



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

Processo n° 15504.732104/2013-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-003.312 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente COOPERATIVA DOS ANESTESIOLOGISTAS DE MINAS GERAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010

LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA AUTORIDADE LANÇADORA. IMPOSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS PELA DRJ.

O lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142 do CTN) e o órgão de julgamento não tem competência para alterá-lo mediante a utilização de novos critérios jurídicos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, superar a arguição de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para afastar a infração relativa à receita da atividade escriturada e não declarada decorrente de atos cooperados.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Abel Nunes de Oliveira Neto Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) que julgou improcedente a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte, mantendo as exigências fiscais em virtude das receita de prestação de serviços escriturada e não declarada e ausência de inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL da totalidade dos rendimentos e/ou ganhos líquidos de aplicações financeiras de renda fixa ou renda variável, conforme valores abaixo indicados:

TRIBUTOS	PRINCIPAL(R\$)	JUROS (R\$)	MULTA (R\$)	TOTAL (R\$)
IRPJ	5.524.138,71	1.844.878,01	4.143.104,04	11.512.120,76
CSLL	2.077.217,46	695.002,53	1.557.913,10	4.330.133,09

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (TVF), a ação fiscal teve início em 10/09/2013, com a ciência da contribuinte através do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), no qual foi intimada a apresentar a documentação nele relacionada. Conforme solicitação, a contribuinte apresentou, dentre outros, cópia do Estatuto Social e Atas de Assembléia, livros Diário e Razão, contratos de prestação de serviços, balancetes, planilha com demonstração de receitas auferidas, notas fiscais por amostragem e informações contábeis em meio digital.

De acordo com o Estatuto Social a cooperativa tem como objeto social "organizar o exercício da atividade econômica de seus cooperados, prestando assistência administrativa nos contratos de serviços médicos de anesthesiologia e tratamento de dor a serem executados pelos cooperados.

O contribuinte informou as receitas auferidas pela cooperativa, contabilizadas nas contas 3.1.1.01 000— Ingressos de Serviços, 3.1.1.02.000 - Ingressos Taxa Contribuição Cooperados -e 3.1.1.01.001 — Ingressos de Custos Hospitalares, como atos cooperativos, deduzindo das mesmas os valores das contas - 3.1.2.01.001 Descontos e Abatimentos e 3.1-2.01.003 - Faturas Canceladas e adicionando Rendimentos e Ganhos Líquidos Aplicações Renda Fixa/Renda Variável (Linha 10).

No entanto, excluiu da base de cálculo do IRPJ e CSLL os resultados da aplicação do percentual sobre as receitas mencionadas acima, linha 23 da Ficha 14A e linha 19 da Ficha 18A (Resultados não tributáveis de sociedades cooperativas), somente apurando IRPJ a pagar no 2º, 3º e 4º trimestres de 2010 e CSLL a pagar nos 2º e 3º trimestres de 2009 e 2o, 3º e 4º trimestres de 2010, em decorrência da incidência dos tributos sobre os rendimentos de aplicações financeiras informadas na DIPJ.

Quanto ao IRPJ, foi aplicado o percentual de 15%, e o percentual de 10% a título de adicional de imposto de renda sobre a parcela do lucro presumido que exceder o valor

resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, conforme Art. 3º, caput e § 1º da Lei 9.249 de 26/12/1995.

Com relação à CSLL, foi aplicado sobre a base de cálculo apurada o percentual de 9%, conforme Art. 3º, II da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

Ressalte-se que dos valores apurados foram deduzidos os valores declarados em DCTF e os valores retidos confirmados na Dirf, conforme Anexos VII e VIII.

Ciente da autuação fiscal, a interessada apresenta Impugnação Administrativa às fls.798 a 812, alegando em síntese as seguintes razões:

a) Depois de discorrer sobre os artigos 79 e 111 da Lei nº 5.764/71, concluiu a auditora-fiscal, em livre interpretação, que "a cooperativa ao contratar com terceiros praticou ato não cooperativo, devendo oferecer à tributação a receita proveniente da prestação de serviço aos contratantes."

b) A impugnante, cumprindo o seu objetivo, presta serviços cooperativos aos seus associados (art. 79 da Lei 5.764/71), sem fins lucrativos, e estes prestam serviços profissionais a terceiros, não cooperados. Não é a cooperativa, portanto, a prestadora de serviços aos não cooperados.

c) Não é correto afirmar que "a atividade preponderante da fiscalizada é a prestação de serviços médico-hospitalares a terceiros, por meio de contratos celebrados com pessoas jurídicas, estando, por isso, sujeita aos recolhimentos de tributos e contribuições."

d) Os atos cooperativos, conforme definição contida no artigo 79 da Lei 5.764/71, são aqueles "praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais." Já os atos não cooperativos são os que não se relacionam com os objetivos sociais das cooperativas, ou seja, são realizados com a participação de não cooperados e tem objetivo comercial, de lucro.

e) A redação deste artigo 79 produz interpretações divergentes. Alguns interpretam de forma restritiva e entendem que os atos cooperativos são aqueles praticados única e exclusivamente com a participação dos cooperados e da cooperativa para atingir os objetivos sociais. Um exemplo disso seria uma cooperativa de trabalho médico, onde os médicos cooperados só pudessem atender aos próprios associados.

