



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13857.000137/2004-77
Recurso nº 105-144.492 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.339 – 1ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIMED DE SÃO CARLOS - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

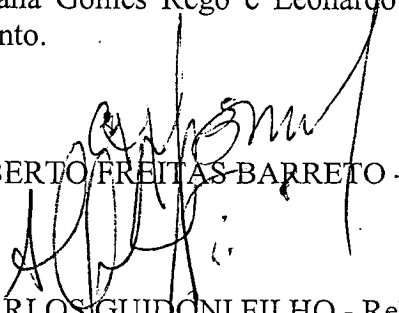
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:. IRPJ. COOPERATIVA. NÃO SEGREGAÇÃO DOS ATOS NÃO COOPERATIVOS. BASE DE CÁLCULO. O resultado decorrente de atos não cooperativos deve ser tributado pelo imposto de renda. 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, sem o trabalho da fiscalização para identificar a verdadeira base de cálculo (lucro real), é precipitada. Precedentes da Câmara Superior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de não conhecimento do recurso e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo e Leonardo de Andrade Couto (substituto convocado), que davam provimento.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

EDITADO EM: 06 NOV 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente substituto), Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Adriana Gomes Rêgo, Antonio Carlos

Guidoni Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto (substituto convocado) e João Carlos de Lima Júnior (substituto convocado).

Relatório

Com base no permissivo do art. 32, I c/c art. 33 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes aprovado pela Portaria MF n. 55/98, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial contra acórdão proferido pela extinta Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

IRPJ - COOPERATIVA - ATOS COOPERATIVOS - BASE DE CÁLCULO - SEGREGAÇÃO - O resultado decorrente de atos não cooperativos deve ser tributado pelo IRPJ. 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 (Ac. 108-07.687).

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

"Adoto o relatório da decisão recorrida, como segue:

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o auto de infração de fls. 697 a 703, exigindo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), relativo aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, no valor de R\$ 1.045.127,93, juros de mora de R\$ 543.496,79 e multa proporcional de R\$ 783.845,93, tendo em vista exclusões indevidas dos resultados positivos apurados em razão da prática de atos não cooperativos, conforme minuciosamente demonstrado no Relatório Fiscal de fls. 704 a 734.

O lançamento teve como fundamento o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999), arts. 182, 183 e 250, I; Lei nº 5.764, de 1971, arts. 70, parágrafo único, 85, 86, 87, 88 e 111; Parecer Normativo (PN) CST nº 155, de 1973, 73, de 1975, 38, de 1980 e 4, de 1986.

Na impugnação apresentada (fls. 748 a 807), subscrita por Brasil P.P. Salomão e Rodrigo Forcenette, procuradores da contribuinte, alegou-se, em resumo:

- a Lei nº 5.764, de 1971, que definiu o que é uma cooperativa, excluiu da incidência tributária todos os atos cooperativos;

- A Constituição Federal (CF) de 1988, em seus arts. 5º, XVII; 146, III, "c", e 174, §§ 2º, 3º e 4º, deixou claro que a cooperativa é uma sociedade civil, de natureza econômica, sem fins lucrativos e tutelada;

- É uma cooperativa típica que só pratica atos cooperativos. Além da consulta médica em si e do ato cirúrgico, também são

atos cooperativos os exames clínico-laboratoriais, as internações hospitalares, os diagnósticos por imagens, o fornecimento de medicamentos, a psicologia, a fisioterapia, a fonoaudiologia, etc.

- A fiscalização adotou uma definição restrita de ato cooperativo, o que não coaduna com a Lei nº 5.764, de 1971, art. 5º, que dispõe que as sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação;

- No relatório fiscal consta que a Unimed instituiu planos de saúde que comercializou no mercado, através de contratos firmados com pessoas físicas e jurídicas, os quais oferecem consultas médicas, internações hospitalares, exames clínicos, laboratoriais e serviços de outros profissionais, como fisioterapeutas, psicólogos, terapeutas ocupacionais, dentistas, até mesmo venda de medicamentos e serviços de transporte terrestre e aéreo de pacientes;

- Consta, também, que ficou comprovado que a contribuinte auferiu receitas pela prática de atos não-cooperativos e não segregou em sua contabilidade os resultados obtidos com esses atos não-cooperativos, tornando impossível a apuração pelo Fisco;

- Foi feito o arbitramento nos termos do Parecer Normativo (PN) nº 38, de 1980, cujo comando não possui previsão na Lei nº 5.764, sendo inválido.

- de acordo com a CF, art. 5º, II, e Código Tributário Nacional (CTN), art. 97, somente a lei pode criar obrigações para o cidadão.

- não se justifica o arbitramento pelos seguintes motivos: a) o referido ato regulamentar não possui força jurídica para impor normas de conduta, tendo em vista que em nosso ordenamento isso só pode emanar de lei; e b) a impugnante somente pratica atos cooperativos, razão pela qual não teria que fazer a segregação.

- Se não tinha que proceder à segregação da receita, caberia, então, à fiscalização demonstrar o valor que estaria sujeito à tributação. O mero arbitramento não tem sentido jurídico, uma vez que a impugnante possui contabilidade regular, por meio da qual poder-se-ia eventualmente (caso existente) apurar o montante tributável.

- Afirmou que cabe a ela demonstrar que a contratação de hospitais clínicos, laboratórios e vendas de medicamentos em farmácias próprias são atos cooperativos.

- Informou que seu quadro de cooperados é composto exclusivamente por profissionais médicos que prestam serviços



aos pacientes, seja na forma de contratos individuais, seja mediante contratos com pessoas jurídicas que habilitam seus diretores e empregados como destinatários do atendimento médico.

- É, portanto, o médico, pessoa física, que atende aos pacientes. Toda a receita é do médico, pelo seu trabalho, assim como todas as despesas pagas por ela como sua mandatária.

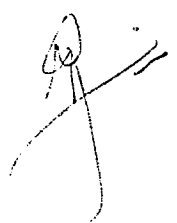
- Afirmou que os médicos cooperados, em decorrência do contrato firmado por sua mandatária (impugnante) assumem o tratamento integral do usuário, nele se aglutinando as consultas médicas, os exames necessários ao diagnóstico da enfermidade do paciente, serviços hospitalares necessários à cirurgia, diárias, enfermagem, etc. Acrescenta que quem contrata é o médico, ela apenas o representa como sua mandatária. Da mesma forma, não é ela quem adquire os medicamentos, mas sim os médicos que os fornecem aos usuários a preço de custo, não podendo se falar em revenda, tão-somente de fornecimento de medicamentos, ato que não pode ser apartado do ato cooperativo.

- A impugnante, para propiciar ao médico, a quem presta serviços, a plena prática do ato médico cooperativo, lhes assegura (e aos usuários como destinatários do atendimento médico) o acesso ao tratamento necessário, inclusive o acesso ao medicamento a preço de custo.

- Não dispõe de hospitais, ambulatorios, laboratórios, clínicas especializadas para o atendimento dos usuários, vale-se de serviços de terceiros para o atendimento dos pacientes usuários, os quais são integrados ao sistema por meio contratação regularmente formalizada. Tais serviços não são a finalidade última do usuário, mas um meio indispensável ao atendimento médico proposto pela impugnante. Neste sentido, não descaracterizam a natureza do ato-cooperativo.

- Transcreveu os arts. 4º, 7º e 79 da Lei nº 5.764, de 1971, para definir cooperativa, cooperativas singulares e atos cooperativos, produzindo trechos de diversos autores sobre o assunto, concluindo que tais sociedades não têm fins lucrativos, que as Unimed prestam serviços diretamente aos seus associados e que todos os atos realizados por ela, em nome de seus associados, são atos cooperativos e que estes atos se dividem em atos-meio (auxiliar) e atos-fim (principal). Assim, não existirá ato cooperado-fim (prestação de serviços) se não praticar o ato cooperado-meio (exames laboratoriais, internações hospitalares, fisioterapias, serviços de psicólogos e fonoaudiólogos, venda de medicamentos, etc.)

- As cooperativas são constituídas para prestar serviços aos associados de proveito comum, sem objetivo de lucro, e os valores que recebem não são da cooperativa, mas são repassadas integralmente aos associados, na proporção de suas produções, constituindo remuneração desses profissionais paga por meio de repasse da cooperativa.



A Terceira Turma Julgadora da DRJ em Ribeirão Preto (SP), julgou procedente o lançamento, consoante o acórdão nº DRJ/POR Nº 6.522, de 12 de novembro de 2004 (fls. 862/871), o qual se apresenta assim ementado:

IRPJ – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – TRIBUTAÇÃO – Sujeitam-se ao imposto de renda de pessoa jurídica a receita e/ou os resultados obtidos pela cooperativa na prática de atos não-cooperativos.

CONTABILIDADE – FALTA DE SEGREGAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS – A falta de segregação, na contabilidade, das operações efetuadas com não-cooperados autoriza o lançamento do IRPJ sobre a totalidade do resultado líquido apurado.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE OFÍCIO – O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, consoante a legislação que rege a matéria.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – A aplicação da taxa Selic tem previsão legal.

Cientificada da decisão (fls. 877), a interessada, tempestivamente, interpôs o recurso voluntário de fls. 879/924, reavivando os argumentos expendidos na impugnação.

O arrolamento de bens acha-se certificado às fls. 982.

É o relatório.”

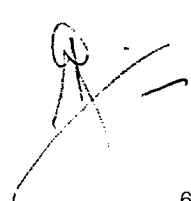
No que interessa a esta instância recursal, nos limites do despacho de admissibilidade infra-citado, o acórdão recorrido afastou a tributação aplicada à Interessada em virtude de a fiscalização ter tributado a totalidade de suas receitas como se estas fossem decorrentes de atos não cooperados, mesmo sabendo que esta, reconhecidamente, pratica atos cooperados. De acordo com o acórdão, a fiscalização deveria ter intimado o Contribuinte a segregar a receita decorrente de atos cooperados da receita decorrente de atos não cooperados, tributando-se apenas a segunda.

Sustenta a Fazenda Nacional contrariedade do acórdão recorrido ao art. 87 da Lei n. 5.764/71, que prescreve obrigação de as cooperativas segregarem em sua contabilidade os resultados das operações com não associados.

O recurso foi admitido pelo Presidente do Colegiado *a quo*, (Despacho Presi n. 179/2007, fl 1.111/1.112), ante a potencial contrariedade do acórdão recorrido à lei.

O Interessado apresentou contra-razões às fls. 1.117/1.135, no qual sustenta que o recurso da Fazenda Nacional (i) não deveria ser conhecido, ante a não configuração de divergência jurisprudencial; (ii) e, superada a preliminar, não deveria ser desprovido, pois a Recorrente apenas praticaria atos cooperados.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, Relator

Preliminarmente, afasto a arguição de não cabimento do recurso suscitada pelo Contribuinte. O recurso especial atende aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 32, I c/c art. 33 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes vigentes à data de sua interposição, quais sejam: tempestividade e demonstração fundamentada da potencial contrariedade do acórdão à lei.

No mérito, o recurso não merece provimento.

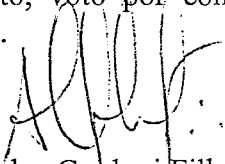
É entendimento assente nesse Colegiado o de que não prospera o lançamento de IRPJ sobre a totalidade das receitas da cooperativa (que sabidamente pratica atos cooperativos) nas hipóteses em que a Fiscalização deixa de intimá-la para promover a segregação entre receitas e despesas provenientes de atos realizados com cooperados/outras cooperativas e terceiros, especificando-se nesta intimação o que se entende (pela Fiscalização) por ato cooperado ou não cooperado. De fato, nas hipóteses em que não há separação de resultados (receitas e despesas) pela cooperativa relativos a atos cooperados e a atos não cooperativos, incumbe à Fiscalização identificar a efetiva base de cálculo do tributo ao invés de tributar o resultado global da cooperativa.

No caso dos autos, em que pese o Contribuinte não tenha entregue todas as informações pretendidas pela Fiscalização, nenhuma das intimações tratou de pleitear ou notificar a Contribuinte para segregação de seus resultados, mediante indicação de critérios seguros sobre os conceitos de atos cooperados e de atos não cooperativos que seriam utilizados pela Fiscalização para a tributação. Não houve determinação específica no sentido de solicitar ao Contribuinte que segregasse o resultado das operações que a Fiscalização considerava decorrentes de atos não cooperativos. Houve tributação pelo valor global das receitas, quando se sabe que o Contribuinte deveria ter sido autuado apenas pelos lucros proveniente de atos não cooperados, tais quais os assim considerados pela fiscalização.

Não fossem suficientes tais assertivas, as quais seriam suficientes por si só para justificar o cancelamento do auto de infração, entendo que eventual irregularidade na escrituração da contribuinte levaria forçosamente ao arbitramento do lucro, e não à tributação pelo lucro real, tal como ocorreu no caso dos autos. Além disso, parece-me, à primeira vista, carecer de amparo legal a tributação de resultados globais da cooperativa apenas pelo fato de esta não segregar adequadamente suas atividades na contabilidade e não responder intimações. Nessas hipóteses, a meu ver, à mingua de presunção legal a respeito, ao invés de tributar resultados globalizados da cooperativa, incumbiria à Fiscalização investigar a efetiva ocorrência do fato gerador e especificar seu aspecto quantitativo (base de cálculo). Tal poderia ser feito mediante mera consulta aos arquivos da própria Receita Federal do Brasil no tocante às informações sobre os rendimentos recebidos da cooperativa pelos cooperados em cada ano-calendário ou ainda pela circularização destes para que trouxessem as informações ao conhecimento da Fiscalização.



Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial da PGFN para, no mérito, negar-lhe provimento.



Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator