

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10380.000763/99-81
Recurso nº : 121.725
Matéria : IRPJ - EX.: 1992
Recorrente : UNIMED DE FORTALEZA COOPERATIVA DE TRABALHO
MÉDICO
Recorrida : DRJ em FORTALEZA/CE
Sessão de : 12 DE ABRIL DE 2000
Acórdão nº. : 105-13.152

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - Tendo havido a reversão do prejuízo fiscal registrado no período-base, em decorrência de lançamento de ofício, torna-se incabível a sua compensação com o lucro apurado no período-base subsequente.

IRPJ - APURAÇÃO DO LUCRO REAL - ADIÇÕES - EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES - A remuneração dos administradores deve conformar-se aos limites estabelecidos na norma reguladora, aplicável a todas as sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, a qual não excepciona as sociedades cooperativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED DE FORTALEZA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro (Relatora), Maria Amélia Fraga Ferreira e José Carlos Passuello, que davam provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da exigência a parcela relativa ao excesso de retirada de administradores. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Álvaro Barros Barbosa Lima. Declarou-se impedido o Conselheiro Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega.



VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE


ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - RELATOR-DESIGNADO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81
ACÓRDÃO Nº: 105-13.152

FORMALIZADO EM: 21 AGO 2000

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro NILTON PÉSS. Ausente, o
Conselheiro IVO DE LIMA BARBOZA. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81
ACÓRDÃO Nº: 105-13.152
RECURSO Nº.: 121.725
RECORRENTE: UNIMED DE FORTALEZA COOPERATIVA DE TRABALHO
MÉDICO

RELATÓRIO

Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 02/07), para formalizar a cobrança do crédito tributário nele estipulado.

O presente auto de infração restabelece parte de lançamento anterior, objeto do processo nº 10.380/009.631/96-27, em anexo, em razão de o lançamento original ter sido anulado por vício formal.

As infrações apuradas pela fiscalização, em revisão interna da declaração de rendimentos do ano-calendário de 1991 (DIRPJ/92), de acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 03/04), consistiram:

**"1- COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.
REGIME DE COMPENSAÇÃO.**

(...)

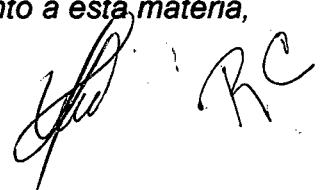
Compensação indevida de prejuízo fiscal apurado, tendo em vista a reversão do prejuízo após o lançamento de infração constatada no período-base de 1990, através de Notificação de Lançamento Suplementar, objeto do processo administrativo fiscal nº 10380.005135/93-61, onde o resultado da Apuração do Lucro real foi alterado, de prejuízo fiscal, para lucro real de Cr\$ 10.010.043,00, tendo sido, referida exação, objeto de decisão de 1ª instância, proferida na Delegacia da Julgamento da Receita Federal em Fortaleza, na qual se manteve o feito fiscal, estando agora aguardando pronunciamento da 2ª instância administrativa.

(...)

**2 – AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO.
ADIÇÕES.**

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES.

Excesso de remuneração de dirigentes administradores não adicionado ao lucro líquido do período para efeito de apuração do Lucro Real, conforme dispõe a legislação do Imposto de Renda, tendo em vista que a regra geral estabelecida para as sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, quanto a esta matéria,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81
ACÓRDÃO Nº: 105-13.152

não excepciona as sociedades cooperativas para que estas excedam aos limites de remuneração, sem as conseqüentes implicações tributárias."