f) Em outras palavras, o exame das disposições colocadas no segmento dedicado à hermenêutica tributária revela-se um autêntico estatuto de defesa do contribuinte, pois as disposições são voltadas a não permitir excesso de exação, interpretações coniventes ou convenientes a favor do Fisco, mas a estrita obediência da lei, e, na dúvida, sempre a favor do pagador de tributos.

g) Deve, pois, o intérprete da lei tributária buscar orientar-se pela intenção do legislador, pelo texto da lei, por seu enquadramento no sistema, pela história dos eventos que levaram à elaboração legislativa, pela finalidade do dispositivo e, principalmente, para que a norma produza os efeitos que o legislador pretendeu ao aprová-la, no campo de sua concretude à ordem fática;

h) No caso da impugnante, cooperativa de trabalho médico, os "atos-meio", ou "atos não-cooperativos intrínsecos", consistem em negociar com terceiros (planos

de saúde) os honorários médicos que são recebidos e repassados aos seus cooperados, pelos serviços profissionais que estes prestam aos clientes/usuários das empresas contratantes. Não fosse assim, como poderia a cooperativa "prestar serviços aos seus associados", que se reúnem "para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum", como previsto nos artigos 3º e 4º da Lei nº 5.764/71?.

i) Demais disso, na relação contratual com terceiros, com a nítida finalidade de beneficiar os cooperados, não há receita, rendimento ou lucro para a cooperativa. Tanto assim que os cooperados são contribuintes do IRPF, que incide sobre os valores dos honorários que lhe são repassados.

j) Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal - e assim foi feita a apuração dos supostos débitos de IRPJ e CSLL - devem integrar a base de cálculo e ser tributadas "as parcelas que não tenham origem" nos atos cooperativos, "sendo tributáveis as receitas das cooperativas em relação aos atos não-cooperativos."

k) Por considerar que ao contratar, faturar, receber de terceiros e repassar os honorários médicos aos seus cooperados a impugnante "fugiu do seu objetivo" - o QUE É UM EQUÍVOCO, conforme demonstrado acima - a auditora tributou toda "a receita proveniente da prestação de serviço aos contratantes", como se esta pertencesse à cooperativa.

l) Diga-se, desde logo, que o conceito de receita não se confunde e nem pode compreender todo o conjunto de ingressos de caixa que venha a ocorrer no curso das atividades desempenhadas pelos contribuintes, na medida em que estas se revestem de distintos fundamentos e origens, sujeitos a apreciação própria. Tais 'entradas', quando não se caracterizarem como fatores de remuneração de atividade econômica desenvolvida, obviamente, não servem de parâmetros para a adequada identificação da contrapartida que o 'faturamento' ou 'preço do serviço' devem representar; por outras palavras, elas não compartilham da natureza comum dos valores que irão compor, em conjunto, a base de cálculo do ISS, do PIS e da Cofins. O delicado ponto de distinção entre o que constitui receita tributável para o contribuinte destes tributos e aqueles valores que, embora transitando pelo seu caixa, não guardam tal configuração, foi muito bem demonstrado pelo saudoso Professor Geraldo Ataliba na seguinte passagem, que cabe como luva no presente contexto: 'O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe.

m) Em nenhum momento constatou e demonstrou a auditora que a impugnante, realizando os supostos atos não-cooperativos, teria obtido acréscimo patrimonial o repasse aos cooperados dos honorários médicos contratados e recebidos é fato incontroverso *in casu*.

n) Conclui-se, pois, que não poderia ter sido tomada como base de cálculo "a receita proveniente da prestação de serviço aos contratantes."

o) Aliás, tanto o art. 111 da Lei nº 5.764/71, quanto o artigo 183, II, do RIR/99, consideram como renda tributável os resultados positivos decorrentes dos atos não-cooperativos.

p) Por resultado, em sentido propriamente contábil, entende-se a conclusão a que se chegou na verificação de uma conta ou no levantamento de um balanço (lucro ou prejuízo). Em relação às contas, refere-se ao saldo da Demonstração do Resultado do Exercício, que tanto pode ser credor como devedor.

q) Porém, o objetivo não lucrativo das cooperativas é traço marcante para afastá-la das demais formas empresariais.

r) Entretanto, por ser atividade econômica, a cooperativa precisará ter contabilidade própria, operará no meio empresarial intensamente, e produzirá, como

decorrência também econômica - por trabalhar com dinheiro - resultados econômicos. Esses resultados podem ser positivos, neutros ou negativos, da mesma forma que as empresas comerciais ou civis que trabalham com dinheiro. Se na aparência (que pouco significa para o Direito, v.g. ser o navio, em termos jurídicos, bem imóvel) esses resultados são iguais, juridicamente, se diferenciam radicalmente. Vamos demonstrar, assim, que o resultado positivo de uma cooperativa não se confunde com o resultado positivo de empresas lucrativas. E não se confunde com o objetivo (cooperativa é entidade não lucrativa) e também na destinação desse eventual resultado financeiro. É disso (a destinação) que trata o princípio em tela. Os resultados positivos das cooperativas devem voltar para os associados, na proporção de suas operações com a instituição. Podem decidir, contudo, mantê-los na sociedade, ou como forma de aumento do capital (que não será remunerado) ou doá-los à sociedade.

s) Como visto, o sistema cooperativo não visa o lucro. Então poder-se-ia perguntar: mesmo não visando o lucro, o sistema produz? A resposta é negativa. Mas esclareça-se: uma cooperativa pode produzir sobras, que são o resultado positivo em suas Operações." (destacamos).

t) Diz que tributar a receita da cooperativa (na realidade, a renda dos cooperados), mesmo nos atos considerados não-cooperativos, constitui flagrante desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição Federal (CF). No presente caso, chegou-se ao astronômico valor de R\$ 15.842.253,85, calculado sobre os honorários médicos dos profissionais cooperados e que, se mantidas as autuações, deverá ser suportado por eles, com a renda do seu trabalho (já tributada) e prejuízo do seu patrimônio pessoal, uma vez que a cooperativa, por expressa disposição legal, não tem recursos próprios. Importante destacar que no Termo de Verificação Fiscal e nos seus anexos não houve a demonstração de qualquer resultado, SOBRA ou LUCRO da impugnante, decorrente do exercício de atos supostamente não-cooperativos. No Acórdão nº 1302-00.233, da 2ª Turma ordinária do Carf (Proc. nº 10925.000725/2005-42), concluiu o relator que os resultados de atos não cooperativos devem ser tributados tanto pelo IRPJ como pela CSLL, mas cuidou de ressaltar, para dar provimento ao recurso voluntário: "No entanto, para tanto, tornasse necessário que a fiscalização verifique a parcela do resultado que se refere a atos não cooperados, o que não ocorreu no caso concreto."

u) Onde o "adequado tratamento tributário"? Este preceito constitucional não prescreve, evidentemente, que as sociedades cooperativas devem ser privilegiadas; apenas que devem merecer um tratamento tributário condizente com as suas peculiaridades. Nunca, porém, mais gravoso do que aquele conferido às sociedades comerciais, que faturam para si e que visam lucro.

v) Requereu "considerar que não podem ser tomados como não-cooperativos os atos praticados em benefício do trabalho e da renda (tributável) dos profissionais cooperados, estes os efetivos prestadores de serviços a terceiros";

w) Alternativamente, considerar que "a intermediação e a negociação de serviços contratados com terceiros", serviços estes que são prestados pelos cooperados, não vão "além das suas atividades essenciais", mas constituem "atos-meio", ou "atos não-cooperativos intrínsecos", necessários para a realização do ato cooperativo e para a própria existência da cooperativa".

x) Protesta pela juntada de novos documentos no curso do Processo Administrativo.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO. ISENÇÃO.

A receita da cooperativa de trabalho configura ato cooperativo quando o serviço tiver sido prestado por associado e disser respeito à sua atividade econômica, sendo irrelevante o fato de o usuário final não compor o quadro associativo.

HIPÓTESE DE TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO GLOBAL DA COOPERATIVA.

Se a escrituração da sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que comprove a prática exclusiva de atos cooperativos, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Isto porque, segundo entendimento da Turma julgadora, “da análise dos Contratos/acordos e de notas fiscais apresentados verificamos que a cooperativa ao contratar com terceiros praticou ato não cooperativo, devendo oferecer à tributação a receita proveniente da prestação de serviço aos contratantes. Ressalta-se que foram apresentados apenas os contratos/acordos firmados entre a fiscalizada e os tomadores relacionados no Anexo I do Termo de Constatação e Intimação Fiscal -TCIF nº01. Dessa forma, por meio de tais documentos, pudemos constatar que a atividade preponderante da fiscalizada é a prestação de serviços médico-hospitalares a terceiros, por meio de contratos celebrados com pessoas jurídicas, estando, por isso, sujeita aos recolhimentos de tributos e contribuições”.

Segue concluindo que(...) não ficou demonstrado, de forma segura e cabal, com os respectivos documentos de suporte dos lançamentos contábeis, que se tratam de atos cooperativos. Veja-se que, não se comprovando que são atos cooperativos, a cooperativa submete-se às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas. Portanto, não estão alcançados pela não incidência os “ingressos de serviços” relativos aos contratos não apresentados pela contribuinte.

Ciente da autuação, o interessado interpõe Recurso Voluntário às fls. 954/984 dos autos alegando as seguintes razões:

- a) DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO POR ADOTAR UM MOTIVO REJEITADO PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE DE SE ALTERAR O MOTIVO DO LANÇAMENTO. VINCULAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO PELA TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES. Afirma que o ponto controverso do presente processo limita-se apenas à qualificação jurídica da atividade da Recorrente (se é ou não ato cooperativo). Assim, resta claro que a DRJ não poderia ter analisado a questão por outro ângulo, pois a autoridade fiscal não o fez no momento oportuno, quando realizou o lançamento e indicou como único fundamento a qualificação jurídica da atividade da Recorrente.
- b) DA COMPROVAÇÃO DE QUE TODOS OS VALORES REGISTRADOS NA CONTABILIDADE DA RECORRENTE SÃO FRUTOS DO TRABALHO DOS MÉDICOS COOPERADOS E QUE ESSES VALORES FORAM INTEGRALMENTE A ELES REPASSADOS. Afirma que o conjunto probatório constante dos autos por si só, já é apto a demonstrar que os valores tributados referem-se mesmo à prestação de serviços médicos cooperados, nem que seja por amostragem.
- c) DA COMPROVAÇÃO DE QUE TODOS OS VALORES QUE INGRESSARAM NA CONTABILIDADE DA RECORRENTE FORAM DEVIDAMENTE REPASSADOS AOS MÉDICOS COOPERADOS. Diz que a divergência não corresponde a receita própria da recorrente, pois no final do exercício o que sobra é devidamente tributado e depois distribuído para os fundos legais, estatutários e para os médicos cooperados, nos termos dos artigos 4º, inciso VII e 87 da Lei nº 5.764/71 bem como do art. 46 do Estatuto social da recorrente. Isso demonstra de fato que os valores tributados são referentes aos serviços prestados aos tomadores pelos médicos cooperados, em razão da captação realizada pela cooperativa, o que configura verdade ato cooperativo e portanto, não pode ser tributado pelo IRPJ e CSLL, o que justifica a reforma da decisão proferida pela DRJ.
- d) OS INGRESSOS CONTABILIZADOS NAS CONTAS DA RECORRENTE NÃO PODEM SER TRIBUTADOS PELA IRPJ/CSLL. Diz que deve ser considerada a atividade da recorrente como ato não-cooperativo (o que admite exclusivamente por argumentação), ainda assim a tributação pretendida não poderia ser levada a cabo. Isso porque esses valores são de renda da Recorrente, mas sim de seus cooperados.
- e) DA CARACTERIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA RECORRENTE COMO ATO COOPERATIVO. ISENÇÃO DADO PELA LEI Nº 5.764/71. Diz que as cooperativas de trabalho, que têm como finalidade intermediar negócios para seus cooperados, precisam, para atingir a sua atividade-fim, tratar como terceiros não cooperados. Essa tratativa com terceiros é meramente uma atividade-meio para que as cooperativas de trabalho consigam entregar aos seus cooperados o que contratam com eles.
- f) NÃO RECONHECER A ATIVIDADE DA RECORRENTE COMO UM ATO COOPERATIVO AFRONTA O SISTEMA JURÍDICO VIGENTE: Aduz que aceitar os atos de captação, intermediação e representação realizados pela recorrente não constituem atos cooperativos, como pretende a Receita Federal, é o mesmo que aceitar a absurda hipótese de os médicos cooperados terem se reunido para prestarem serviços gratuitos, o que não seria razoável de se admitir.
- g) NÃO RECONHECER A ATIVIDADE DA RECORRENTE COMO UM ATO COOPERATIVO AFRONTA O SISTEMA JURÍDICO VIGENTE: Aduz que aceitar os atos de captação, intermediação e representação realizados pela recorrente não constituem atos cooperativos, como pretende a Receita Federal, é o mesmo que aceitar

a absurda hipótese de os médicos cooperados terem se reunido para prestarem serviços gratuitos, o que não seria razoável de se admitir.

- h) INEXISTÊNCIA DE RENDA PRÓPRIA DA RECORRENTE. OS VALORES QUE INGRESSAM NA CONTABILIDADE DA RECORRENTE SÃO TODOS REPASSADOS AOS SEUS MÉDICOS COOPERADOS, DE MODO QUE NÃO SÃO RENDA DA RECORRENTE, MAS SIM DOS MÉDICOS QUE PRESTAM OS SERVIÇOS. Diz que por uma questão de organização e gestão administrativa que os médicos cooperados preferem que a cooperativa receba valores, consolide-os e posteriormente lhe faça o devido repasse. É um ato propriamente dito: recebimento de valores que pertencem aos médicos cooperados e o posterior repasse.
- i) DA BITRIBUTAÇÃO: Tributar a recorrente é tributar duas vezes a mesma base de cálculo, o que configura bis in idem: Aduz que os valores repassados já foram tributados nas pessoas físicas dos médicos cooperados (efetivos prestadores dos serviços e titulares da renda), não há que se falar na tributação pretendida nestes autos, sob pena de se incorrer em vedado bis in idem.
- j) Requereu o provimento do recurso interposto tendo em vista as razões expostas.

Às fls. 1752 dos autos – RESOLUÇÃO Nº 1401-001.412 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, conversão do feito em diligência para:

1. A Recorrente seja intimada a apresentar os contratos e as notas fiscais ainda não juntadas nos autos deste processo administrativo fiscal ou outros documentos que ajudem a comprovar que os valores em discussão têm natureza de pagamentos por atos cooperativos.
2. A Recorrente seja intimada a apresentar documentos que comprovem a vinculação entre os valores discutidos nesse processo administrativo e aqueles efetivamente pagos aos cooperados nos anos calendários de 2009 e 2010.
3. A Recorrente seja intimada a apresentar os comprovantes de pagamento do IRRF relativos às entregas de valores aos cooperados.
4. Após encerrado o prazo para apresentação de documentos, a Autoridade de Origem informe quais notas fiscais estão acobertadas por quais contratos e quais não estão suportadas por nenhum deles.
5. Após encerrado o prazo para apresentação de documentos, a Autoridade de Origem informe se é possível vincular os valores discutidos nesse processo administrativo com os pagamentos realizados aos cooperados e se houve o devido recolhimento do IRRF em relação a cada um desses pagamentos.
6. Informe a Autoridade Origem se tem mais alguma consideração relevante a fazer relativa ao julgamento deste processo administrativo fiscal.
7. A Recorrente seja intimada acerca do relatório final da diligência, para, caso queira, se manifestar.”

