



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n° 10305.002269/94-40
Recurso n° 105-141850 Especial do Procurador
Matéria CSLL
Acórdão n° 01-05.929
Sessão de 11 de agosto de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO DO RIO DE JANEIRO - RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1996

IRPJ - IRF E CSLL - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO: Não são alcançados pela incidência tributária o resultado advindo de 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.

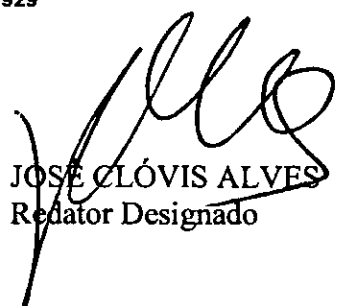
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima (Relator), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Luciano de Oliveira Valença e Antonio Praga que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Clóvis Alves.

ANTONIO PRAGA
Presidente

1


JOSÉ CLÓVIS ALVES
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 20 MAR 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Luciano de Oliveira Valença, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Carlos Passuello, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Cientificada da decisão consubstanciada no Acórdão nº 105-14.769, de 13/05/2004, a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais com fulcro no art.32, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55/98.

O aresto recorrido foi proferido pela Quinta Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes que decidiu dar provimento ao recurso voluntário em razão de não haver incidência de Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL sobre o resultado advindo de atos cooperativos. Sustenta que 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, não são passíveis de tributação normal. Justifica a afirmação por entender que 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.

Além disso, afirma o relator que 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, não sendo é possível a segregação no curso do contencioso administrativo, não há como tal exigência fiscal possa prosperar

Sustenta a Procuradoria da Fazenda Nacional, ora recorrente, que a r. decisão é contraria o art. 195 da Constituição Federal e a Lei 8.212/91. Aduz que as receitas auferidas com “plano de saúde” pelas cooperativas médicas constituem ato não cooperativo e se caracterizam como fato gerador da CSLL. Cita a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido.

Alega, ainda, que o sujeito passivo não discriminou se as operações foram efetivadas com “associados” ou “não associados” como prescreve o art. 87 da Lei nº 5.764/71, bem como se insurge contra a interpretação de que as cooperativas apuram “sobras” e não “lucro”. Aduz, ainda, que o princípio da solidariedade, previsto no art. 195 da CF, informa toda a tributação, não podendo ser diferente com a tributação da CSLL.



Conforme o Despacho nº 105-307 (fls. 620), a Presidência da Quinta Câmara do Primeiro Conselho recebeu o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional por contrariedade a lei e a evidência da prova.

Às fls 452, contra-razões da contribuinte reforçando os argumentos da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Depreende-se do relatado que a Recorrente ingressou com recurso especial a esta Colenda Câmara insurgindo-se contra decisão do Conselho de Contribuintes que deu provimento ao recurso para afastar a tributação da CSLL de sociedade cooperativa.

A questão posta ao conhecimento deste Colegiado tem a peculiaridade de se referir à tributação de cooperativa que auferir receitas de “planos de saúde”, em que são prestados serviços médicos, mas também hospitalares e laboratoriais. Além disso, a fiscalização ter descaracterizado a sociedade como cooperativa em razão de não ter segregado em sua escrita fiscal a receita de atos “cooperativos” e “não cooperativos”.

Verifica-se, inicialmente, que o sujeito passivo oferece aos detentores de planos de saúde um rol de serviços prestados diretamente pelos cooperados, mas a cobertura oferecida pelo convênio abrange serviços de terceiros. Esses serviços são postos à disposição dos contratantes, que devem pagar mensalmente quantia previamente estabelecida, quer utilizem o serviços médicos ou não. A maior parte dos prêmios arrecadados destina-se à remuneração do consumo de procedimentos médicos-hospitalares e uma pequena proporção corresponde a despesas administrativas, de marketing e de comercialização das operadoras. Segundo a Pesquisa Nacional sobre Saúde nas Empresas (CIEFAS), o preço do plano de saúde inclui em média: 34,5% de assistência médica (honorários), 32,4% assistência hospitalar, 14,5% de assistência odontológica, 11,1% auxílio farmácia, 3,8% de assistência psicológica, e outras despesas.

Ressalte-se que as Unimed's também compram serviços, através dos credenciamentos de profissionais, laboratórios e hospitais que são remunerados por meio de tabela de honorários. Assim, a contribuição dos honorários de assistência médica dos profissionais que integram a cooperativa pode não ser expressiva na formação do preço da mensalidade, alcançando em média 34%, do total e apenas no caso de toda assistência tenha sido prestada por médicos cooperados e não por terceirizados. Na verdade, são valores médios



muito diferentes do percentual alegado pela autuada que sustenta que 70% dos seus atos são cooperados e 30% são não cooperados.

Cabe observar que, além dos custos dos mencionados serviços, a definição do valor da mensalidade depende de um cálculo dos riscos que envolvem a prestação de serviços médicos. Assim, os planos ou seguros de saúde cobram prêmios de acordo com a média de probabilidade de consumo. Os critérios para a divisão do total dos riscos entre os integrantes de um grupo segurado coletivamente ou individualmente, podem considerar faixa etária, condição de saúde, história de vida, hábitos de consumo e localização geográfica de cada integrante isoladamente ou até não levar em conta os atributos individuais e estabelecer o mesmo valor do prêmio para todas as pessoas cobertas, em função do risco agregado.

Na verdade, a venda de planos de saúde é atividade mercantil que se diferencia do praticado pelas sociedades cooperativas propriamente ditas, pois envolvem uma série de especificidades que extrapolam o modelo original de cooperativismo, em que um grupo de profissionais se reúne para explorar suas habilidades técnicas mediante a coordenação e promoção de uma cooperativa de trabalho submetida a tributação favorecida. O resultado da receita auferida mensalmente pelos convênios ou planos de saúde é, em princípio, passível de incidência da CSLL. Apenas os atos diretamente prestados pelos profissionais cooperados podem gozar a proteção do Estado.

A distinção entre a receita de venda de planos de saúde e a remuneração que envolve a prática de atos cooperados já foi bem percebida pelos Tribunais Superiores, como se depreende no julgamento do REsp 487854 / SP, DJ 23.08.2004. Essa decisão, a seguir enunciada, trata da tributação de imposto sobre serviços, mas auxilia o entendimento da distinção das atividades que envolvem a operacionalização de planos de saúde e da atividade cooperada, a saber:

TRIBUTÁRIO - ISS - COOPERATIVA MÉDICA- ATO COOPERADO – ISENÇÃO 1. As cooperativas podem praticar atos cooperados, ao coordenar e planejar o trabalho de seus associados, os quais recebem pelo trabalho realizado, com isenção de tributos, nos termos da Lei 5.764/71, artigo 79. 2. Diferentemente, podem as cooperativas na captação de clientes firmarem com estes ato negocial, vendendo planos de saúde, recebendo dos terceiros importância pelo serviço realizado, sem isenção alguma porque de ato cooperado não se trata. 3. Hipótese dos autos em que a cooperativa age intermediando os serviços de seus próprios associados, os médicos, reunidos em prol de um trabalho comum, exercendo verdadeiro ato cooperativo. Recurso especial improvido. (grifei)

Ocorre, porém, que é possível admitir, por aplicação do princípio da proporcionalidade, que a sociedade cooperativa apure a diferença entre a verba de remuneração dos cooperados e a receita total obtida pela cooperativa como o plano de saúde. Essa diferença é o resultado que deriva dos atos praticados com não cooperados e que está sujeita a tributação de CSLL, como estabelecido no Parecer Normativo nº 38/80, de outubro de 1980.

Desde que seja possível tal discriminação de receitas de atos cooperados e não cooperados, a jurisprudência tem afastado a exigência da CSLL sobre cooperativas mesmo no caso de empresas que operacionalizam planos de saúde. De fato, a hipótese de incidência tributária descreve a ocorrência de “lucro”, termo de conteúdo semântico bem definido em



nosso ordenamento jurídico e relacionado sempre à atividade mercantil. Como o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de prestação de serviços como explicitado na própria lei das cooperativas (art. 19 da Lei nº 5.764/99), não há como se aceitar a possibilidade de subsunção do resultado positivo apurado pela sociedade cooperativa à Lei nº 7.689, de 1988, que é a norma de incidência da CSLL.

É o que depreende do acórdão CSRF/01-05.674, de 11/06/2007, assim ementado:

CSLL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – OPERAÇÕES COM COOPERADOS – SOBRAS LÍQUIDAS – NÃO INCIDÊNCIA – A base de cálculo da Contribuição Social é o lucro líquido ajustado. Se a fiscalização não demonstra que a cooperativa auferiu receitas em operações com não cooperados, não há lucros passíveis de incidência da contribuição, nos precisos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689/88, c/c os arts. 79 e 111 da Lei nº 5.764/71. Recurso especial negado.

Sobre os resultados com atos não cooperados, contudo, há incidência tributária e cabe a cooperativa segregar tais receitas em sua escrita fiscal. Do contrário, a tributação deve incidir sobre a totalidade de rendimentos auferidos na operacionalização de planos de saúde.

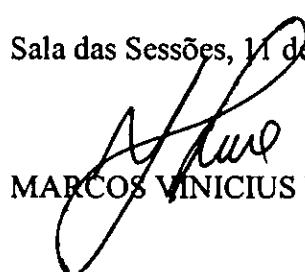
Verifico, nos autos, que a pessoa jurídica autuada foi intimada às fls 23 para segregar os resultados dos atos cooperados e não o fez, sob o fundamento de que os serviços de internação hospitalar, laboratoriais entre outros são também atos cooperados e não podem ser tributados. A intimação requereu por escrito “os totais das receitas e custos concernentes aos atos cooperativos e aos não cooperativos, justificando a maneira de apuração dos mesmos”.

Na impossibilidade de separação das receitas com atos cooperados e não cooperados segundo critérios distintos dos adotados pela pessoa jurídica, a fiscalização tributou toda a receita auferida pelo sujeito passivo decorrente da venda de planos de saúde.

Com razão, a fiscalização. O ônus de registrar separadamente os atos cooperados dentro do universo de atos que envolvem a venda de planos de saúde é do sujeito passivo. Caso não seja possível a fiscalização destacar na escrita fiscal os atos cooperados por descumprimento de regras de escrituração de sociedade cooperativas, a prova deve ser feita pela empresa. Seja provocada pela fiscalização ou no momento de sua defesa administrativa. Isso não foi feito.

Dessa forma, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, 11 de agosto de 2008.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Voto Vencedor

Redator designado: JOSÉ CLÓVIS ALVES.

Embora bem elaborado o voto do relator a maioria da Turma não o acompanhou, pois, prevalece a tese de que a fiscalização não pode descaracterizar a cooperativa, tributando tanto ato não cooperativo como não cooperativo sem a devida segregação.

Com fui relator do acórdão combatido, tomo a liberdade de transcrevê-lo, como razão de decidir também neste colegiado.

Ac 105-14.769

“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.

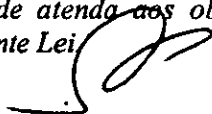
Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971- LEI GERAL DAS COOPERATIVAS.

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.

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.

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 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 cooperativa 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 produziu milho adquiriria da



cooperativa o arroz para seu consumo. Assim estariam 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, eletricitas em cooperativas de eletricitas 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.

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.

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

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 distribuírem 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 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).

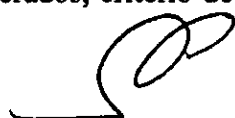
Ao transcrever através do artigo 182 do RIR/99, simplesmente os incisos I a 3 e § 1º artigo 168 da Lei nº 5.764/71, o Executivo não atentou para as modificações realizadas pelo legislador através da Lei nº 8.541/92 em relação ao ato cooperado, conforme demonstrado, e ainda excedeu à lei ao estabelecer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

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.

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.

Daí 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 insubsistente 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).

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 segrega 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.

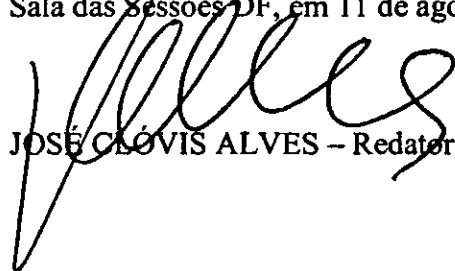
A fiscalização não aprofundou a auditoria para verificar a essência dos atos praticados, preferiu considerar todo resultado declarado como de ato cooperativo, por bloco, como tributável e diante da impossibilidade de separação no curso da discussão na esfera administrativa não resta outra alternativa,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

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



Assim a maioria da turma decidiu por NEGAR provimento ao recurso apresentado.

Sala das Sessões DF, em 11 de agosto de 2008.



JOSÉ CLÓVIS ALVES – Redator designado

