



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 13857.000968/2002-87
Recurso nº. : 140.417
Matéria : IRPJ - EX(S).: 1998 e 1999
Recorrente : UNIMED DE SÃO CARLOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 18 DE MAIO DE 2005
Acórdão nº. : 105-15.072

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por UNIMED DE SÃO CARLOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidas as Conselheiras Nadja Rodrigues Romero e Adriana Gomes Rego.

JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

IRINEU BIANCHI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87

Acórdão nº. : 105-15.072

Recurso nº. : 140.417

Recorrente : UNIMED DE SÃO CARLOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

O relatório da decisão recorrida tem o seguinte teor:

"A interessada qualificada acima foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), incidentes sobre os fatos geradores dos exercícios financeiros de 1998 e 1999, anos-calendários de 1997 e 1998, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 06/08 e relatório fiscal às fls. 17/46.

"Por meio do procedimento administrativo fiscal realizado em sua contabilidade e escrita fiscal, o auditor-fiscal autuante verificou que a interessada realizou com habitualidade operações com cooperados e com não-cooperados. Contudo, as operações realizadas com não-cooperados não foram segregadas em sua contabilidade, conforme determina a legislação cooperativa, para efeito de tributação.

"Dessa forma, sendo impossível apurar as operações realizadas com cooperados (ato cooperativo) e com não-cooperados (ato não-cooperativo), lavrou o presente auto de infração para exigir o IRPJ sobre o total de seu resultado líquido (lucro real), nos exercícios indicados acima, acrescido de juros de mora e multa de ofício e multa isolada, esta por falta de recolhimento do imposto sobre o resultado líquido (lucro líquido) mensal estimado, em função da receita bruta e/ ou de balanços de suspensão ou redução.

"De acordo com os demonstrativos de apuração do IRPJ às fls. 09 e 10, de multa e juros de mora às fls. 11 e de multa isolada à fl. 12, o auditor-fiscal autuante constituiu o crédito tributário no montante de R\$ 2.900.072,69, sendo R\$ 403.685,92 de imposto, R\$332.376,41 de juros de mora calculados até 29/11/2002, R\$ 302.764,44 de multa proporcional passível de redução, e R\$ 1.861.245,92 de multa isolada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87
Acórdão nº. : 105-15.072

"A base legal do lançamento foi quanto ao IRPJ: o Regulamento do Imposto de Renda (RIR, de 1994), aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11 de janeiro de 1994, arts. 168 e 196, I; aos juros de mora: a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, § 3º; à multa proporcional passível de redução: a Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, I; e à multa isolada: a Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 2º, 43, e 44, § 1º, IV.

"Devidamente cientificada do lançamento, em 20/12/2002, conforme declaração no próprio corpo do auto de infração à fl. 05, a interessada apresentou a impugnação às fls.757/800, requerendo a esta DRJ que acolha as razões de sua defesa administrativa e, conseqüentemente, julgue improcedente a autuação e determine o arquivamento do processo, alegando, em síntese, que:

"I – Dos fatos

"Partindo do pressuposto de que praticou atos não-cooperativos, o Fisco procedeu ao lançamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

"II – Preâmbulo

"A definição, o conceito, o desenho legal do que seja uma cooperativa é dado pela Lei n.º 5.764, de 1971. Essa lei, assim constitucionalizada, excluiu da incidência tributária todos os atos cooperativos.

"A ordem constitucional deixou claro que cooperativa é uma sociedade civil, de natureza econômica, sem fins lucrativos e tutelada, conforme se conclui da interpretação da Constituição Federal de 1988, arts. 5º, XVIII; 146, III, "c"; e 174, §§ 2º, 3º e 4º.

"A sociedade denominada Unimed 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87

Acórdão nº. : 105-15.072

“III – Das premissas levantadas pelo Fisco

“Com base na Lei n.º 5.764, de 1971, art. 79, e no Parecer Normativo CST n.º 38, de 1980, a Fiscalização concluiu que as cooperativas de serviços médicos, ao praticarem atos diversos dos previstos nessa Lei, encontram-se ao desabrigo da não-incidência tributária.

