



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

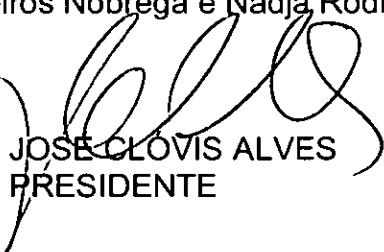
Processo nº. : 10305.002269/94-40
Recurso nº. : 141.850
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex. 1990
Recorrente : UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO- RJ
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em FORTALEZA/CE
Sessão de : 20 DE OUTUBRO DE 2004
Acórdão nº. : 105-14.769

IRPJ – IRF E CSLL - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO: Não são alcançados pela incidência tributária o resultado advindo de a atos cooperativos. As operações relativas a atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, são passíveis de tributação normal. O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo portanto tributável em relação ao IPRJ. (Art. 146 III b da CF 88 c/c art. 45 da Lei nº 8.541/92).

Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, e se não é possível a segregação ainda que no curso da discussão administrativa, não pode a mesma prosperar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRBALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO- RJ

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. Vencidos os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega e Nadja Rodrigues Romero.


JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40
Acórdão nº. : 105-14.769
Recurso nº. : 141.850
Recorrente : UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO
DE JANEIRO- RJ

RELATÓRIO

UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRBALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO- RJ CNPJ Nº 42.163.881/0001-01, já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão prolatada pela 4^a Turma da DRJ em Fortaleza/CE, que julgou procedente em parte no que diz a respeito:

- I – Manter o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, conforme constituídos no presente processo.
- II – Cancelar a multa regulamentar constituída no Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de 97,50 UFIR.
- III – Excluir a aplicação da Taxa Referencial Diária – TRD relativamente ao período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, conforme art.1º da IN – SRF nº 32/97. Apresenta recurso a este Conselho objetivando a reforma do decidido.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que o lançamento refere-se em síntese em duas formas:

- I – Dos ajustes do lucro líquido do exercício – adições não computadas na apuração do lucro real, a glosa de despesa com provisão FEUS – Fundo Estabilidade Unidade de Serviço, tendo em vista que a mesma foi apropriada como despesa e apesar de ter sido adicionada no LALUR, não constou como adição na apuração do lucro real na DIRPJ/90, tendo a empresa infringido norma contida nos arts. 154; 157, § 1º; 173; 242; 243 e 387, inciso I, do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40
Acórdão nº. : 105-14.769

II – Dos ajustes do lucro líquido do exercício – exclusões e compensações – resultados de sociedades cooperativas, no ano de 1989 houve exclusão indevida de resultados positivos, provenientes de operações com associados, conceituadas pela fiscalização como atos não cooperativos, tendo a empresa infringido norma contida nos arts. 154; 157, § 1º; 129, §§ 1º e 2º e 338, inciso I, do RIR/80.

Inconformado com a autuação apresentou a impugnação de folhas 162/166 argumentando, em síntese, que as exigências formuladas nos Autos de Infração objeto do processo em referência foram lavrados em três Autos de Infração sendo eles:

I – Em relação ao IRPJ, é exigido o recolhimento da multa regulamentar equivalente a 97,50 UFIR's, por inobservância de obrigação acessória (preenchimento incorreto do Lalur, relativo a prejuízo fiscal apurado indevidamente).

II - Relativo a Contribuição Social sobre o Lucro, é exigido o recolhimento do crédito tributário em valor equivalente a 17.441,19 UFIR's.

III - E por fim relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte, é exigido o recolhimento do crédito tributário em valor equivalente a 15.348,22 UFIR's.

Em razão da atuação foi glosada a exclusão efetuada pela cooperativa em sua Declaração de rendimentos – IRPJ, do exercício de 1990, ano base de 1889 de resultados não tributáveis de sociedades cooperativas. Em consequência da glosa efetuada, passou o fisco a exigir também o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido e bem assim a Contribuição Social, à alíquota de 10%, calculando os juros de mora com base na variação da Taxa Referencial Diária (TRD), e bem assim mediante a aplicação do percentual de 1% ao mês.

