os lançamentos contábeis, receitas tipo: de Atendimento Hospitalar e G.I.H (Guia de Atendimento Hospitalar), de Medicamentos, de Filmes e Mat. Medicamentos, de Tomografia, de Exames Diversos, de Consultas, de Material e Filmes, de Tratamentos Médico-Cirúrgicos, de Inscrição de Cliente, etc.; todas com características de seguro-saúde;
- Apesar de ter solicitado do contribuinte, em 22/08/1996, com relação aos diversos tipos de receitas acima mencionados,

Processo n° : 13558.001052/96-37
Acórdão n° : 301-32.171

documentos a eles correspondentes, o mesmo não o fez, limitando-se apenas a relacioná-los e defini-los tal como se encontra em sua resposta datada de 11/09/96 (fl. 27);

- Com relação ao FINSOCIAL, previsto pelo Decreto-lei n° 1.940/82, em seu Regulamento aprovado pelo Decreto n° 92.698/86, art. 3°, inciso IV, alínea "I", indica as sociedades cooperativas como contribuinte, em relação às operações com terceiros não cooperados, tendo como base de cálculo, conforme art. 28, inciso X do referido regulamento, o Imposto de Renda devido pela empresa, à alíquota de 5% (cinco por cento), conforme previsto no art. 37 desse mesmo regulamento;

- Embora o contribuinte tenha compensado os prejuízos dos exercícios de 1991 a 1992, não logrou comprová-los. Além disso, o prejuízo apurado indevidamente no ano calendário de 1991 foi convertido em lucro conforme se demonstrou (fl. 20);

- Na folha 266 (última) do Diário Geral (fl. 62) correspondente o contribuinte elaborou apenas um demonstrativo sintético, onde apura o saldo das contas transferidas p/ balanço no final do ano-calendário, bem como SOBRAS LÍQUIDAS NO EXERCÍCIO no valor de Cr\$ 78.693.400,52, sem obedecer aos critérios estabelecidos pelas leis comerciais e fiscais.

4. Cientificada da exigência fiscal em 07/01/1997, fl. 04, a autuada apresentou, em 05/02/1997, a impugnação de folhas 222 a 232, com os argumentos a seguir sintetizados:

- Passou despercebido ao fiscal que nas cooperativas de prestação de serviços, como é o caso das UNIMEDS, o que deve ser levado em conta para caracterizar um ato como cooperativo ou não, é o prestador do serviço. Prestador cooperado – ato cooperativo. Prestador não cooperado – ato não cooperativo;

- Nas cooperativas UNIMEDS os prestadores dos serviços (médicos) são cooperados. Já os tomadores dos serviços (usuários) são todos não cooperados;

- É totalmente irrelevante saber se o tomador do serviço é cooperado ou não. Se estivéssemos diante de uma cooperativa de consumo, aí sim, a figura do tomador seria prestigiada;

- Cita texto de Walmor Franke sobre cooperativa de serviços médicos;

Processo nº : 13558.001052/96-37
Acórdão nº : 301-32.171

- Se os serviços foram prestados integralmente por médicos cooperados, a receita advinda nada mais é do que contrapartida dos referidos serviços;
- Em todas as modalidades de receita, o fiscal levou em conta a figura do usuário, como se estivesse diante de uma cooperativa de consumo. Todavia, o que realmente importa é que todos estes serviços foram prestados por médicos cooperados;
- Com relação aos atos auxiliares, pode-se considerar que a finalidade das Cooperativas é congregar seus cooperados, prestando-lhes os serviços necessários para o desenvolvimento de sua atividade econômica. Neste contexto, a contratação de serviços ou aquisição de bens de terceiros é indispensável para o cumprimento de sua finalidade, na medida em que, sem estas operações, o exercício da atividade de seus cooperados fica prejudicada;
- No caso das Cooperativas Médicas, o exercício da atividade dos cooperados depende da contratação de serviços de laboratórios, hospitais, clínicas, além da utilização de medicamentos;
- O Parecer Normativo 38/80 no item 3.3 considera imprescindível a aquisição destes bens ou serviços, mas interpreta como necessidade da Cooperativa e não de seus cooperados, esquecendo-se que ambos constituem um único elemento;
- O mesmo Parecer Normativo, não encontrando fundamento legal para classificar estas operações como ato não cooperativo, já que os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5764/71, define claramente estes atos, criou o ato intermediário, denominado ato acessório, o qual para efeitos de tributação é considerado ato não cooperativo;
- A justificativa de que a prática destas operações transforma a sociedade cooperativa em organização mercantil carece de fundamentação, pois a contratação destes bens ou serviços tem como única finalidade tornar viável o desenvolvimento da atividade econômica do cooperado;
- O referido Parecer Normativo não levou em consideração o artigo 5º da Lei nº 5764/71, ao dar às Cooperativas de Serviços Médicos tratamento diferenciado, no que diz respeito à interpretação da legislação;
- As operações que nestas Cooperativas são consideradas ato intermediário ocorrem em Cooperativas de diferentes atividades