“De acordo com a Fiscalização, a interessada contratou, a preços globais não-discriminativos, a prestação de serviços médicos de seus associados e de outros serviços de terceiros não-associados, tais como: serviços hospitalares e laboratoriais, serviços de psicologia e de fisioterapia, diárias hospitalares, etc., bem como a compra de medicamentos para revenda em suas farmácias, concluindo que ela praticou atos não-cooperativos.

“A Fiscalização afirmou ainda que a cooperativa não segregou, em sua contabilidade, as receitas e despesas segundo a origem dos atos praticados (cooperativos e não-cooperativos), tornando impossível a determinação das importâncias alcançadas pela não-incidência tributária, conforme se verifica pelos balanços patrimoniais anexados às fls.745/815, motivo pelo qual considerou, para efeito de tributação, o valor total das receitas de prestação de serviços e de vendas de mercadorias (medicamentos), excluídas as deduções legalmente permitidas.

“No entanto, tais assertivas não são verdadeiras, conforme será demonstrado nos passos adiante.

“IV – O direito

“O ponto fundamental da controvérsia cinge-se ao conceito de ato cooperativo cuja abrangência a fiscalização acabou por restringir, o que se demonstrará indevido.

“Primeiramente, cumpre afastar o arbitramento efetuado pelo seu resultado global positivo, o que implica a nulidade do auto de infração, tendo em vista a necessidade de segregação das receitas nos termos do Parecer Normativo n.º 38, de 1980.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87
Acórdão nº. : 105-15.072

"No seu entendimento, esse Parecer pretende criar normas de conduta a ser seguida pelas cooperativas de serviços médicos, contrariando o ordenamento jurídico positivo, uma vez que atos regulamentares servem apenas para explicitar o que já está definido na lei.

"Visando comprovar que o poder de regulamentar da administração não pode, em hipótese alguma, se sobrepor à lei, transcreveu às fls. 764/767, trechos de ensinamentos de Roque Antônio Carazza.

"Prosseguiu afirmando que o Parecer Normativo n.º 38, de 1980, não possui previsão na Lei n.º 5.764, de 1971, e por isso não pode nem tem condições de divulgar normas de conduta, sendo, portanto, inválido frente ao nosso ordenamento jurídico positivo

"Ademais, segundo a Constituição Federal de 1988, *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei."* (art. 5º, II).

"Sobre o princípio da legalidade, transcreveu ensinamentos de Alexandre de Moraes (fl. 768) e de José Afonso da Silva (fls. 768/769), concluindo que somente lei emanada do poder competente pode criar obrigações para as pessoas, inclusive jurídicas.

"Portanto, o arbitramento efetuado, na tentativa de impor a ela a segregação de suas receitas em sua contabilidade, nos termos do referido Parecer, não possui sustentação jurídica. E mesmo que válido o comando nele encartado – o que se admite apenas para efeito de argumentação – não teria como proceder à segregação de suas receitas, na medida que todos os atos que as originaram foram atos cooperativos.

"Se não tinha que proceder à segregação alguma das receitas, porque só pratica atos cooperativos, caberia, então à Fiscalização demonstrar o valor (apontar a materialidade) que estaria sujeito à tributação, caso existente. Essa é a disposição do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

"Como a Fiscalização simplesmente procedeu ao arbitramento dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87
Acórdão nº. : 105-15.072

resultados, como se tudo fosse ato não-cooperativo, o auto de infração não pode prosperar por contrariar o CTN, art. 142.

“Às fls. 770/771, transcreveu a ementa do acórdão 18-06.448 da 8ª Câmara do 1º CC, sobre IRPJ/PIS – Sociedades Cooperativas – Cooperativas de Serviços Médicos – Descaracterização, reconhecendo que *“não tendo o Fisco demonstrado a impossibilidade de determinação, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, da partida sujeita à tributação, não pode prosperar o lançamento.”*

“Ainda, sobre arbitramento e desclassificação de escrita contábil, transcreveu às fls. 771/772 ementas de julgados na instância administrativa de acórdãos, inadmitindo arbitramento quando o sujeito passivo possui escrita contábil regular.

“Finalizou este tópico, afirmando que, nesse momento, cabe a ela demonstrar que a contratação de hospitais, clínicas, laboratórios e vendas de medicamentos em farmácias próprias são atos cooperativos, transcrevendo, inclusive, às fls. 772/773, trechos de pronunciamentos dos Professores Carlos Ervino Gulyas, autor do Parecer Normativo n.º 38, de 1980, e de Antônio Lopes de Sá.