No que se refere a cobrança de juros de mora com base da TRD, não encontra o necessário respaldo legal, como se verá a seguir: Da vigência da legislação tributária - incidência da TRD como juros de mora, por força do disposto no art. 101 do CTN e no § 4º do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária –TRD, só poderá ser cobrada como juros de mora, a partir do mês de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40

Acórdão nº. : 105-14.769

agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218, fica claro que deve ser excluída a exigência dos juros de mora calculados com base na variação da TRD, no período anterior a agosto de 1991, referentes ao Imposto de Renda na fonte e Contribuição Social sobre o Lucro, ante a absoluta ausência de amparo legal para sua cobrança nesse período.

E por fim espera a impugnante que o presente aditamento contribua para aplicação da esperada justiça.

A 4^a TURMA da DRJ em Fortaleza através do acórdão 3.132 de 13 de junho de 2003, julgou procedente em parte o lançamento. O acórdão traz como ementa o seguinte:

"IRPJ – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – ATOS NÃO COOPERATIVOS – Os contratos de planos de saúde e o encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, como médicos, hospitais, clínicas ou laboratórios, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constituem atos não cooperativos.

SOCIEDADE COOPERATIVA – PRÁTICA DE ATOS NÃO COOPERATIVOS – Tendo a empresa praticado atos não cooperativos fora daqueles permitidos legalmente pela Lei nº 5.764/71, amoldada fica ao regime aplicado às sociedades mercantis, sem direito, pois ao gozo da isenção concedida às sociedades cooperativas.

OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES – TRIBUTAÇÃO REFLEXA – IRRF E CSLL- Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – JUROS DE MORA COM BASE NA TRD – Com fundamento na determinação contida no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 032/97, é de se cancelar a parcela do crédito tributário correspondente à exigência da Taxa Referencial Diária –TRD, no período de 04/02/91 a 29/07/91, remanescente, neste período, juros de mora a razão de 1% ao mês calendário ou fração, de acordo com a legislação pertinente.

MULTA REGULAMENTAR – É nulo o lançamento da multa regulamentar, quando não restar comprovada nos autos a motivação que ensejou sua aplicação".

O relator em seu voto a DRJ de Fortaleza argumenta que o contribuinte não apresentou contestação referente à glosa de despesa com provisão FEUS, tendo em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40

Acórdão nº. : 105-14.769

vista que a mesma foi apropriada como despesas e apesar de ter sido no Lalur, não constou como adição na apuração do lucro real na DIRP/90.

Em relação os ajustes, exclusões, compensações e resultados de sociedades cooperativas, a impugnante surgiu contra o lançamento argumentando que todos os seus atos com terceiros têm por objetivo a colimação de seus fins e se enquadram como atos cooperativos. Cabe salientar que uma empresa de plano de saúde tem por objeto mediante a pagamento de prestação mensal, cobrindo todos os custos e qualquer procedimento necessário, dentro dos limites do contrato, à preservação da saúde do cliente. No caso da cooperativa está vinculada a atividade própria do associado, que se encontra no disposta da Lei nº 5.764/71, art.4º verbis: "As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados,...", é notório que o objeto da cooperativa somente pode ser a prestação de serviços aos associados dela, nunca a prestação a terceiros.

A contratação de terceiro, neste caso, não visa a prestação de serviço ao associado da cooperativa, mas a possibilidade de cumprimento de um contrato de plano de saúde, realizado com cliente da cooperativa. Muda-se, portanto, o enfoque da prestação de serviço, passando a ser objeto da cooperativa o serviço contratado com o cliente, em vez de o serviço contratado com o associado.

No que se refere à multa regulamentar não existe a motivação que ensejou a aplicação da multa, fato que infringe o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, sendo o seu lançamento improcedente.

Da tributação reflexa aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ, devido à íntima relação causa e efeito entre elas, assim mantendo as infrações apuradas no Auto de Infração do IRPJ, e é de se considerar procedente o lançamento do IRRF e da CSL.

A signature in black ink, appearing to read "J. P.", is written in a cursive, flowing style.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40
Acórdão nº. : 105-14.769

E por último a respeito dos juros de mora, deve ser subtraída a parcela calculada com base na variação da Taxa Referencial Diária, correspondente ao período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, tendo em vista a determinação contida no art. 1º Instrução Normativa SRF nº32/97.

Ciente da decisão em 14/07/2003, conforme AR de folha 188, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 13/08/03 de fl.190/210, argumentando, em síntese, o seguinte:

Que o cooperativismo não é somente a forma de atuação da recorrente, mas também um primado seguido à risca, principalmente quando, com algum sucesso, procura-se proteger a economia dos trabalhadores médicos, garantindo a participação mais ampla possível da população nos frutos da atividade econômica.

Dos fatos trata-se de processo administrativo referente ao Auto de Infração que alega existência de débito quanto à pretensa tributação devida sobre Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e tributações reflexas.

Que a autuação desconsiderou a sua natureza jurídica que é de cooperativa, sendo também indevida a exação sobre o que viria a ser seu lucro real, o que somente se admitiria se a recorrente fosse sociedade comercial, tornando-se reflexo o débito de IRRF e CSLL.

Da decisão recorrida é de máxima relevância esclarecer das diferenças entre uma cooperativa e uma empresa, ressaltando a prática primordial dos atos cooperativos.

A cooperativa é um sociedade de pessoas, possuindo numero ilimitado de cooperados, visando a produção de sobras que são repassadas a fundos de poupança dos cooperados, o seu objetivo consiste em incrementar as condições e oportunidades de trabalho de cada um de seus cooperados. Já a empresa é uma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40
Acórdão nº. : 105-14.769

sociedade de capital, tendo um numero de sócios limitados, visando essa auferre de rendimentos (dividendos) inteiramente à disposição de seus sócios, ou seja, o próprio lucro real, o seu objetivo consiste em gerar riqueza aos sócios. É impossível que na sociedade cooperativa venha realizar lucro ou mesmo faturamento, estando esta ausente o fato gerador do tributo.

A autoridade fiscal não mediou esforços para buscar nos atos cooperativos próprios, realizados pela recorrente e devidamente escriturados em sua contabilidade, uma hipótese de incidência da exação em comento, forjando a existência de uma pretensa relação tributária, afastando-se do princípio da estrita legalidade, pelo que é de toda improcedente.

Da irregularidade da apuração a autoridade fiscal tem o dever no sentido de evitar que a exigência consagrada pelo lançamento decorra de elementos aleatórios ou de uma simples presunção. Não cabe ao fisco promover o lançamento de ofício, com fulcro numa presunção de lançamento indevido, sem que antes detenha de elementos seguros de prova capazes de justificar a exigência, ainda mais quando essa exigência decorre de interpretação do fisco em reação aos serviços prestados pela cooperativa, presumindo termos não correspondentes aos atos cooperativos. Devem fundamentar-se o ato administrativo em fatos concretos, demonstrados e susceptíveis de comprovação com fulcro no art.12 do CTN.

As presunções no Direito Tributário só são admitidas quando, com exceção à regra geral, o ônus da prova, não há outro recurso a ser tomado, desde que expressamente previsto em lei, são conhecidas como presunções legais que estão albergadas no ordenamento jurídico, para distingui-las das presunções comuns, que não têm força probandi.

Da correta escrituração contábil declaram os atos cooperativos e acessórios não são fatos geradores do tributo em comento. Os atos estimados com base

P



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40

Acórdão nº. : 105-14.769

em cálculo atuarial, dos serviços e bens relativos aos atos auxiliares, ou atos meio, e dos atos cooperativos próprios, ambos incluídos no custo global na forma do Parecer Normativo – CST nº 38/80, que orienta e permite a escrituração da como foi feita.