Isso porque o entendimento firmado foi no sentido de que “deve-se verificar, portanto, se é possível vincular os valores tidos por renda neste processo administrativo fiscal

com os valores que a recorrente diz ter sido pagos aos cooperados, mas sem comprovar o critério para pagamento que os vincularia às receitas recebidas por ela e a efetiva entrega dos valores”(...) “Assim, é importante segregar com clareza não somente os atos cooperativos dos não cooperativos, mas também checar quando as receitas foram efetivamente distribuídas aos cooperados com pagamento do respectivo IRRF”.

A fiscalização, com o objetivo de responder aos questionamentos do CARF, acima relatados, intimou o recorrente a apresentar documentos (contratos, recibos e notas fiscais), esclarecimentos e planilhas demonstrativas, por meio dos Termos de Intimação n.º 1º ao 3º, anexos ao processo.

Às fls. 1765 - **INFORMAÇÃO FISCAL, onde se conta no item 7** que “Para entender melhor o processo de repasse aos cooperados dos valores recebidos de seus contratantes, intimamos o contribuinte, por meio do Termo 3, a detalhar os procedimentos adotados pela cooperativa para cumprir seu objetivo. A resposta apresentada pelo contribuinte está anexa a esta informação. É importante ressaltar que os valores lançados na conta 3.1.1.01.000 – Ingresso de Serviços, que foram a base de cálculo do Auto de Infração, correspondem a faturas e não às notas fiscais emitidas pela cooperativa. Por isso, foi necessário que a cooperativa apresentasse uma planilha vinculando cada fatura contabilizada na referida conta às notas fiscais emitidas (Anexos I e II).

Em resumo, assim resumiu o fiscal diligente:

“a) A Recorrente seja intimada a apresentar os contratos e as notas fiscais ainda não juntadas nos autos deste processo administrativo fiscal ou outros documentos que ajudem a comprovar que os valores em discussão têm natureza de pagamentos por atos cooperativos.”

Resposta: Anexamos cópias de todos os contratos apresentados e das notas fiscais, por amostragem (o volume é muito grande, anexamos uma amostra por competência).

“b) A Recorrente seja intimada a apresentar documentos que comprovem a vinculação entre os valores discutidos nesse processo administrativo e aqueles efetivamente pagos aos cooperados nos anos calendários de 2009 e 2010.”

Resposta: Foram apresentadas notas fiscais, relatórios de serviços prestados e extratos bancários para comprovar o repasse dos valores aos cooperados.

“c) A Recorrente seja intimada a apresentar os comprovantes de pagamento do IRRF relativos às entregas de valores aos cooperados.”

Resposta: A recorrente apresentou DARF's e D'Comp's que estão informados na DCTF – Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais.

“d) Após encerrado o prazo para apresentação de documentos, a Autoridade de Origem informe quais notas fiscais estão acobertadas por quais contratos e quais não estão suportadas por nenhum deles.”

*Resposta: Na coluna I dos Anexos I e II estão demonstradas as notas fiscais apresentadas, e na coluna K as que foram canceladas. **A coluna H dos Anexos I e II demonstra se há contrato vigente ou não para cada pagamento.***

“e) Após encerrado o prazo para apresentação de documentos, a Autoridade de Origem informe se é possível vincular os valores discutidos nesse processo administrativo com os pagamentos realizados aos cooperados e se houve o devido recolhimento do IRRF em relação a cada um desses pagamentos.”

Resposta: Nos anexos I e II, na coluna J (“Valores cujos repasses não foram comprovados”), estão demonstrados e totalizados, por trimestre, os valores que não foram repassados aos cooperados em razão do serviço por eles prestados ou que não foram comprovados. Os valores correspondem em sua maioria, às taxas de custeio da cooperativa e aos valores repassados por meio do Banco Unicred, conforme informações constantes da coluna K (“Observações”).

Quanto ao recolhimento do IRRF, os valores informados no Anexo III, que corresponde ao demonstrativo apresentado pelo próprio recorrente, foram recolhidos e/ou compensados e estão declarados na DCTF.

“f) Informe a Autoridade Origem se tem mais alguma consideração relevante a fazer relativa ao julgamento deste processo administrativo fiscal.”

Resposta: Ao examinar os contratos apresentados, verificamos que alguns não estavam vigentes à época dos repasses analisados (não foram apresentados aditivos) e outros estão sem data de assinatura, conforme consta na coluna K, “Observações”.

“g) A Recorrente seja intimada acerca do relatório final da diligência, para, caso queira, se manifestar.”

Resposta: A presente informação, assim como seus anexos (I ao VI) foram enviados por via postal à recorrente, Aviso de Recebimento – AR em anexo.