“IV.1 – O estatuto da impugnante

“Neste item, apenas 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 as pessoas físicas dos pacientes. Todas as receitas são deles, pelo trabalho, assim como todas as despesas pagas por ela como seus mandatários.

“IV.2 – A extensão dos contratos

“Neste item, demonstrou que nos contratos realizados por ela, assume



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87
Acórdão nº. : 105-15.072

o tratamento integral do usuário, nele se aglutinando as consultas médicas, os exames necessários ao diagnóstico da doença e ao tratamento da enfermidade do paciente, inclusive internações hospitalares, tratamentos psicológicos e fisioterápicos prestados por não-associados, assim como a venda de medicamentos em farmácias próprias.

"Aqui dá para verificar a imprecisão da fundamentação posta pela Fiscalização, quando afirma que ela (Unimed) contrata a prestação de serviços e aquisições de produtos de terceiros com não-associados, tais como serviços hospitalares, laboratoriais, fisioterápicos etc., assim como a compra de medicamentos para revenda em suas farmácias. Quem contrata é o médico, ela apenas o representa como seu mandatário, conforme prova o disposto no art. 2º de seu Estatuto. Da mesma forma, não é ela quem adquire os medicamentos para revenda mas sim os médicos.

"A abrangência dos serviços prestados pelos médicos cooperados inclui os chamados serviços auxiliares de laboratórios, de hospitais, de fisioterapia, de psicologia e de vendas de medicamentos (farmácia), ora tidos pela Fiscalização como atos não-cooperativos.

"A teor dos arts. 3º e 7º da Lei n.º 5.764, de 1971, ela (Unimed) presta serviços aos médicos e não como sugere o texto fiscal, para o qual os médicos prestam serviços à cooperativa.

"IV.3 – O ato cooperado e sua real abrangência

"Neste item, às fls. 777/784, expendeu longo arrazoado, descrevendo as características das cooperativas de trabalho médico, transcrevendo arts. da Lei n.º 5.764, de 1971, definindo a natureza das cooperativas (art. 4º), caracterizando cooperativas singulares (art. 7º), definindo o que é ato cooperativo (art. 79), transcrevendo, inclusive, o art. 2º de seu Estatuto Social que determina seu objetivo social, e, ainda, trechos de diversos autores sobre o assunto, concluindo, que tais sociedades não têm fins lucrativos e que as Unimeds prestam serviços diretamente a seus associados e que todos os atos realizados por elas, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87
Acórdão nº. : 105-15.072

não praticar o ato cooperado-meio (exames laboratoriais, internações hospitalares, fisioterapias, serviços de psicólogos e fonoaudiólogos, venda de medicamentos, etc.).

"IV.4 – O faturamento e sua abrangência

"No seu entendimento, as receitas obtidas com as vendas de planos de saúde (seguro saúde) e de medicamentos em suas farmácias não constituem faturamento da sociedade e sim receitas dos associados que lhes são repassadas integralmente. Ainda, neste item, trouxe a definição de faturamento e concluiu que todas as operações realizadas por ela são atos cooperativos e que todas as receitas recebidas são dos cooperados; assim, não há resultado líquido (lucro líquido) a ser tributado com o IRPJ. Somente haveria faturamento nas operações realizadas com terceiros não-associados alheio ao seu quadro social cujo resultado líquido estaria sujeito a esse imposto. Contudo, as cooperativas não têm receitas nem despesas próprias, tudo que entra é dos médicos cooperados e tudo é pago por eles, sendo que ela age apenas como mera mandatária.

"IV.5 – Da não-incidência

"Alegou que, no seu caso, não houve a hipótese de incidência por falta de suporte prático, uma vez que as receitas e os resultados líquidos (lucros) provenientes de suas atividades operacionais não são faturamento e sim atos cooperativos isentos de tributação.

"V – Os juros

"Expendeu às fls. 790/796, extenso arrazoado sobre a natureza dos juros, classificando-os em três espécies, remuneratórios, indenizatórios, e moratórios. Conceituou cada um deles, concluindo que os juros exigidos no lançamento em discussão são de mora e como a taxa Selic tem natureza remuneratória, é calculada e divulgada unilateralmente pelo Banco Central do Brasil (Bacen), não pode ser utilizada para compensar a mora no pagamento dos créditos tributários.

"Também, segundo seu entendimento, a utilização dessa taxa contraria o Código Tributário Nacional (CTN), art. 110. Assim, as leis que determinaram a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87
Acórdão nº. : 105-15.072

utilização da Selic na cobrança de créditos tributários não encontram fundamento neste Código, art. 161, § 1º, uma vez que este dispositivo complementar autoriza a definição de outra taxa de juros, desde que contenha e reflita natureza moratória e não remuneratória.

"VI – A multa

"No seu entendimento, a aplicação da multa, no percentual de 75,0 %, sobre o valor do tributo, se deu pelo simples fato de a Fiscalização ter visitado seu estabelecimento.

"Quando se trata de imputação de multa com caráter punitivo, nos moldes do presente lançamento, é necessário que se demonstre a conduta dolosa ou fraudulenta do contribuinte e não meros indícios. A questão dos autos cinge-se simplesmente à diversidade da delimitação do conceito de ato cooperativo.

"Dessa forma, é inaplicável neste caso a multa de 75,0 %, uma vez que não agiu com dolo a fim de fraudar o Fisco. Quando muito, poder-se-ia aplicar a multa moratória 20,0 %, nos termos da Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61, § 2º.

"Por outro lado, pode-se afirmar que a multa fixada tem efeito confiscatório, ferindo, dessa forma, a Constituição Federal de 1988, art. 150, IV.

"Requeru, ainda, a revisão do percentual aplicado para, no mínimo 20,0 % do imposto lançado e exigido.

"VII – Da multa isolada

"Conforme exposto nesta impugnação, como pratica somente atos cooperativos, encontra-se no campo da não-incidência tributária.

"Assim, como não deve o principal (imposto e contribuição social), por consequência, também, não deve o acessório, razão pela qual impõe-se o cancelamento do lançamento da multa isolada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87

Acórdão nº. : 105-15.072

Seguiu-se a decisão colegiada de fls. 838/854, que julgou procedente o lançamento, estando assim ementada:

IRPJ - SOCIEDADE COOPERATIVA - As operações realizadas com não-associados devem ser contabilizadas em separado e seu resultado líquido oferecido à tributação com o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, nos termos da legislação vigente.

ISENÇÃO - SOCIEDADE COOPERATIVA - A isenção tributária de que goza as sociedades cooperativas se aplica somente às operações com cooperados (ato cooperativo).

CONTABILIDADE - FALTA DE SEGREGAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS - A falta de segregação, na contabilidade, das operações efetuadas com não-associados, o não-atendimento à intimação para demonstrar tal segregação e, ainda, a falta de sua demonstração, na impugnação, autorizam o lançamento do IRPJ sobre a totalidade do resultado líquido apurado.

JUROS DE MORA - SELIC - A exigência de juros de mora com base na taxa Selic está em consonância com o Código Tributário Nacional.

MULTA - Nos lançamentos de ofício, para constituição de créditos tributários, incide multa punitiva calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição lançados, segundo a legislação vigente.

MULTA PROPORCIONAL - VEDAÇÃO AO CONFISCO - O princípio da vedação ao confisco aplica-se, tão-somente, aos tributos.

LUCRO REAL ANUAL - FALTA DE PAGAMENTO DAS ANTECIPAÇÕES - INCIDÊNCIA DE MULTA - Incide multa isolada sobre os valores das antecipações não recolhidas, no regime de lucro real anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87
Acórdão nº. : 105-15.072

Cientificada da decisão (fls. 861), tempestivamente a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 862/914, reiterando os termos da impugnação.

Às fls. 953 acha-se certificado o arrolamento de bens.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87
Acórdão nº. : 105-15.072

VOTO

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

Estando presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso voluntário merece ser conhecido.

As razões do inconformismo da recorrente serão analisadas por partes:
a) a prática de atos não cooperativos; e b) a contabilidade é perfeita e cabe ao fisco apontar o que deve ser tributado sem desrespeitar o que está fora do campo da incidência.