E por fim a recorrente requer que seja julgado procedente o presente recurso voluntário interposto contra a decisão de primeira instância, para que em respeito aos ditames Constitucionais e ao Princípio da Estrita Legalidade, não prospere o indevido lançamento do IRPJ e reflexos sobre os atos cooperativos realizados pela contribuinte.

E de garantia arrolou bens.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "J. L. S.", is placed here.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40
Acórdão nº. : 105-14.769

V O T O

Conselheiro: JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator:

O recurso é tempestivo dele conheço.

Analisando os autos, especialmente o Termo de Verificação de folhas 05 a 07 que a autuação se fundou na descaracterização da cooperativa por ter a fiscalização discordado do critério de rateio da receita entre atos cooperados e atos não cooperados realizado pela cooperativa, concluindo os AFRFs na folha 076 o seguinte:

"A falta de destaque na contabilidade dos atos cooperados e não cooperados acarreta sério prejuízo a administração tributária, na medida em que impossibilita o efetivo controle a apuração dos resultados tributáveis e considerando ainda a habitualidade de práticas mercantis, descaracteriza a instituição como cooperativa, devendo o resultado positivo ser tributável normalmente."

Tratando de cooperativa de trabalho médico transcrevo abaixo o voto contido no acórdão CSRF/01-04.454 de 24 de fevereiro de 2.003 de minha autoria que aprecia o tema no âmbito do IRPJ mas que também serve para efeito de IRF E CSLL, visto que em ambos naquele caso e neste a tributação se fundou na descaracterização da cooperativa.

Transcrevamos a legislação atinente ao caso, aplicáveis à lide.

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971- LEI GERAL DAS COOPERATIVAS.

Art. 3º - Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

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 a consecução dos objetivos sociais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40
Acórdão nº. : 105-14.769

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

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

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

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.

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

Lei Complementar nº 70/91 – Instituidora da COFINS
Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991

Art. 1º - Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Art. 6º - São isentas da contribuição:

I – as sociedades cooperativas que observarem o disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40

Acórdão nº. : 105-14.769

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Ao analisarmos a legislação aplicada às cooperativas no âmbito tributário, podemos afirmar que a Constituição Federal de 1988 foi um marco divisor, principalmente em relação à definição de ato cooperativo contida no artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

Antes porém necessário se faz iniciar a apreciação pelo artigo 3º da Lei nº 7.764/71.

Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

A primeira das condições postas então são de que os cooperados devem fornecer bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, em proveito comum, ou seja o benefício deve ser repartido entre eles.

A lei ao se referir a uma atividade econômica quis proteger aqueles que se dedicam à mesma atividade, quer na produção de bens ou serviços, isso significa que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40

Acórdão nº. : 105-14.769

não podem se reunir em cooperativas pessoas que se dedicam a atividades diversificadas.

Quando o legislador no artigo 79 definiu o ato cooperativo como aquele praticado entre a cooperativa e o associado e aquele praticado entre as cooperativas e no seu parágrafo único excluiu tal ato do conceito de operação de mercado e de compra e venda, na realidade criou um mercado interno, dentro do setor cooperativista e pela interpretação conjunta desse artigo com o 111 podemos dizer que criou-se uma isenção em relação às operações internas.

Interessante observar que ao excluir o ato cooperativo do conceito de operação de mercado o legislador somente se referiu à venda de bens ou produtos, deixou de lado os serviços, visto que no conceito de bens e produtos não estão incluídos os serviços.

A referência aos serviços só é explicitada no artigo 86 quando o legislador voltou a juntar no mesmo dispositivo, bens e serviços, no caso fornecidos a terceiros não associados.

Quanto a determinadas atividades seria fácil a aplicação dos conceitos da Lei 5.764/71, porém em outras muito difícil.

EXEMPLO DE ATIVIDADE DE FÁCIL APLICAÇÃO.

Numa **cooperativa de produtores rurais**, tanto em relação a bens como serviços seria possível a reciprocidade interna.

Quanto aos bens, um que tivesse a terra mais apropriada ao cultivo do arroz produziria esse bem, retiraria a parte de seu consumo e entregaria o excesso à cooperativa; outro que a terra fosse mais apropriada ao plantio do milho produziria esse cereal, retiraria a parte de seu consumo e entregaria o excesso à cooperativa. O que produziu somente arroz poderia adquirir o milho da cooperativa assim como o que

A handwritten signature in black ink, appearing to read "J. P. S." followed by a surname.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40

Acórdão nº. : 105-14.769

produziu milho adquiriria da cooperativa o arroz para seu consumo. Assim estar, livres de tributação e com certeza haveria proveito comum.

Interpretação equivalente poderíamos fazer em relação aos serviços, como as máquinas agrícolas são muito caras, a cooperativa utilizando o capital comum dos sócios adquiriria, tratores colheitadeiras, arados, grades e outros equipamentos que seriam utilizados pelos cooperados, assim haveria atos cooperados também em relação a serviços.

EXEMPLO DE ATIVIDADES DE DIFÍCIL APLICAÇÃO.

Quando a atividade econômica dos associados tem o caráter profissional que só têm serviços a oferecer, fica difícil a aplicação pura do conceito de ato cooperativo definido no artigo 79.

Se as pessoas se reúnem para contribuir com serviços para uma determinada atividade econômica, significa que têm a mesma formação ou se dedicam a uma atividade como definido no artigo 3º da referida lei.

Assim médicos somente poderão reunir-se em cooperativa de médicos, garis em cooperativa de garis, eletricistas em cooperativas de eletricistas e assim por diante.

Se a interpretação quanto a ato cooperativo for restritivo em relação aos serviços podemos afirmar que numa cooperativa de médicos, somente não seria ato cooperado os serviços de um médico, prestado a outro médico através da cooperativa. Será que somente com tal ato estariam os médicos associados desenvolvendo uma atividade econômica?

Até o advento da Constituição Federal de 1988, podemos dizer que sim, porém a partir dela houve uma mudança substancial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40

Acórdão nº. : 105-14.769

Se até a CF de 1988 havia não incidência de tributos em relação ao ato cooperado, a partir dela esse ato foi colocado dentro do campo de incidência da

tributação, ao estabelecer o constituinte, ainda que dependente de lei complementar, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Esse tratamento adequado pode ser entendido com um tratamento especial, facilitado, uma tributação em alíquotas menores que as aplicadas ao ato comercial.

A partir da promulgação da CF de 1988 várias leis e decretos trataram do assunto, em alguns o legislador alargou a definição de ato cooperado para fins tributários e outros estreitou ou até excluiu a isenção do ato cooperado.

ALARGAMENTO DA DEFINIÇÃO

Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992

TÍTULO V - DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

Art. 45 - Estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.

§ 1º - O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

§ 2º - O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro da Fazenda.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'SP'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40
Acórdão nº. : 105-14.769

Embora o título se refira a pessoas físicas, é certo que está implícito o alargamento do conceito de ato cooperado, pois, se o legislador determinou a retenção na fonte de imposto de renda, nos pagamentos feitos por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à sua disposição; se determinou que o IR retido por ocasião do pagamento pela PJ contratante à cooperativa, fosse compensado com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados e não compensado pelo devido pela cooperativa, é porque tal ato, (pagamento por serviços contratados pela cooperativa com qualquer pessoa jurídica, ainda que não cooperativa associada), é ato cooperado.

Interpretação diversa da acima feita, se o ato não fosse cooperado, levaria à situação absurda de equívoco do legislador, pois embora o imposto fosse retido da cooperativa e esta tivesse que incluir a receita como tributável não poderia compensar com o IRPJ devido o imposto retido na fonte na referida operação.

Dentro desta nova ótica podemos dizer que o ato não cooperativo seria aquele serviço prestado através da cooperativa por não associado ainda que da mesma atividade econômica ou a prestação de serviços estranhos à atividade. Por exemplo um médico não associado à cooperativa prestar serviços a uma empresa ou pessoa que mantém contrato com a cooperativa, ou o valor recebido pela cooperativa de médicos por serviços de outra atividade, ainda que correlata como de dentista, fisioterapeuta, nutricionista, etc. Reafirmo finalmente que não podem ser aceitos como atos cooperados atos ou procedimentos executados por não associados, quer pessoas físicas ou jurídicas, ainda que necessários para o bom desempenho da atividade da cooperativa.

EXCLUSÃO DE ATO QUE PODERIA SER COOPERADO DA ISENÇÃO.

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40
Acórdão nº. : 105-14.769

Art. 69. As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Com o artigo 69 da Lei nº 9.532/97, o legislador incluiu no campo de incidência quaisquer atos praticados pela cooperativa de consumo, ainda que entre a cooperativa e o associado, ou seja esse ato que pela lei 5.764/71 artigo 79 seria um ato cooperado deixou de ser a partir da vigência da referida lei.

O Executivo também tratou do assunto no RIR/94 vigente à época dos fatos geradores objeto da presente lide.

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999
Seção V - Sociedades Cooperativas

Não Incidência

Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuirem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo

de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

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

Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida em que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40

Acórdão nº. : 105-14.769

os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (Lei nº 8.981, de 1995, art. 25, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 55).

Ao transcrever através do artigo 182 do RIR/99, simplesmente os incisos I a 3 e § 1º artigo 168 da Lei nº 5.764/71, o Executivo não atentou para as modificações realizadas pelo legislador através da Lei nº 8.541/92 em relação ao ato cooperado, conforme demonstrado, e ainda excedeu à lei ao estabelecer através do § 2º do referido artigo do RIR, uma sanção pelo não cumprimento da regra de conduta contida no § 1º do artigo 168 da Lei nº 5.764/71, sem base legal.

A lei estabeleceu 5.764/71 através do § 1º do artigo 168, estabeleceu vedação quanto à distribuição de benefícios ou vantagens pela cooperativa a associados, porém não estabeleceu sanção no caso de descumprimento.

Concluindo a parte de apreciação da legislação podemos dizer que o aplicador da lei deve se atentar para as particularidades de cada tipo de cooperativa, verificar qual o tratamento dado pelo legislador para a atividade específica da cooperativa em estudo.

Quanto à lide ora apreciada, a fiscalização, por identificar que a receita da cooperativa de trabalho médico UNIMED RIO, advém de atos cooperativos como não cooperativos conforme descrito pelos próprios AFRFs no Termo de Verificação de folha

21 e que a cooperativa escritura a receita na proporção de 70% para os atos cooperados 30% para atos não cooperados, critério do qual discordou a fiscalização e por isso, descaracterizou-a como sociedade cooperativa, tributando integralmente o resultado declarado como advindo de atos cooperados.

Como vimos a legislação não autoriza a SRF a descaracterizar a Sociedade Cooperativa, pode e deve analisar os atos por ela praticados, se atos cooperados estão isentos de tributação, se não cooperados devem ser tributados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40

Acórdão nº. : 105-14.769

Caberia então ao auditor analisar as receitas recebidas, classificando-as nos termos da legislação com ato cooperado, ou não, daí comparar com aquela escriturada. Se o valor referente ao não ato cooperado, sujeito portanto à tributação, fosse menor que o lançado pela empresa deveria cobrar a diferença.

Como acontece nos casos de auditoria de caixa, uma receita omitida, não contamina o restante de omissão, uma despesa não dedutível ou não comprovada não contamina o restante, assim também acontece com as cooperativas, se existem atos cooperativos e não cooperativos e a entidade não realizou a separação cabe a fiscalização fazê-lo. E nem se diga que isso seja impossível, pois em se tratando de cooperativa de trabalho basta analisar a origem das receitas confrontando-as com quem prestou o serviço, se cooperado é ato cooperativo, se não é cooperado o ato é não cooperativo. Tal análise é simples embora possa ser trabalhosa e demandar mais horas de trabalho que em uma cooperativa que segregue as receitas, porém não impossível.