Às fls. Fl. 39792 dos autos (6ª parte) – PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE, alegando as seguintes razões:

- a) Diz que “devem também ser excluídos os valores das notas cujos contratos foram apresentados no recurso voluntário, uma vez que não foram juntados à impugnação porque este não era o objeto da autuação”.
- b) E que “os ingressos contabilizados nas contas da Recorrente não podem ser tributados pelo IRPJ/CSLL porque são decorrentes de atos cooperativos, como reconhecido pela DRJ, e tais atos são isentos de tributação nos termos do art. 111 da Lei nº 5.764/71”.
- c) No presente caso, a Recorrente não auferiu renda em momento algum porque os valores que ela recebe dos tomadores de serviços são repassados para os médicos cooperados que prestaram esses serviços, nos termos do seu Estatuto Social e dos documentos 04 a 11 do recurso voluntário.
- d) Assim, os lançamentos são insubsistentes, pois entradas transitórias, como as da Recorrente, não podem constituir base de cálculo de IRPJ/CSLL. Ressalte-se que

- argumento semelhante foi utilizado pelo STF para afastar a incidência do PIS e da COFINS sobre o ICMS no julgamento do RE 240.785.
- e) Diz que a Recorrente deixou de fazer prova apenas dos repasses cuja documentação solicitada inexistia, por razões alheias à sua vontade, tendo comprovado todos os demais. Por essa razão, a presunção deve caminhar em favor da Recorrente, até mesmo porque não há qualquer elemento nos autos que possa levantar dúvidas acerca da higidez das suas demonstrações financeiras.
 - f) E que a Informação Fiscal foi clara no sentido de elucidar, em favor da Recorrente, todos os questionamentos suscitados pelo i. Relator, de tal sorte que o objeto do julgamento deverá ficar restrito às razões de direito já suscitadas ao longo do processo.
 - g) Assim, requereu a Recorrente o provimento do seu recurso para: **(a)** reformar a decisão recorrida, para que o lançamento objeto deste PTA seja integralmente anulado e o crédito tributário por ele veiculado extinto ou **(b)** sucessivamente, que seja decotado da base de cálculo dos tributos cobrados neste processo, dos valores comprovadamente repassados aos médicos cooperados, pois, como visto, esses valores não representam renda/lucro líquido da Recorrente.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Inicialmente, ressalto que as Infrações 02 e 03 não foram impugnadas.

Como bem relatado na resolução de diligência, a Recorrente alega que a DRJ teria rejeitado o motivo utilizado pelo Auto de Infração e, então, inserido outro para fundamentar a exigência tributária.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) afirma que a Recorrente tem atividade não cooperativa preponderante, pois ela realiza a intermediação e a negociação da prestação de serviços dos cooperados a terceiros, o que é bem característico de cooperativas médicas.

O TVF explica, então, que apenas foram apresentados "os contratos/acordos firmados entre a fiscalizada e os tomadores relacionados no Anexo I do Termo de Constatação e Intimação Fiscal TCIF nº 01". Da análise desses contratos, a Fiscalização concluiu, sem uma fundamentação muito rebuscada, que a maior parte da atividade era de atos não cooperativos.

O TVF possui apenas 5 laudas, e além de relatar de forma resumida o procedimento, bem como citar a legislação aplicável, no ponto central que levou ao lançamento, o agente fiscal defende que:

Do acima exposto, tem-se que os atos cooperativos são os representados pelas finalidades fins destas, como sendo a prestação de serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, os que extrapolam suas finalidades institucionais caracterizam-se como atos não cooperativos.

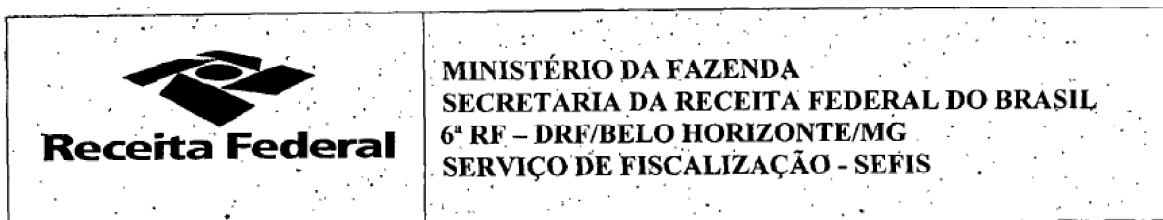
Assim, somente são isentas de tributação as receitas provenientes de atos cooperativos, sendo tributáveis as receitas das cooperativas em relação a atos não-cooperativos, como o fornecimento de serviços a não associados, ainda que em atendimento ao seu objetivo social.

Da análise dos contratos/acordos e de notas fiscais apresentados verificamos que a cooperativa ao contratar com terceiros praticou ato não cooperativo, devendo oferecer a tributação a receita proveniente da prestação de serviço aos contratantes.

Ressalta-se que foram apresentados apenas os contratos/acordos firmados entre a fiscalizada e os tomadores relacionados no Anexo I do Termo de Constatação e Intimação Fiscal – TCIF nº 01.

Dessa forma, por meio de tais documentos, pudemos constatar que a atividade preponderante da fiscalizada é a prestação de serviços médico-hospitalares a terceiros, por meio de contratos celebrados com pessoas jurídicas, estando, por isso, sujeita aos recolhimentos de tributos e contribuições.

Se a cooperativa vai além das suas atividades essenciais, realizando a intermediação e a negociação de serviços contratados com terceiros, foge do seu objetivo essencial, não se podendo considerar fora do campo da incidência tributária os resultados auferidos nessas atividades.



A sociedade cooperativa que pratique, atos não cooperativos previstos na legislação própria, sujeita-se os resultados desses atos às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais.

Portanto, o campo de não-incidência corresponde às atividades inerentes à cooperativa. O que exorbita desse campo é tributável, ou seja, não leva à descaracterização da natureza jurídica da cooperativa, apenas à tributação dos atos não cooperativos. Essa concepção decorre de não haver proibição taxativa, no regime jurídico cooperativo, da prática de atos não-cooperativos não expressamente previstos. A única exigência é que sejam tributados.