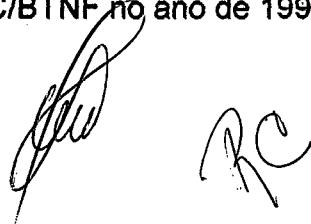
Inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte apresenta impugnação tempestiva alegando, em síntese, que:

- 1 – houve "prescrição" do crédito tributário;
- 2 – os processos administrativos originais (10.380/009.631/96-27 e 10.380/005.135/93-61) eram Notificações Eletrônicas anuladas por vício formal;
- 3 – o prejuízo fiscal foi compensado devidamente pois não exerce qualquer outra atividade sujeita a alíquota diferenciada; e
- 4 – sendo uma sociedade cooperativa, não tem fins lucrativos não cabendo, por tanto, a tributação de excesso de retirada. Corrobora sua posição citando várias ementas judiciais e administrativas.

A decisão singular mantém a exigência fiscal, conforme ementa abaixo transcrita:

*"Compensação de Prejuízo
Tendo havido a reversão do prejuízo fiscal registrado no período-base de 1990 em decorrência de lançamento de ofício definitivo na esfera administrativa, é incabível a sua compensação com o lucro apurado no período-base de 1991.
Cooperativas – Remuneração de Administradores
A regra geral estabelecida para as sociedades comerciais e civis, de qualquer espécie, quanto à remuneração mensal de administradores, não excepciona as sociedades cooperativas para que estas excedam aos limites de remuneração, sem as conseqüentes implicações tributária"*

Regularmente intimada em 14 de dezembro de 1999, a contribuinte apresenta recurso voluntário, dirigido a este Colegiado, fazendo um extenso arrazoado sobre a natureza jurídica das cooperativas e dos atos cooperados para concluir no sentido de que as sobras não são passíveis de tributação. Ainda, a contribuinte acaba por admitir que a compensação a maior dos prejuízos fiscais, registrada no auto de infração, é resultado da correção suplementar da diferença IPC/BTNF no ano de 1990.

Handwritten signatures and initials in the bottom right corner of the page. There are two distinct signatures, one appearing to be 'HRT' and another set of initials 'RC'.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81
ACÓRDÃO Nº: 105-13.152

Às fls. 106, a contribuinte anexa cópia de DARF de recolhimento do depósito recursal.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke at the end.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81
ACÓRDÃO Nº: 105-13.152

VOTO VENCIDO

Conselheira ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, Relatora

Recurso que preenche os requisitos legais. Dele conheço.

Conforme relatado, o presente processo trata de duas supostas infrações, quais sejam, "compensação indevida do prejuízo fiscal cujo valor foi revertido em decorrência de lançamento de ofício" e "falta de adição ao lucro líquido, para apuração do lucro real, do valor das retiradas de administradores excedentes ao limite legal máximo estabelecido por dirigente".

Quanto à compensação de prejuízos, cabe ressaltar que o processo nº 10380.005135/93-61, foi objeto de julgamento por esta Câmara, em 12 de maio de 1999, quando, por unanimidade de votos, acordou-se em negar provimento ao recurso, conforme Acórdão de nº 105-12.817.

Sendo que a presente exigência tem fundamentação naquele processo que alterou o resultado da apuração do lucro real – de prejuízo fiscal para lucro real – acompanho o decidido pela Câmara no processo principal para negar provimento ao recurso quanto a este item da autuação.

Por outro lado, quanto ao excesso de retiradas de administradores, tenho para mim, que cabe razão à recorrente.

Com efeito, a tributação em tela, na realidade incide sobre as pessoas jurídicas que auferem lucros, distribuindo-os com seus diretores ou administradores.

Ora, é forçoso observar que tal fato não se aplica às sociedades cooperativas que, por definição legal, tem forma e natureza jurídica próprias.

As cooperativas não geram lucro no seu funcionamento. As regras que levam em conta os limites na remuneração de dirigentes tem em vista a distribuição disfarçada de lucro. Não tendo a cooperativa tal escopo e não gerando lucro, não há sentido em que se lhe aplique a regra.

HRT

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81

ACÓRDÃO Nº: 105-13.152

Inclusive, a matéria discutida já foi alvo de Súmula do Tribunal Federal de Recursos, publicada no DJU, de 06/04/89, ou seja, um ano antes da lavratura do auto combatido.

“SUMULA 264 – As sociedades cooperativas não estão sujeitas à tributação do Imposto de Renda por excesso de remuneração de seus dirigentes.”

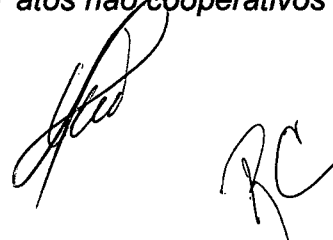
Contudo, devo ressaltar que, não obstante só estar mencionado na decisão singular (não há qualquer referência no auto de infração), a contribuinte, tacitamente, parece concordar que o Imposto de Renda cobrado pelo excesso de retirada para administradores, provem da renda obtida pela cooperativa mediante o que essa denomina de “atos cooperativos auxiliares” e que a Fiscalização, por sua vez, considera atos não cooperados.

Note-se que não faz qualquer sentido que o excesso de retirada de administradores adviesse de atos cooperados auxiliares, uma vez que, se assim fosse, deveria ter sido cobrado, segundo a sistemática defendida pela decisão singular, o imposto de renda como um todo e não somente sobre o excesso de retirada (se não é ato cooperado o imposto deveria ter sido calculado sobre o resultado do atos cooperados auxiliares). Parece-me que a decisão monocrática, no intuito de manter a exação, induziu o próprio contribuinte a pensar que o excesso de retirada advinha de atos cooperados auxiliares. Contudo, uma vez que a contribuinte se defende como se verdade fosse, manifesto-me sobre a matéria - atos cooperativos auxiliares.

A Câmara já conhece minha posição na matéria, constante da declaração de voto anexada aos autos do processo administrativo nº 10.783/013.398/96-62 (recurso nº 199.229), abaixo transcrito:

“Ouso, com o devido respeito, discordar da decisão do d. Relator. Conforme se denota pela leitura do relatório, o que se discute nos autos do processo em epígrafe, é se uma cooperativa médica deve pagar tributos/contribuições sobre o que denomina de ‘inerentes à natureza e objetivos da sociedade’.

Nesse contexto, cabe ressaltar que a interessada classifica suas atividades em três espécies, quais sejam, ‘atos cooperativos principais’, ‘atos cooperativos auxiliares’ e ‘atos não cooperativos’.

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81

ACÓRDÃO Nº: 105-13.152

Sobre o que denomina de ato não-cooperativo, a interessada pagou os tributos pertinentes, não restando quaisquer dúvidas a esse respeito.

Com isso, resta definir o que sejam atos cooperativos principais e atos cooperativos acessórios.

As cooperativas, de uma forma geral, tem por fim prestar serviços aos associados para melhorar-lhes a situação econômica ou facilitar o exercício de suas profissões. Para lograr seu objetivo, as cooperativas necessitam, obrigatoriamente, entrar em contato com o meio econômico.

Nestas condições, pode-se divisar, por um lado, um fim que se caracteriza mediante a realização de negócios estatutários correspondentes àqueles serviços que a cooperativa deve prestar aos sócios (negócio-fim); e por outro lado, depara-se na sociedade cooperativa com um objeto social, ou seja, com um tipo de atividade comercial que ela necessita executar, externamente, no mercado, para tornar possível a consumação do negócio interno, correspondente ao serviço que ela deve prestar ao associado (negócio-externo).

Nas palavras do professor Reginaldo Ferreira Lima¹:

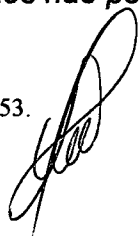
'(...)com relação aos chamados 'negócios externos', a sua realização refletirá apenas internamente, ou seja, constitui meio para que se realize os fins da sociedade. Sem os negócios externos a cooperativa não existiria, ou seja, seria apenas uma associação inôcua de pessoas, que não teriam meios de realizar uma atividade econômica de proveito comum.'

Estes negócios-fim (negócios com associados) e negócios-externos (negócios com o mercado) são o que a interessada denomina de atos-cooperativos principais que, nos termos da atuação, não foram considerados quando da estipulação da base cálculo da exação uma vez que se trata de meros atos-cooperados para satisfazer aos negócios internos que a cooperativa realiza com seus associados e em nome destes (circunstância em que a sociedade cooperativa se caracteriza como uma pessoa-jurídica instrumental de representação de seus associados).

Contudo, além de praticarem esses negócios-fim e os negócios-externos, as cooperativas também realizam outros negócios, com características jurídicas distintas e que vão integrar os atos-cooperativos. São os negócios auxiliares - cujos resultados foram considerados pela fiscalização como passíveis de tributação.

Esses atos auxiliares são, para a interessada, os exames laboratoriais e as internações hospitalares que, apesar de serem feitos em estabelecimentos não pertencentes à cooperativa, são,

¹ "Direito Cooperativo Tributário", Editora Max Limonad, p.53.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81
ACÓRDÃO Nº: 105-13.152

no meu entender, imprescindíveis para que os cooperados (médicos) possam exercer sua profissão.

Sobre a natureza desses atos auxiliares é que me manifesto.

O art. 79 da Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971, que define a política nacional de cooperativismo, denomina atos cooperativos aqueles '(...) praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para concessão dos objetivos sociais'. Ainda, nos termos do parágrafo único do mesmo artigo, 'o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.'

Tenho para mim que o texto supra citado pretende regular as operações, o cumprimento do objeto social e a prestação de serviços que motivou a fundação da cooperativa.

De fato, como bem comenta Renato Lopes Becho²,

'Se chamarmos de ato cooperativo os atos em cumprimento do objeto social da cooperativa, preferiremos denominar de Contrato Cooperativo os atos jurídicos de seus fundadores que objetivam sua criação, com análise jurídica da Assembléia Geral fundadora, a feitura de seu estatuto social, de seus regulamentos internos e demais atos nessa linha. Esse ponto de vista é baseado em e partilhado com grandes mestres do Direito Cooperativo.'

Essa foi a linha adotada pelo legislador brasileiro de 1971, que reconheceu o contrato cooperativo no art. 3º da Lei nº 5.764, nestes termos:

'(...) celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obriguem a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro'.

Assim, temos que, nos termos exatos da lei, para que um ato seja considerado cooperado deve, tão somente, preencher dois requisitos básicos: constar nos estatutos da cooperativa como seu objeto social e não possuir objetivo de lucro. É isso que determina a lei.

Ora, esse é o caso da interessada. Com efeito, às fls. 68/69, os objetivos sociais da empresa estão assim definidos:

'Art. 2º - A Cooperativa terá por objeto a congregação dos integrantes da profissão médica, para sua defesa econômico-social, proporcionando-lhes condições para o exercício de suas atividades e aprimoramento dos serviços de assistência médica e hospitalar, efetuando todas as suas operações sem qualquer objetivo de lucro.

² "Tributação das Cooperativas", Editora Dialética, p. 117.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81
ACÓRDÃO Nº: 105-13.152

Parágrafo 8º - A atividade hospitalar, quando indispensável para o pleno exercício profissional dos médicos cooperados, será colocada à disposição destes, por intermédio da cooperativa,

integrando esta operação, igualmente, o ato cooperativo na forma da lei, na condição de negócio auxiliar. A despesa relativa a esta atividade será rateada aos cooperados na proporção da utilização desses serviços, não gerando qualquer resultado à cooperativa.'

Considerar os atos cooperativos auxiliares, que estão em consonância com o objeto social da cooperativa e que não objetivam qualquer lucro, como receita passível de tributação é, na verdade, uma ilegalidade sem qualquer embasamento legal.

Com efeito, não há previsão legal para tal feito. Segundo os ditames do art. 168 do RIR/96, só poderão ser tributados os resultados positivos advindos de negócios estranhos à finalidade da cooperativa, ou seja, estranhos aos objetivos estabelecidos em seu estatuto social. Leia-se os termos da lei:

'As sociedades cooperativas que obedecerem ao dispositivo na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como:

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e esteja de conformidade com a presente Lei.

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social"

Portanto, à luz do Regulamento do Imposto de Renda, não há que se cogitar do enquadramento dos denominados atos auxiliares em nenhuma das hipóteses previstas no dispositivo em foco.

Na verdade, a autoridade fiscal baseou-se, unicamente, no entendimento firmado pelo Parecer Normativo CST-38/80.

Ora, o art. 97, incisos I e II, do CTN, estabelece que somente a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária. Assim, é evidente que atos normativos não podem ampliar o campo da incidência tributária estabelecida na lei interpretada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81
ACÓRDÃO Nº: 105-13.152

Por tudo isso, não gerando resultados e estando previstos nos estatutos sociais da cooperativa como seu objetivo social, os atos praticados pela cooperativa deverão ser considerados atos-cooperados os quais situam-se no campo da não incidência tributária não podendo gerar obrigações ou crédito tributário.

Feitas as considerações acima, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso.

Assim, não obstante ter ou não, como base de cálculo do imposto cobrado, os valores resultantes dos atos cooperados auxiliares, continuo mantendo minha posição no sentido de cancelar a exação.

Feitas as considerações supra, voto pelo provimento parcial do recurso para excluir a parcela referente ao excesso de remuneração de dirigentes administradores (item 2 da autuação).

Rosa de Castro

ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81
ACÓRDÃO Nº: 105-13.152

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - Relator designado.

Atento ao relato e voto do Ilustre Conselheiro Relator, *permissa vênia*, assumo posição divergente no que diz respeito ao tema levantado, conforme passo sobre ele a discorrer.

Analisando-se com profundidade a matéria posta à apreciação, tem-se claramente e determinado, nos termos dos dispositivos reguladores da sistemática de apuração do lucro real, ao contrário do entendimento esposado pela insigne Relatora, que aqueles mandamentos indicam, para o estabelecimento da verdadeira determinação do lucro real, independentemente da natureza jurídica da entidade, não haver qualquer diferenciação entre as sociedades comerciais e civis, ainda que sem o objetivo de lucro.

A posição assumida decorre da falta de previsão legal para que possa ocorrer a não recomposição do lucro real nas entidades cooperativas, nas condições que os autos retratam, eis que o texto da lei assim não houve por contemplar, à luz do art. 236 do RIR/80.

A mensagem trazida pela norma impõe, sem qualquer distinção de objeto social, natureza jurídica e objetividade econômica, a necessidade de recomposição do resultado do período quando os recursos dispendidos a título de remuneração de administradores ultrapassarem os limites estabelecidos. Se assim não fosse haveria a ressalva legal capaz de abrigar o procedimento defendido na peça vestibular.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10380.000763/99-81
ACÓRDÃO Nº: 105-13.152

Nesse sentido, várias manifestações decisórias na esfera judicial reforçam a posição ora assumida, das quais destaco:

"A isenção de que gozam as sociedades cooperativas é de natureza objetiva, parcial e condicionada, contemplando tão-somente os resultados dos atos cooperativos, entre os quais não se incluem os enumerados nos artigos 85, 86 e 88, da Lei 5.764/71. É, entretanto, vedado às entidades da espécie distribuir benefícios às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios em favor de quaisquer associados ou terceiros, inclusive conceder excesso de remuneração a dirigentes, sob pena de tributação das parcelas que sobejarem (Ap. MS 99.035/86, do TFR, 4aT)."

Estando, pois, a posição que adoto em perfeita consonância com o texto da lei, voto no sentido de negar provimento ao recurso no que se refere a este ítem da demanda.

Sala das Sessões - DF, em 12 de abril de 2000


ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - Relator designado.