Processo n° : 13558.001052/96-37
Acórdão n° : 301-32.171

econômicas, mas apenas nestas são assim classificadas, em total resposta ao inciso II do art. 150 da Constituição Federal;

- Elabora um quadro comparativo entre uma Cooperativa de Produção e uma de Serviços Médicos para evidenciar as semelhanças existentes;

- É tarefa das Cooperativas viabilizar o exercício das atividades de seus cooperados, e sempre que estiverem procedendo para atingir este objetivo, estarão praticando única e exclusivamente o ato cooperativo;

- Enfatiza que a não incidência do Imposto de Renda, PIS, COFINS, Contribuição Social e FINSOCIAL sobre os atos cooperativos praticados pelas UNIMEDS já foi objeto de reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes e do Poder Judiciário. Cita ementas;

- Apesar de irretorquível e inequívoca demonstração de que a exigência fiscal é totalmente improcedente, haja vista que a mesma versa sobre atos cooperativos, cumpre observar, ainda, que a referida contribuição foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal;

- A requerente observou rigorosamente os ditames legais que estabelecem a isenção ou não-incidência de tributos dos atos cooperativos.

5. Com o fito de evitar alegação de cerceamento do direito de defesa, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, em 07/01/1999, retornou o processo à DRF/Itabuna, em diligência, conforme Despacho DRJ/SDR n° 06/99 (fl. 513), tendo em vista que do exame dos autos constatou-se carência de elementos que pudessem elucidar a determinação da base de cálculo da contribuição, e solicitou:

- Identificação e comprovação, detalhada, da origem das parcelas que integraram a base de cálculo do FINSOCIAL;

- Que fossem apartados os fatores que compuseram o valor tributável, provenientes de: operações com prestadores não associados à Cooperativa (pessoas físicas ou jurídicas); intermediações; contratos de seguro-saúde; faturamento dos cooperados;

- Anexação de cópias de documentos que possam servir como fonte para aclarar os valores lançados;

Processo nº : 13558.001052/96-37
Acórdão nº : 301-32.171

- Elaboração de planilhas de cálculos;

6. O relatório de folhas 607 a 612, proferido pela DRF/Itabuna, em 06/06/2002, assim concluiu da diligência:

- Após várias intimações, a impugnante não apresentou o Diário, o Razão, o Livro Registro de Prestação de Serviços nem tão pouco os documentos relativos às receitas do ano base de 1991 de modo que se mantém integralmente os valores auçados referentes a esse ano;

- Para o ano de 1992, o contribuinte não apresentou o livro Razão nem o Plano de Contas, de modo que as contas constantes no Diário tiveram que ser identificadas pelo histórico apresentado. Os históricos nem sempre eram padronizados o que gerou algumas dúvidas que não foram devidamente esclarecidas pelo contribuinte;

- Dentre os tipos de contratos de saúde oferecidos pela cooperativa aos usuários de seus serviços no período de janeiro a março de 1992 somente consegue-se assegurar diante das informações disponibilizadas que o plano denominado CONTRATO COLETIVO tem características de ser pré-pago, com preço fixo por faixa etária e não diretamente vinculado a prestação de serviços pré-determinados, adquirindo as feições de um seguro-saúde;

- O contribuinte faz a apropriação da receita do CONTRATO COLETIVO em duas contas: conta 3.1.1.01.001 - Contrato Coletivo, no qual é apropriado 70% das mensalidades para atividades principais como consultas médicas e conta 3.1.2.01.001 - Contrato Coletivo, no qual é apropriado 30% das mensalidades para atividades auxiliares como exames laboratoriais, internações hospitalares, exames complementares, etc;

- Ressalte-se que tais percentuais não foram determinados de forma atuarial, e sim, de forma aleatória e não guardam relação direta com os custos dos serviços vinculados;

- Assim sendo, considerou-se os valores lançados nas duas contas supramencionadas como receitas de atos não cooperados;

- Considera-se, por outro lado, como atos cooperados as contas constantes do Diário de janeiro a março, com os seguintes históricos: consultas, produção cooperados, produção médicos e produção serviços médicos;

Processo n° : 13558.001052/96-37
Acórdão n° : 301-32.171

- Como receitas de atos não cooperativos foram considerados os valores lançados nas contas, conforme tabela nas folhas 611 e 612;
- Assim se elaborou, para os meses de janeiro a março de 1992, os Demonstrativos de Receitas de Atos Não Cooperados I e II, que se encontram anexo (folhas 600 a 605);
- Considerando o somatório dos valores constantes em todas as contas dos referidos demonstrativos chegou-se às seguintes bases de cálculo para o FINSOCIAL:

Janeiro/92	94.506.723,34
Fevereiro/92	176.636.427,14
Março/92	87.229.838,99;

- Saliente-se que a base de cálculo encontrada para o mês de janeiro é superior à que foi encontrada pelo autuante, 88.490.576,54, porém, em virtude do prazo decadencial não é possível efetuar o lançamento suplementar;
- A diferença entre os valores tributáveis autuados e os acima encontrados para os meses de fevereiro e março correspondem às receitas de atos cooperativos, ou seja, receitas pela contraprestação de serviços médicos, pelos médicos associados à cooperativa, à sua clientela.

7. Retornado o processo à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, após realização da diligência da qual resultou a proferição do relatório acima mencionado, constatou-se que foram trazidos aos autos novos elementos e que dos mesmos a contribuinte não foi cientificada, por isso, em 11 de julho de 2002, através do Despacho nº 0106 de fls. 614 e 615, encaminhou-se este processo à Delegacia da Receita Federal em Itabuna, para ser dada ciência à interessada, reabrindo-lhe prazo para impugnação.

8. Devidamente cientificada deste relatório de diligência, em 06/08/2002, a interessada apresentou, em 05/09/2002, a impugnação de fls. 618 a 623, com os seguintes argumentos:

- Que a contribuinte teria que apresentar documentos contábeis e fiscais dos anos de 1991 a 1995, período já prescrito segundo a legislação vigente;

JMM/97

Processo nº : 13558.001052/96-37
Acórdão nº : 301-32.171

- O auditor fiscal por inobservância da Lei nº 5.764/71, tenta promover alterações no Plano de Contas da Unimed ao considerar a quase totalidade das contas como atos não cooperativos;
- Considerou através dos “históricos” algumas contas como “atos não cooperativos”, o que, em hipótese nenhuma há de prevalecer, pois as contas mencionadas guardam relação direta com as operações de atos cooperativos;
- Cita parecer do consultor jurídico da Confederação das Unimed’s do Norte e Nordeste, Dr. Reginaldo Ferreira Lima sobre os aspectos do tratamento tributário da atuação das sociedades cooperativas;
- Em face das características próprias das sociedades cooperativas, é nítida a distinção entre os fins (finalidades) das sociedades cooperativas, e o seu objeto. Enquanto os fins das cooperativas se realizam na associação de seus associados, que contribuem com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica de interesse comum, sem intuito de lucro (art. 3º), o objeto da sociedade é determinado pela atividade de seus associados (art. 5º);
- Portanto, a finalidade das cooperativas e especificamente das cooperativas de trabalho, é associar pessoas físicas (cooperativas singulares), proporcionando-lhes as condições de organização e planejamento comum de seu trabalho, transformando-o em uma “atividade econômica” que é colocada, pela sociedade, à disposição dos usuários. Trata-se da característica instrumental da sociedade, que se confunde com a atuação dos próprios cooperados;
- Por outro lado, toda a atuação da cooperativa nesse sentido, compreendendo os atos direcionados à operacionalização das atividades conjuntas de seus associados, se inserem dentro do denominado “ato cooperativo”.
- “Ato cooperativo”, por conseguinte, compreende todo o relacionamento do cooperado com a cooperativa, na obtenção dos serviços indispensáveis à materialização e coletivização da atividade econômica que constitui o seu objeto. Para a consecução desses fins, tem as cooperativas um complexo de competências, que não se resumem no relacionamento com seus sócios, mas na relação com os interessados em obter o produto da atividade econômica de seus cooperados (usuários no caso), e também na relação inerente à aquisição de recursos (bens ou serviços) para que atividade-objeto dos cooperados se complemente;

Processo nº : 13558.001052/96-37
Acórdão nº : 301-32.171

- As cooperativas prestam serviço, em regra exclusivamente aos associados, praticando os atos inerentes à sua finalidade (atos cooperativos). Dentro dessa atuação, classifica os atos cooperativos, em três tipos: (1) atos principais, que se circunscrevem à realização final da atividade econômica dos sócios, ou seja, do objeto da cooperativa; (2) atos auxiliares, pelos quais os associados obtêm, por intermédio da cooperativa, as condições para que possam realizar o trabalho inerente à atividade econômica composta pela cooperativa; e, por último (3) atos acessórios, pelos quais a sociedade, indiretamente, atinge a sua finalidade;
- Atos não cooperativos serão aqueles realizados na utilização de recursos (bens e serviços) de pessoas (físicas ou jurídicas) que atuam dentro do mesmo objeto social dos cooperados, alheios, porém ao quadro de sócios, para cumprimento dos contratos com os usuários ou consumidores;
- Para se caracterizar o “ato não cooperativo”, a atuação da cooperativa deverá estar voltada para a prestação de serviço a uma pessoa (física ou jurídica) não cooperada, proporcionando-lhe os meios para realizar os atos principais da sociedade;
- Tem-se como inaceitável o fato do agente ter identificado a conta “3.1.1.02.011 – materiais e medicamentos”, e pretender caracterizar como operação de venda de mercadorias ou serviços. Nesse sentido, há que se ressaltar que a impugnante, de seu turno, não vende nenhum tipo de mercadoria e a prestação de serviços é exclusivamente direcionada aos seus cooperados;
- Também não pode prevalecer o entendimento do fisco quando alega que, dentre os tipos de contratos oferecidos, o CONTRATO COLETIVO, tem característica de ser pré-pago e adquire feições de um seguro-saúde. Não procede a assertiva, vez que, na cooperativa, não é negociada qualquer modalidade de seguro-saúde;
- Ainda no citado relatório consta equivocadamente que as “apropriações” não guardam correlação com os custos atuarialmente vinculados, porém a legislação das Sociedades Cooperativas (Art. 80 parágrafo único da Lei nº 5.764/71) determina sua forma de rateio, que o auditor não observou.”

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ/Salvador, rejeitou a preliminar de decadência e, no mérito, julgou o lançamento procedente em parte, por meio do Acórdão nº 2.355, de 25 de setembro de 2002 (fls. 625/644), cuja fundamentação base encontra-se consubstanciada nas ementas, *verbis*:

Processo n° : 13558.001052/96-37
Acórdão n° : 301-32.171

“Ementa: Ementa: FINSOCIAL. DECADÊNCIA. O prazo previsto para a constituição de créditos relativos à Contribuição para o FINSOCIAL é de dez anos contados a partir da data do recolhimento.

CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO. INOBSERVÂNCIA. INCIDÊNCIA DO FINSOCIAL. Caso a contribuinte não promova a contabilização em separado de suas operações de forma a possibilitar a inequívoca identificação e quantificação de receitas relativas a atos cooperativos porventura realizados, sujeitam-se tais receitas à incidência do FINSOCIAL.

RECEITAS DE ATOS COOPERATIVOS. IDENTIFICAÇÃO INEQUÍVOCA. ISENÇÃO DO FINSOCIAL. Identificadas de forma inequívoca, nos assentamentos contábeis, receitas decorrentes de atos cooperativos, isentam-se tais contas do FINSOCIAL.

Lançamento Procedente em Parte”

Cientificada do acórdão proferido, a contribuinte, por seu representante legal (fls. 690/699), interpôs recurso voluntário a este Conselho, no qual reitera as razões de defesa apresentadas nas oportunidades em que se manifestou nos autos, e requer a reforma da decisão de primeira instância, reafirmando, ainda, que restando dúvidas sobre a aplicabilidade do Parecer Normativo n° 38/80, haveria necessidade de prova pericial para demonstrar o correto cumprimento de suas normas pela empresa.

É o relatório.

Processo nº : 13558.001052/96-37
Acórdão nº : 301-32.171

VOTO

Conselheira Atalina Rodrigues Alves, Relatora

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade; dele, pois, tomo conhecimento.

Preliminarmente, cumpre verificar se o crédito exigido a título de FINSOCIAL já havia sido alcançado pela decadência.

O prazo atualmente em vigor para a constituição dos créditos pertinentes à contribuição à Seguridade Social foi fixado em 10 anos, conforme disposto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 24/7/91 (DOU de 25/7); *verbis*:

“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

(...)”

No tocante ao prazo decadencial para constituir o crédito tributário relativo às contribuições da Seguridade Social, a matéria teve decisão na Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, conforme se constata do Acórdão nº CSRF/02-01.655, decidido na sessão de 10/5/2004, cuja ementa dispôs, *verbis*:

“COFINS – DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia haver sido constituído.”

Desse acórdão, destacamos o seguinte excerto do voto do relator,¹ que, com extrema correção afirma, *verbis*:

“Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto

¹ Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

Processo n° : 13558.001052/96-37
Acórdão n° : 301-32.171

ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou a Lei nº 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, na qual se inclui a Cofins.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos; tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim é de 5 anos, como estabelecido na norma geral.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributária, editada no âmbito das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para instituí-las, é que vai fixar os prazos decadenciais, cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

Ao lado da regra geral, o legislador complementar adiantou-se ao legislador ordinário de cada ente tributante e fixou uma norma subsidiária que poderá ser utilizada pelas pessoas políticas dotadas de competência tributária. Vale dizer, o legislador ordinário, ao instituir uma exação de natureza tributária, poderá silenciar a respeito do prazo decadencial da exigência então instituída. Neste caso, aplica-se a norma prevista no art. 173 do CTN, ou seja, no silêncio do legislador ordinário da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, aplicar-se-á o prazo previsto nestes dispositivos. Mas, repita-se, apenas subsidiariamente, de modo que, a qualquer momento, cada legislador competente para instituir determinada exação, poderá vir a fixar prazo diverso, como fez a União, no caso específico da Cofins e das demais contribuições para a Seguridade Social.”

Na mesma linha desse voto, que adoto, entendo que a partir de 25/7/1991, data de entrada em vigor da Lei nº 8.212/91, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário concernente às contribuições devidas à Seguridade Social é de 10 anos a contar do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído.

No caso sob exame, tendo em vista que a formalização do crédito da Fazenda Nacional ocorreu em 07/01/1997, data da ciência do lançamento por parte da autuada, entendo correta a exigência do crédito tributário no que respeita às parcelas mensais com datas de vencimentos ocorridas a partir de 25/07/91, data de entrada em vigor da referida lei.

Entretanto, no que concerne às parcelas mensais do Finsocial com datas de vencimentos ocorridas até a data de entrada em vigor da nova lei, entendo decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário correspondente,

Processo nº : 13558.001052/96-37
Acórdão nº : 301-32.171

tendo em vista que a legislação anterior (Decreto-lei nº 2.049/83) não estabeleceu qualquer disposição fixando prazo distinto para a constituição do crédito da contribuição ao Finsocial. Os prazos de 10 anos ali fixados nos seus arts. 3º e 9º foram previstos para a guarda de documentos e para a ação de cobrança das contribuições, e não expressamente com vistas à constituição do crédito tributário, razão pela qual, nessa parte, deve ser aplicado o prazo de 5 anos previsto no art. 173 do CTN.

Diante das razões expostas, considero que devem ser excluídas da exigência fiscal as parcelas referentes às datas de vencimentos ocorridas até 15/07/1991, inclusive, correspondentes aos períodos de apuração de fevereiro até junho de 1991, tendo em vista que, por ocasião da lavratura do Auto de Infração, já havia decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir os respectivos créditos, nos termos do art. 173 do CTN.

No mérito, o cerne do litígio reside em definir o que sejam atos cooperativos, tendo em vista a norma contida no art. 5º do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 1986, que dispõe, *verbis*:

“Art. 5º As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, estão isentas da contribuição para o Finsocial tão-somente quanto aos atos cooperativos próprios das suas finalidades (Lei nº 5.764/71, art. 111).”

Verifica-se, assim, que a isenção se aplica exclusivamente aos atos cooperativos inerentes à finalidade da cooperativa que observe a legislação específica que a rege.

Por sua vez, a Lei nº 5.764, de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo, no seu art.79, assim, conceitua os atos cooperativos:

“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.” (Grifou-se)

Nos seus arts. 85, 86 e 88, a Lei nº 5.764, de 1971, esclarece que na persecução de seus objetivos, a cooperativa pode executar outras atividades além dos atos cooperativos, sem que tal importe na sua descaracterização como cooperativa. No entanto, no seu art. 111, estabelece que são considerados como tributáveis os resultados positivos decorrentes dos atos não-cooperativos legalmente permitidos:

Processo nº : 13558.001052/96-37
Acórdão nº : 301-32.171

“Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.”

No âmbito administrativo, o Parecer Normativo CST nº 38, de 30 de outubro de 1980, visando a esclarecer dúvidas acerca da base de cálculo do imposto sobre a renda das cooperativas segue a mesma orientação dada pela Lei nº 5.764, de 1971, ao dispor no seu item 2.3.2 que os atos não-cooperativos *“correspondem a alguns atos, cuja prática o legislador considerou tolerável, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, mas sujeita-os, por isso mesmo, à escrituração em separado e à tributação regular dos resultados obtidos”*.

O referido parecer no seu item 3, trata especificamente das cooperativas de médicos, esclarecendo o que são atos cooperativos e atos não-cooperativos. No sub-ítem 3.2., aponta como atos não-cooperativos, diversos dos legalmente permitidos, os serviços contratados com a clientela a preço global não discriminativo; o fornecimento de bens (medicamentos) ou serviços de terceiros não cooperados, especializados ou não; a cobertura de despesas com diárias, serviços hospitalares, laboratoriais e odontológicos. Nos sub-ítem 3.3 a 3.5, esclarece que a contratação desses serviços caracteriza intermediação mercantil, tendo em vista que sua operacionalidade envolve atividade econômica, fins lucrativos, habitualidade, organização voltada à circulação de bens e serviços e assunção de riscos.

Conforme devidamente esclarecido no Parecer Normativo CST nº 38, de 1980, configura-se ato cooperativo tão somente o decorrente da relação entre cooperativa e médico cooperado; ao contratar prestação de serviços com não cooperados, a cooperativa pratica atos não-cooperativos os quais não são alcançados pelos benefícios fiscais próprios dos atos cooperativos.

Portanto, acertada a conclusão do relator do voto condutor do acórdão recorrido, ao considerar improcedentes as alegações da contribuinte de que os serviços diversos dos praticados pelos médicos cooperados constituem atos cooperativos, pois tratam-se, de fato, de intermediação de serviços de terceiros não-cooperados.

Ressalte-se que, nos termos do art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971, retro transcrito e de acordo com os Pareceres Normativos CST nºs 73, de 04 de agosto de 1975 e 38, de 1980, incumbe à cooperativa efetuar a escrituração de suas contas de modo a possibilitar a perfeita identificação de suas receitas, custos e despesas oriundas de atos cooperativos e de atos não-cooperativos, para fins de apuração de seus resultados com vistas a gozar dos benefícios fiscais próprios das cooperativas.

Observe-se que o PN CST nº 73, de 1970, já dispunha, no seu item 6 que:

“6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por

Processo nº : 13558.001052/96-37
Acórdão nº : 301-32.171

elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separados os custos direito, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das espécies de receitas, devem ser eles apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. (...)"

Assim, a regularidade da escrituração de sociedades que pretendem gozar de benefícios fiscais próprios de cooperativas, além dos requisitos cabíveis a todas as demais sociedades, apresenta como pressuposto a contabilização em separado dos atos cooperativos e não-cooperativos, sob pena de o lançamento se dar sobre a totalidade das operações efetuadas pela sociedade, conforme, reiteradamente, vem decidindo este Conselho de Contribuintes, conforme acórdãos citados na decisão recorrida.

À vista do que consta nos autos, em especial, o Relatório de Diligência de fls. 607/612, verifica-se que, da análise dos assentamentos contábeis da cooperativa, o auditor fiscal só pode identificar de forma inequívoca, como receitas decorrentes de atos cooperativos as constantes nas contas: a) consultas; b) produção cooperados; c) produção médicos; e d) produção serviços médico, referentes a janeiro a março de 1992, já que para o ano calendário de 1991, após várias intimações, o contribuinte não apresentou o Diário, o Razão, o Livro Registro de Prestação de Serviços, nem tão pouco os documentos relativos as receitas.

Desta forma, para os períodos de 1992, foram excluídas da base de cálculo do FINSOCIAL as receitas decorrentes de atos cooperativos, com base na documentação apresentada pela empresa, conforme demonstrado à fl. 612.

Cotejando os valores apurados no Auto de Infração com os valores apurados em diligência, com base na documentação relativa ao ano-calendário de 1992 trazida aos autos, verifica-se que houve alteração na base de cálculo do FINSOCIAL, conforme demonstrado:

Mês	B.C. do A.I.	B.C. - diligência	B.C. mantida p/ diligência e decisão
01/92	88.490.576,54	94.506.723,34	88.490.576,54
02/92	198.948.045,64	176.636.427,14	176.636.427,14
03/92	193.161.666,93	87.229.838,99	87.229.838,99

Não obstante a base de cálculo apurada em janeiro/92 ter sido superior ao inicialmente lançado no Auto de Infração, esclareceu o auditor diligenciador que não efetuou lançamento suplementar em razão do prazo decadencial; para fevereiro e março foram encontrados valores inferiores, os quais foram considerados pela decisão recorrida para efeito de apuração do FINSOCIAL exigido nos meses de fevereiro e março de 1992.

Com relação aos valores exigidos a título de FINSOCIAL nos períodos de apuração de 1991, não alcançados pela decadência, há de ser mantido o

Processo nº : 13558.001052/96-37
Acórdão nº : 301-32.171

lançamento, tendo em vista que a contribuinte não trouxe aos autos a documentação que lhe foi solicitada para fins de identificar de forma clara as receitas, custos e despesas oriundas de atos não-cooperativos naquele ano, conforme consta do "Termo de Constatação Fiscal" de fl. 543. Ressalte-se que a contribuinte informou que a documentação relativa aos registros contábeis de eventuais pagamentos de atos não cooperativos no período compreendido entre 1991 e 1995 não foi localizada.

Cabe esclarecer que se a escrituração da cooperativa não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, se a segregação feita 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 não incidência tributária.

Quanto ao pedido de realização de perícia, para fins de identificação dos atos cooperativos e não cooperativos, este é totalmente descabido, tendo em vista que a interessada já informou nos autos que não localizou a documentação relativa aos pagamentos relativos aos atos não cooperativos no período compreendido entre 1991 e 1995 (fl. 540).

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência fiscal mantida na 1ª instância as parcelas correspondentes aos períodos de apuração de fevereiro até junho de 1991, atingidas pela decadência.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005


ATALINA RODRIGUES ALVES - Relatora