Assim foi resumido o ponto central do lançamento. E o fundamento do lançamento foi a conclusão pelo agente fiscal de que a Recorrente não realizava atos cooperados uma vez que prestava serviços médico-hospitalares a terceiros, estando sujeita à tributação.

Desta forma, resta claro que a autoridade autuante analisou todos os contratos apresentados pela recorrente no curso do procedimento fiscalizatório e concluiu que os mesmos representavam a origem de receitas de atos não cooperados. Em suma, o que é possível se depreender das conclusões do agente fiscal autuante é que um ato cooperado apenas poderia ser representado através de uma prestação de serviço entre cooperativa e cooperados.

A DRJ, de fato, atesta expressamente que o fato da cooperativa contratar com terceiros não desconfigura a natureza de sua atuação, e que os contratos apresentados referem-se a atos cooperativos, mas ressalva que mantém o lançamento pelo fato de que nem todos os contratos foram apresentados.

Por sinal, a Recorrente juntou mais alguns contratos ao seu Recurso Voluntário e, ainda, reconheceu que não havia juntado todos eles, de modo que há notas fiscais cujos fatos geradores não se sabe exatamente a natureza jurídica, motivo pelo qual o processo foi baixado em diligência à autoridade de origem.

Além disso, a Recorrente trouxe em Recurso Voluntário documentos com o objetivo de comprovar que quase toda a renda tributada pelo Auto de Infração foi repassada aos médicos cooperados, não havendo que se falar na cooperativa como sua beneficiária.

O primeiro ponto que deve ser analisado, diante da alegação da Recorrente é se houve inovação no critério jurídico.

Isto porque, o motivo da autuação não foi a ausência de comprovação das receitas. Em verdade a agente autuante afirma que analisou os contratos apresentados (portanto houve comprovação das receitas), e não questionou a validade deles, entretanto, concluiu não se tratarem de receitas de atos cooperados por serem firmados com terceiros.

Por outro lado, a DRJ validou a tese da contribuinte e reconheceu a possibilidade da cooperativa contratar com terceiros, reconhecendo a natureza jurídica dos contratos apresentados como receitas de atos cooperados, mas enveredou pela improcedência da impugnação sob o fundamento da falta de apresentação de todos os contratos que embasaram as receitas de atos cooperados autuados.

Assim, me parece absolutamente claro que o lançamento (pelo agente autuante) e a manutenção do lançamento (pela DRJ) se deram por fundamentos diversos.

O lançamento original se deu por desconsiderar a contratação com terceiros como receita de ato cooperado, já a manutenção se deu pela falta de comprovação total das receitas.

O primeiro questionamento que deve ser enfrentado é se a DRJ poderia descaracterizar o fundamento da autuação, mas manter o lançamento por fundamento diverso. Me parece claro que não.

Explico. Se o lançamento original fosse fundado na ausência da comprovação das receitas, o contribuinte se defenderia adequadamente sobre a validade e apresentaria a documentação que entende pertinente. A partir daí poderia a DRJ acatar parcialmente ou totalmente a documentação apresentada.

Ocorre que, no caso concreto, o lançamento se deu por entender a autuante que a contratação com terceiros consistiria em ato não cooperado. A validade das receitas ou contratos não foi questionada. Apenas o fato de contratar com terceiros.

Nessa linha entendeu a DRJ que:

(início da transcrição)

Assim, vê-se que a finalidade da cooperativa está vinculada à atividade própria do associado e o seu objeto somente pode ser a prestação de serviços aos seus associados, nunca a terceiros.

Nas cooperativas de trabalho, o valor recebido por elas por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde que o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa.

Foi o que definiu o PN CST 38/80, ao especificar quais atos são tratados como cooperativos em uma cooperativa de médicos:

(...)

No presente caso, o autuante fundamentou o lançamento nos seguintes termos:

Da análise dos Contratos/acordos e de notas fiscais apresentados verificamos que a cooperativa ao contratar com terceiros praticou ato não cooperativo, devendo oferecer à tributação a receita proveniente da prestação de serviço aos contratantes.

Ressalta-se que foram apresentados apenas os contratos/acordos firmados entre a fiscalizada e os tomadores relacionados no Anexo I do Termo de Constatação e Intimação Fiscal -TCIF nº01.

Dessa forma, por meio de tais documentos, pudemos constatar que a atividade preponderante da fiscalizada é a prestação de serviços médico-hospitalares a terceiros, por meio de contratos celebrados com pessoas jurídicas, estando, por isso, sujeita aos recolhimentos de tributos e contribuições;

Foram anexados ao processo alguns contratos que a contribuinte firmou com terceiros, os quais contêm as seguintes cláusulas:

(...)

Vê-se nos citados contratos que a cooperativa apenas se identifica como mandatária negocial dos sócios (Lei nº 5.764/71, arts. 4º e 7º), buscando a captação de clientela, a oferta dos serviços dos associados e a cobrança e o recebimento dos honorários recebidos pelos cooperados.

(...)

Dessa forma, com relação aos contratos constantes no processo, entendo que tratam de atos cooperativos, uma vez que a cooperativa age em nome e por conta dos cooperados, que são os prestadores dos serviços contratados.