O AFRF somente transcreveu a parte que lhe interessava do PN 38/80, ou seja até o item 3.4. Se tivesse continuado veria a partir do item 4 o tratamento tributário que nos casos de total impossibilidade de separação prevê o arbitramento, verbis:

PN 38/80

5. Apuração dos Resultados Tributáveis

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40

Acórdão nº. : 105-14.769

5.2 – Far-se-á mister, então, arbitrar o lucro, como determinado pelo artigo 7º, IV, do Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1.978, e legislação complementar.

Dai em diante o PN passa a transcrever as regras de arbitramento com base na Portaria MF 22 de 12 de janeiro de 1979.

Como vimos nem a legislação, muito menos o próprio PN citado pelo AFRF prevêem a glosa da totalidade dos valores declarados como de atos cooperativos, ainda que entre eles possam existir atos não cooperativos. Ou se determina qual a parcela relativa a atos não cooperados e considera receita tributável ou se arbitra. Saliente-se que ainda que o AFRF glose a totalidade seu ato não é nulo, podendo quando possível as autoridades julgadoras afastarem a parcela relativa a atos cooperativos contidas na base de cálculo considerada pela autoridade lançadora com o fim de reduzir o montante tributável. Não sendo possível tal atitude o lançamento como um todo deve ser declarado insubstancial em virtude de erro insanável na determinação da matéria tributável, nos termos do artigo 142 do CTN.

Sobre o assunto assim manifestou a Conselheira SANDRA MARIA FARONI no acórdão 101-92.476.

“Não há, também, previsão legal para a descaracterizar a natureza jurídica das sociedades cooperativas pela prática de atos não cooperativos. Não tem, ainda, a Secretaria da Receita Federal, competência legal para fiscalizar as atividades

das cooperativas e puni-las por eventual infração à lei de regência (se fosse o caso), mediante tributação dos resultados dos atos que, por lei de regência, não sofrem incidência do imposto (o que, de resto, não se coaduna com o nosso sistema jurídico: usar tributo como penalidade).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40
Acórdão nº. : 105-14.769

A única exegese possível, portanto, nos casos de sociedades cooperativas que praticam, em maior ou menor escala, atividades lucrativas (atos não cooperativos), é que a não incidência alcança todos os atos cooperativos, devendo ser tributado o que exorbita esse campo.

Se a escrituração contábil da sociedade segregar as receitas e correspondentes custos, despesas e encargos segundo sua origem (atos cooperativos e demais atos), serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita (acompanhada de documentação hábil que a lastreie) não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais os atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. É que, nesse caso, impossível será a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária."

No presente caso a cooperativa, dentro de sua interpretação da lei segregou os resultados de atos cooperados e não cooperados de acordo com os percentuais que entendera corretos, caberia à fiscalização então analisá-los para se fosse o caso segregar os atos cooperativos dos não cooperativos e demonstrar a impropriedade do método utilizado. Como vimos a definição de ato cooperativo em relação às cooperativas de trabalho, teve seu campo alargado depois da entrada em vigor do artigo 45 da Lei nº 8.541/92, enquadrando-se a venda dos serviços dos médicos associados, ainda que a pessoas físicas ou empresas não associadas como ato cooperativo.

Verifico na folha 34 (DIPJ) confrontado com a folha 04 (valor tributável na folha de continuação do auto de infração) que realmente foi objeto de base de cálculo a totalidade do valor declarado como resultado não tributável de Sociedade Cooperativa, tendo como ficou patente no TVF fl. 07 o autuante descaracterizado a Cooperativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10305.002269/94-40
Acórdão nº. : 105-14.769

A fiscalização não aprofundou a auditoria para verificar a essência dos atos praticados, preferiu considerar todo resultado declarado como de ato cooperativo, por bloco, como tributável e diante da impossibilidade de separação no curso da discussão na esfera administrativa não resta outra alternativa, senão, a de declarar insubsistente o lançamento.

Aos decorrentes aplica-se a decisão dada ao IRPJ dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Assim conheço do recurso como tempestivo e no mérito dou-lhe provimento.

Sala das Sessões DF, em 20 de outubro de 2004.
JOSE CLÓVIS ALVES