A prática de atos não cooperativos por parte das UNIMED é assunto conhecido deste Conselho, sendo que busco agasalho no Acórdão nº 108-07.687, com as devidas adequações, eis que em tudo é semelhante ao caso em exame.

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

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

O objetivo da UNIMED, como já exposto, é assegurar a oportunidade de trabalho a seus cooperados, congregando os profissionais médicos e encaminhando-lhes os usuários de seus serviços que, de outra forma, teriam provavelmente dificuldade em chegar até eles. Quando a cooperativa exerce esta mesma atividade em relação a terceiros não associados, ou seja, quando encaminha o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87

Acórdão nº. : 105-15.072

usuário ao hospital ou ao laboratório, evidentemente está praticando ato não cooperativo, pois que nem o usuário nem o prestador do serviço é seu associado.

Tal operação enquadra-se à perfeição no que preceitua o artigo 86 da Lei nº 5.674/71, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87
Acórdão nº. : 105-15.072

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

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

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

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

Se o lançamento tomar como base todo o resultado, que engloba



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87
Acórdão nº. : 105-15.072

certamente o que decorre tanto de atos cooperativos quanto de atos não cooperativos, então a incidência do IRPJ corresponderá a uma penalidade à Cooperativa, não autorizada em lei, além de contrariar o disposto no art. 3º do CTN.

Por isso, já se decidiu no sentido de aplicar-se um rateio:

IRPJ - RESULTADO DE SOCIEDADES COOPERATIVAS - RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS CREDITADAS OU DEBITADAS A TERCEIROS - Consoante determinação contida no Parecer Normativo CST nº 73/75, quando a sociedade cooperativa não segrega atos cooperativos e operações com terceiros na sua contabilidade, os custos e despesas operacionais devem ser rateados com base na receita bruta de cada atividade. O rateio pelo quantitativo de matérias primas adquiridas não tem respaldo na legislação tributária vigente e nem nos atos normativos expedidos pela administração fiscal. O resultado positivo das aplicações financeiras deve ser tributado integralmente por que não constitui ato cooperativo (Parecer Normativo CST nº 04/86) e o saldo devedor de variações/correções monetárias deve ser rateado proporcionalmente aos atos cooperados e não cooperados (Parecer Normativo CST nº 33/80). (Acórdão nº 101-93.368, Relator Conselheiro KAZUKUI SHIOBARA).

SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS - CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS COM TERCEIROS - Sujeitam-se à incidência tributária a receita e/ou resultados obtidos pela sociedade cooperativa na prática de atos não cooperativos. O encaminhamento de usuários a terceiros não associados, como hospitais, clínicas ou laboratórios, ainda que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperativo. Não discriminadas na contabilidade as parcelas da receita relativas a serviços de terceiros (não cooperados) e relativas a serviços de cooperados, cabe o arbitramento a partir dos correspondentes custos conhecidos, conforme previsto no PN/CST nº 38/1980 (DRJ/Campo Grande, Ac. 144, em 14.11.2001).

Se a contabilidade está com sua escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal e se é possível identificar os lançamentos relativos aos atos não cooperativos, então obrigatoriamente o lançamento deve apurar a correta base de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87

Acórdão nº. : 105-15.072

cálculo, obedecendo assim o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional.

É impositivo observar que o agente fiscal não deu oportunidade à Cooperativa para que apresentasse a segregação. Apresenta-se como compatível com o princípio da moralidade, que deve permear a atividade administrativa, a concessão de prazo para que o contribuinte se adeque ao preceito legal, se apresentar algum tipo de irregularidade formal.

Com efeito, apenas no Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 47/49), a recorrente foi intimada a "informar se a contabilidade segrega as receitas e despesas/custos segundo a origem dos atos praticados, ou seja, atos cooperativos e não cooperativos" (item 12).

E a resposta da Cooperativa foi objetiva: "A Unimed, como já esclarecido linhas atrás, e pelo disposto na Lei nº 5.674/71, não tem receitas próprias e somente pratica atos cooperativos (fls. 54).

E nada mais.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13857.000968/2002-87

Acórdão nº. : 105-15.072

EM FACE DO EXPOSTO, dou provimento ao recurso para cancelar o lançamento de IRPJ dos exercícios de 1998 e 1999.

Sala das Sessões DF em, 18 de maio de 2005

IRINEU BIANCHI