Entretanto, tem-se no presente caso que a contribuinte foi intimada, durante a fiscalização, a apresentar todos os contratos de prestação de serviços executados em 2009 e 2010 e não os apresentou em sua totalidade, como se constata do confronto das notas fiscais com os contratos apresentados.

Assim, não ficou demonstrado, de forma segura e cabal, com os respectivos documentos de suporte dos lançamentos contábeis, que se tratam de atos cooperativos. Veja-se que, não se comprovando que são atos cooperativos, a cooperativa submete-se às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas.

Portanto, não estão alcançados pela não incidência os “ingressos de serviços” relativos aos contratos não apresentados pela contribuinte.

(término da transcrição)

Verifica-se portanto que a DRJ analisou e conceituou com base na legislação e no PN CST 38/80 o que é ato cooperado, chegou à conclusão que *nas cooperativas de trabalho, o valor recebido por elas por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde que o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa.*

Desta feita, o fato de a Recorrente contratar e receber receitas de terceiros não desconfigura o ato cooperativo, o que, em outras palavras, rechaçou o fundamento da autuação.

Entendo que a análise da DRJ deveria finalizar nesse ponto, vez que por consequência lógica levaria à conclusão de improcedência da autuação.

Mas não, a DRJ foi além e analisou parte dos contratos juntados pela Impugnante, descrevendo seus objetos e reforçando o entendimento de que os contratos apresentados, de fato, fundamentariam o recebimento de receitas de atos cooperados.

Ocorre que, não satisfeita a DRJ seguiu em sua análise, e à partir daí que entendo que se equivocaram os julgadores *a quo*.

Isto porque, prosseguiram afirmando que como a Recorrente no curso da fiscalização não apresentou a totalidade dos contratos e notas fiscais ao agente fiscal, e nem o fez junto da impugnação (e nem seria necessário já que o fundamento do lançamento não foi ausência de comprovação da origem das receitas), chegou à conclusão que não ficou demonstrado, de forma segura e cabal, com os respectivos documentos de suporte dos lançamentos contábeis, que se tratam de atos cooperativos.

E nesse ponto entendo que a DRJ promoveu clara inovação no fundamento. A DRJ, por vias diretas, introduziu um novo fundamento na autuação, o que é defeso pelo

ordenamento jurídico brasileiro. E mais, esse novo fundamento sequer ocorreu em função da defesa apresentada pelo contribuinte, tratando-se, evidentemente, de inovação que não pode ser admitida.

Há significativa divergência, outrossim, quanto ao *significado específico da expressão “critérios jurídicos”* para fins de aplicação do art. 146 do CTN.

Entendo que dita expressão abrange: i) as decisões discricionárias tomadas pela Administração quando do lançamento tributário, nas hipóteses excepcionais em que há espaço para tanto, como sucede quando do arbitramento da receita para fins de apuração do IRPJ (cfr. o art. 51 da Lei 8.981/1995); ii) a qualificação jurídica dos fatos imponíveis (ex. classificação de produtos industrializados na TIPI); e iii) as variantes exegéticas adotadas quando da aplicação das leis e dos atos normativos infralegais, de modo que mudanças interpretativas se qualificam como modificações de critério jurídico, a ensejar a aplicação do dispositivo em apreço.

E entendo que foi o que ocorreu no caso concreto. A DRJ ao afastar o fundamento do lançamento original, acatando a tese da impugnante, fundamentou a manutenção do lançamento em fundamento novo, contra o qual ela não precisaria se defender.

O lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142 do CTN) e o órgão de julgamento não tem competência para alterá-lo mediante a utilização de novos critérios jurídicos. E mesmo a eventual modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente poderia ser efetivada, em relação ao contribuinte, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, na dicção do art. 146 do CTN.

Há uma clara dissonância entre a fundamentação do Auto de Infração e a fundamentação do acórdão de impugnação. Enquanto que a autoridade lançadora havia questionado a impossibilidade de a cooperativa contratar com terceiros (caracterizando isso como ato não cooperado), a DRJ reconheceu a possibilidade da contribuinte contratar com terceiros, caracterizou os contratos apresentados como atos cooperados, mas manteve o lançamento sob o fundamento da ausência de apresentação de todos os contratos (ausência da comprovação da receita).

E o pior, mesmo quanto aos contratos já apresentados e analisados pela própria DRJ (que os caracterizou como atos cooperados), manteve o lançamento.

Outrossim, apenas para ressaltar, o relatório de diligência confirmou que quase a totalidade das receitas autuadas, foram repassadas aos cooperados e estavam abarcadas por contratos ou notas fiscais, sendo que a maior parcela do que não foi repassado correspondia à taxa de custeio.

Tal fato, em que pese ser prescindível à minha decisão, apenas confirma e coaduna com a tese defensiva.

Desta feita, superando eventual nulidade da decisão da DRJ em razão da inovação, dou provimento ao mérito pelas razões acima expostas, em especial, pelo reconhecimento da possibilidade de se contratar com terceiros (o que foi base de fundamento da própria DRJ).

Assim é que, face a tudo o quanto exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para julgar improcedente o lançamento da Infração 01, restando

Processo nº 15504.732104/2013-14
Acórdão n.º **1401-003.312**

S1-C4T1
Fl. 39.811

prejudicadas as demais razões de mérito, bem como mantido o lançamento quanto às infrações não impugnadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva