



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

Processo n° 10735.001846/2003-87
Recurso n° 156.884 Voluntário
Acórdão n° **1103-00.512 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 3 de agosto de 2011
Matéria IRPJ, CSLL
Recorrente USIMED PETRÓPOLIS RJ COOPERATIVA DE USUÁRIOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA
Recorrida 6ª TURMA DA DRJ/RIO DE JANEIRO I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DE ORIGEM - QUESTÃO QUE NÃO SE TORNOU CONTROVERTIDA

Alegação de que, se acolhida a tese principal da recorrente (não tributação das vendas feitas a consumidores cooperados ou usuários das Unimed), a glosa de custos por subavaliação de estoques resultará alcançada, de modo que a questão se tornara controversa na impugnação.

A diferença de estoque entre o valor contábil e a inventariança física feita pela recorrente fora lançada a débito nas contas de custo de mercadorias vendidas a associados e a não associados, em contrapartida a crédito de estoque de mercadorias. Contra intimação, não se apresentou justificativa na fase de lançamento, para a majoração de custo. Nada há nos autos que autorize concluir que a majoração de custo de mercadorias vendidas a não associados está correta. A matéria da glosa não é alcançada pela tese principal da recorrente, de modo que não se tornara controversa. Inexistência de nulidade do acórdão *a quo*.

IRPJ, CSLL - MOTIVO DOS LANÇAMENTOS – ALCANCE DOS CONSUMIDORES COOPERADOS OU ASSOCIADOS

O motivo dos lançamentos é a caracterização da recorrente como cooperativa de consumo. Do que se constata dos autos, quase toda a receita da recorrente decorre da revenda de produtos aos consumidores, associados ou não da recorrente, usuários da Unimed Petrópolis e de outras Unimed, ou outros. Caracterização como cooperativa de consumo. O art. 69 da Lei 9.532/97 alcança o produto da venda feita a consumidores cooperados ou associados. O produto da venda a consumidores não cooperados ou associados já era

Processo nº 10735.001846/2003-87
Acórdão n.º **1103-00.512**

S1-C1T3
Fl. 2

tributável antes do referido preceito legal. Pretensão fiscal que não merece reparos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Shigueo Takata - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Hugo Correia Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes e Cristiane Silva Costa.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o presente processo dos autos de infração de IRPJ (fls. 117 a 126), no valor de R\$ 88.481,58; e de CSL (fls. 145 a 147), no valor de R\$ 54.175,32; acrescidos de multa de ofício de 75% e de juros de mora. Os fatos geradores se situam nos anos-calendário de 1998 a 2001.

Com relação às exclusões ao lucro líquido a título de “resultados positivos dos atos cooperativos”, diz o autuante que são indevidas.

A receita da recorrente provém do comércio de produtos de farmácia, medicamentos e perfumarias, e de serviços, relativamente a comodato de equipamentos para os cooperados.

Diz o autuante que a recorrente trata como ato cooperativo a venda de bens e serviços a seus associados, como aos usuários da Unimed; a diferença das operações feitas com associados da recorrente e com os usuários da Unimed estaria no desconto oferecido: maior para aqueles do que para esses. Tais operações são contabilizadas indistintamente nas contas “vendas a associados” e “vendas a associados a prazo”, que representam a maior parte da receita de revenda de mercadorias.

Entretanto, os associados da Unimed não são identificados no livro de matrículas da recorrente e podem ser titular de qualquer plano de saúde da Unimed no Brasil, contrariando o próprio estatuto.

O art. 69 da Lei 9.532/97 (o art. 146, § 5º do RIR/99) dispõe que as sociedades de consumo, que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, assim definidos como associados e não associados pelo ADN 04/99, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Dos fatos apurados, o autuante entendeu que a recorrente, desde o ano-calendário de 1998, não mais preenchia as condições exigidas para a isenção tributária, pois, embora não tenha se classificado como cooperativa de consumo em seu estatuto, seus atos demonstram o contrário, como acima descrito, em que quase a totalidade das receitas é de revenda de mercadorias – a associados, a usuários de várias Unimed, e a terceiros.

Além disso, ficou evidenciado que a recorrente comercializa bens e serviços, com pessoas físicas associadas e com não associadas suas e sim do sistema Unimed, e trata indevidamente essas operações como atos cooperativos. Tal fato não seria suficiente para descaracterização de cooperativa mista, na hipótese de sê-la, se esses usuários não associados estivessem inscritos no livro de matrícula da recorrente. Como não estão, de toda a forma, a recorrente seria classificável como cooperativa de consumo e seus resultados positivos devem ser integralmente tributados.

Quanto aos custos e despesas não dedutíveis, o autuante glosou o valor de R\$ 23.002,80, contabilizado como despesa operacional, por ser referente a desfalque no caixa, sem que tenha sido lavrado o boletim de ocorrência, o que contraria o art. 364 do RIR/99, apesar de o fato ter sido formalmente comunicado à polícia.

No que refere à glosa de custo, esta se refere à diferença de R\$ 78.777,62 entre o valor contábil do estoque e a contagem física, que a recorrente informou não ter condições de apurar o motivo da divergência.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento em 23/06/2003, a recorrente apresentou em 21/07/2003 impugnações de fls. 205 a 229 (IRPJ) e de fls. 231 a 255 (CSL), de idêntico conteúdo, alegando, em síntese, o que segue.

Alega a recorrente que inexistente a obrigação tributária que lhe é atribuída. O autuante entendeu que o ato cooperativo só existiria se os produtos adquiridos em nome dos cooperados fossem por estes produzidos.

O autuante atribui o produto de vendas realizadas a cooperados como receitas de terceiros e destaca as transações efetuadas em nome dos usuários da Unimed, que, no entanto, também é associada, sendo seus usuários os beneficiários das vendas feitas pela recorrente – vez que só haveria sentido o consumo de bens pelos usuários da associada pessoa jurídica, jamais por ela própria.

O fato de a recorrente poder ser enquadrada como cooperativa de consumo não é importante, pois o que importa é seu caráter instrumental, já que se subordina rigidamente à Lei 5.764/71. Sucede que a tributação imposta pelo art. 69 da Lei 9.532/97 alcança somente as operações feitas com não associados da cooperativa de consumo.

Nesse sentido, não pode o ADN 04/99, norma inferior, criar, extinguir ou alterar direitos, e deve a regra do art. 69 da Lei 9.532/97 ser interpretada restritivamente.

Quanto ao desfalque do caixa, não pode prevalecer o entendimento do autuante, tendo em vista que a recorrente comunicou o fato à autoridade policial, a *notitia criminis*, que é o que está a seu alcance, e sendo crime de ação penal pública, este deveria ter lavrado o boletim de ocorrência, mas não o fez.

Pede que se reconheça que não existe relação jurídico-tributária que determine o nascimento da obrigação ora exigida, que atua exclusivamente em nome de seus associados e que deve ser exonerada dos tributos apurados pelo autuante.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 7/12/2006, acordaram os membros da 6ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, por maioria de votos, julgar procedente em parte o procedimento fiscal, para:

- retificar a exigência de IRPJ para R\$ 79.782,81, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora; e

- manter a exigência de CSL de R\$ 53.726,49, acrescida da multa de ofício de 75% e juros de mora.

Vencido o julgador Ney Camara de Castro, que não reconhecia a decadência do IRPJ.

Segue, em síntese, os fundamentos da decisão.

A recorrente silenciou quanto a diferença no valor do estoque final, portanto, fica definitivamente constituído, na esfera administrativa, o crédito tributário correspondente à glosa de custos.

O procedimento fiscal abrangeu os fatos geradores trimestrais ocorridos no período-base de 31/03/1998 a 31/12/2001, e a recorrente tomou ciência dos lançamentos de IRPJ e CSL em 23/06/2003.

Entretanto, quanto ao IRPJ, se aplica o disposto no art. 150, § 4º do CTN, decaindo o fisco do direito de exigir o fato gerador de 31/03/1998.

Quanto à exclusão indevida dos resultados positivos de atos cooperativos, tal entendimento é equivocado. Isso porque a venda de produtos e serviços para os usuários de pessoa jurídica associada não é considerada ato cooperativo.

Porém, a venda de bens e serviços para não associados não seria suficiente para caracterizar a cooperativa como sendo de consumo, se esses atos não cooperativos fossem contabilizados e tributados à parte, como preceitua o art. 186, II, do RIR/99. Entretanto, com relação à venda de bens, a recorrente não fez essa distinção em sua contabilidade. Igualmente, não procede a alegação de que o que importa é o caráter instrumental da cooperativa.

O ADN 04/99 não contraria nenhuma norma superior, apenas esclarece que os “consumidores” a que se refere o artigo e para quais a cooperativa de consumo fornece bens e serviços, podem ser tanto associados como não associados.

A recorrente, além de comercializar bens e serviços com usuário da associada Unimed Petrópolis, sem que esta tenha assinado o livro de matrículas e indicado seus beneficiários, pratica os mesmos atos com usuários de outras Unimed, que nem suas associadas são, sem fazer distinção entre as receitas provenientes de uns, outros e seus próprios cooperados.

Desse modo, a interessada caiu na vala comum das cooperativas de consumo, pelo que deve ter todos os resultados positivos tributados, mediante adição ao lucro líquido dos resultados não dedutíveis do lucro real.

Com relação à glosa de despesa operacional relativa a prejuízos por desfalque, o único motivo para desconsiderar a despesa foi a falta de apresentação do boletim de ocorrência. Se ficou comprovado que a recorrente noticiou o crime ocorrido em suas dependências, a ausência de BO não pode ser o único óbice à dedução da despesa.

Cientificada da decisão em 31/01/2007, e inconformada com a decisão, em 23/02/2007 apresentou recurso voluntário de fls. 299 a 318, alegando, em síntese, o que segue.

Alega a recorrente que não houve silêncio quanto à matéria sobre a diferença de estoque, pois a impugnação integra a tese da não ocorrência de relação tributária quanto ao modelo operacional das cooperativas.

A contestação do auto de infração no que tange à diferença dos valores do ativo está abrangida pela tese principal (a recorrente realiza atos cooperativos sobre os quais não incide os tributos). Acolhendo-se o argumento de que os atos realizados pela cooperativa se inserem no rol dos atos cooperativos, automaticamente deixa de existir a base tributária atribuída à diferença do estoque. Na hipótese contrária, ou seja, negando-se a tese principal (como ocorreu na decisão), nega-se a tese secundária.

No mérito, ao descaracterizar como não cooperativa a operação que a recorrente realiza com a Unimed Petrópolis (e eventualmente outras Unimeds), a decisão contraria a norma que permite às cooperativas atuarem conjuntamente (associadas) e até de participarem do quadro de sócios umas das outras, vez que existe uma correlação dos objetivos das duas cooperativas. Nesse sentido, cita art. 6º, I, e art. 79, ambos da Lei 5.764/71.

Quanto à aquisição de produtos e medicamentos pelos usuários de outras Unimeds, isto decorre de uma integração existente entre as cooperativas médicas de todo o Brasil, através de um contrato denominado “manual de relacionamento”, de sorte que os usuários de uma Unimed são considerados usuários de todas as Unimeds do Brasil. Este intercâmbio enseja também o consumo de produtos farmacêuticos.

Reafirma que não obtém resultados relativamente à sua atividade, pois o usuário paga exclusivamente o preço do produto, acrescido apenas do rateio da despesa da cooperativa.

Também que a tributação imposta pelo art. 69 da Lei 9.532/97 alcança somente as operações feitas com não associados da cooperativa de consumo. Assim, o ADN 4/99 não tem força para criar, extinguir ou alterar direitos.

Afirma que sua escrituração adota os procedimentos aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Acrescenta decisões do Poder Judiciário para o entendimento do conceito de ato cooperativo.

Na conclusão reitera todos os termos da impugnação para que passe a integrar o recurso, pugnano pelo pedido de reforma da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

As *quaestiones juris* centrais em jogo se põem na inteligência da recorrente de que as vendas de produtos farmacêuticos aos usuários da Unimed, que, por sua vez, é cooperada pessoa jurídica da recorrente, são atos cooperativos, e de que cooperativas de consumo passaram a se sujeitar à incidência de tributos federais somente quanto às operações com não associados.

Há preliminar de nulidade do acórdão *a quo*, de modo que principio com o exame desta questão.

Entre as materialidades objetivadas nos lançamentos de IRPJ e de CSL está a glosa de custos de R\$ 78.777,62, por subavaliação de estoque final. O órgão julgador de origem entendeu a questão não se tornou controvertida, vez que a recorrente não se manifestara a respeito.

Na peça recursiva, a insurgência da recorrente é a de que se instalou a controvérsia sobre a questão, vez que a tese principal a abrange (produto dos atos cooperativos não é tributado e as vendas a associados das Unimed as são). Se acolhida a tese principal, não subsistirá a glosa dos custos por diferença de estoque; do contrário, prospera a pretensão fiscal nela fundada.

A subavaliação do estoque final de mercadorias decorreu do seguinte. Houve a apuração da diferença de estoque de R\$ 78.777,62 entre o valor contábil e a inventariança física, que foi constatada pela recorrente.

Tal diferença foi lançada *a débito* em “Atos Cooperativos/Custo Das Mercadorias Vendidas” (conta 4.1.1.01.001) no valor de R\$ 72.584,11 e *a débito* em “Não Cooperativos/Custo Das Mercadorias Vendidas” (conta 4.2.1.01.001) no valor de R\$ 6.193,61, em contrapartida ao lançamento *a crédito* em “Estoque/Mercadorias P/ Revenda” (conta 1.1.2.08.001). Essa contabilização se deu no final de maio de 1999.

Com isso, houve *majoração de custo* (as contas 4.1.1.01.001 e 4.2.1.01.001) pelo ajuste de estoque efetuado, reputada indevida pelo autuante sob duplo fundamento. A majoração do custo se dera sem consonância com os critérios de avaliação de estoque, e *sem justificativa para tal majoração* de custo – vez que, intimada, a recorrente declarara não ter condições de detectar as razões para a diferença de estoque.

Ora, a contabilização da majoração de custo, conforme descrita, evidencia o dislate da recorrente.

Sucedee que a majoração de custo, como se viu, teve como contrapartida a redução de estoque de produtos para revenda. Tais produtos podem ser revendidos para associados como para não associados, como de fato se deu nos anos-calendário objetivados pelos lançamentos.

Não se sabe se a diferença de estoque se dera *por venda a não associados* (venda sem registro contábil), vez que a recorrente não soube justificar a razão da diferença de estoque. Pela mesma razão, *não se sabe* se a diferença de estoque se dera por entrega dos produtos a associados (sem registro contábil) por *doação*: mesmo se tendo traidado os produtos a associados, seria discutível se isso seria ato cooperativo (a majorar indevidamente os demais associados), com o custo correspondente indedutível não se caracterizando como cooperativo.

Só isso já derrui categoricamente a argumentação da recorrente de que sua tese principal compreenderia a questão em causa.

Mais. Justamente por absoluta ausência de justificativa para a diferença de estoque, o lançamento contábil *a débito* na conta 4.2.1.01.001 (atos não cooperativos) no valor atribuído, expressivamente inferior ao lançamento *a débito* na conta 4.1.1.01.001 (atos cooperativos), *não tem suporte* em elementos hábeis e idôneos.

Ou seja, *nada há nos autos* que autorize dizer que a majoração do custo de mercadorias vendidas a *não associados* está *correta*, pela falta de justificativa em intimação. *Pode ser* que toda a diferença de estoque (crédito deste) fosse registrável contra o lançamento *a débito* na conta 4.2.1.01.001 (atos não cooperativos). Sem lastro em dados de fato hábeis e idôneos inexistente a certeza quanto ao lançamento efetuado na conta 4.1.1.01.001 (débito em atos cooperativos), com a lembrança de que a recorrente fora intimada para justificar a diferença.

Outra vez se demonstra a carência do argumento da recorrente. A compreensão do fenômeno contábil desmistifica certas arguições.

Fica claro, portanto, que o acórdão *a quo* não padece de nulidade – ele não deixou de enfrentar questão tornada controvertida.

Nessa ordem de considerações, rejeito a *preliminar de nulidade do acórdão* de origem.

Prossigo.

A partir de 1998, em face da Lei 9.532/97, as sociedades cooperativas de consumo passaram ter seus resultados tributados como as pessoas jurídicas em geral.

Como se viu, a irresignação da recorrente se apoia nas seguintes teses:

- as vendas de produtos farmacêuticos pela recorrente aos usuários das Unimed (sendo a Unimed Petrópolis cooperada pessoa jurídica da recorrente), constituem atos cooperativos;

- o Ato Declaratório Normativo (ADN) COSIT 4/99, ao declarar que se entende como consumidores das cooperativas de consumo os associados e os não associados, é

ilegal. O que o art. 69 da Lei 9.532/97 estabelece é a sujeição tributária da cooperativa de consumo quanto às operações feitas com não associados.

Nesse passo, é curial acentuar o *motivo* dos lançamentos (que não se confunde com a capitulação legal ou motivação).

Se o direito do fisco se revelar eficaz (direito é efeito de fato jurídico – coloca-se no plano da eficácia), mas por motivo exógeno ao dos lançamentos, a pretensão fiscal não pode prosperar, pois é defeso ao órgão julgador *innovar* o motivo, significa dizer, inovar o lançamento.

Este é privativo da autoridade fiscal, *i.e.*, a quem exerce a chamada administração ativa (em contraposição à atividade administrativa judicante). *Inovar* o motivo do lançamento é *desbordar* os limites objetivos da lide – é enfrentar questão sobre que não controverteu o fisco. Além disso, a inovação do motivo e, assim, do lançamento, ofende o direito ao contraditório e à ampla defesa, porquanto implica *supressão* de instância.

Da apreciação dos autos, vejo que o *motivo* dos lançamentos em dissídio é a caracterização da recorrente como *cooperativa de consumo*, demonstrado pela *contabilização de suas operações*, nos anos-calendário objetivados nos lançamentos: em média, 96% da “receita” total das operações praticadas são de *revenda de bens* (produtos farmacêuticos), e cerca de 4% daquela é proveniente de taxa de manutenção cobrada dos associados.

Noto que há outro motivo, mas subsidiário, conforme segue.

A recorrente poderia ser em tese uma cooperativa mista, mas, ao comercializar com habitualidade, mercadorias com pessoas físicas, associadas do sistema Unimed – Cooperativa de Trabalho Médico, e as considerar como cooperadas, sem estarem inscritas no Livro de Matrícula da recorrente, afasta a possibilidade de seu tratamento como cooperativa mista, observando-se que a única cooperada pessoa jurídica no Livro de Matrícula é a Unimed Petrópolis Cooperativa de Trabalho Médico. E, em resposta a intimação, a recorrente declarou que podem ser associados da recorrente as pessoas físicas associadas a qualquer Unimed – Cooperativa de Trabalho Médico no Brasil.

Para que não sobrem dúvidas quanto ao motivo, transcrevo excertos do Termo de Esclarecimento que acompanha, ou melhor, integra os autos de infração (lançamentos):

Observação: Os fatos relatados nos itens acima (1.1 à 1.4), (sic.) caracterizam a Cooperativa Usimed como de Consumo pois a contabilização de suas operações, nos Anos-Calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001, fundamentada nos documentos analisados por esta Fiscalização, e nos Esclarecimentos dados pelo contribuinte, demonstram que o objetivo principal da cooperativa é a comercialização de produtos de farmácia. (fl. 121, grifos nossos, exceto a designação da cooperativa)

(...)

Este signatário entende que a partir do Ano-Calendário de 1998, o contribuinte deixou de possuir as condições exigidas para a ISENÇÃO TRIBUTÁRIA a que tinha direito, pois embora a USIMED PETRÓPOLIS RJ COOPERATIVA DE USUÁRIOS

DE ASSISTÊNCIA MÉDICA, (sic.) não tenha se classificado como de consumo, conforme cópia do seu Estatuto Social (fls. 37 à 55), suas operações, conforme Esclarecimentos prestados pelo contribuinte em atendimento aos Temos lavrados (Itens 1.1 à 1.4), demonstram o contrário. (fl. 123, grifos nossos)

E:

*Com (sic.) descrito anteriormente, nos Itens 2.5 à 2.7 (sic.), fica evidenciado que a **COOPERATIVA USIMED**, ao comercializar, com habitualidade, bens com pessoas físicas, associadas exclusivamente do sistema **UNIMED - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO**, e tratar estas operações como atos cooperados, deixa de usufruir dos benefícios fiscais a que têm direito as cooperativas mistas, pois tais usuários não estão inscritos no Livro de Matrículas da **USIMED**, como determina o Artigo 23 da Lei 5.764/71, cabendo ainda ressaltar que do sistema **UNIMED**, a única cooperada/associada como pessoa jurídica, (sic.) é a **UNIMED PETRÓPOLIS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO**. (fl. 124, grifos do original).*

O último excerto informa o motivo subsidiário. O contexto em que se põe esse motivo indica claramente que ele é subsidiário àquele outro.

Discordo, pois, do deduzido no acórdão *a quo* de que o motivo dos lançamentos “reside no fato de a interessada não discriminar em sua contabilidade o resultado da venda de produtos farmacêuticos para associados e não associados, uma vez que a venda para não associados é considerada ato não cooperativo e, portanto, não pode ser excluída do lucro real.”

Igualmente não comungo com o seguinte entendimento deduzido no acórdão de origem:

“Por outro lado, a venda de bens e serviços para não associados, por si só, não seria suficiente para caracterizar a cooperativa como sendo de consumo (que não tem isenção em nenhum de seus atos - art. 146, § 5º do RIR/1999), se esses atos não cooperativos fossem contabilizados e tributados à parte, como preceitua o art. 186, II, do RIR/1999. Entretanto, com relação à venda de bens, a interessada não fez essa distinção em sua contabilidade, isto é, se o usuário era associado ou não.” (fl. 276)

A recorrente afirma que os usuários de uma Unimed (como os da Unimed Petrópolis, a qual é cooperada pessoa jurídica da recorrente) são usuários de todas as Unimed do Brasil, em face da integração entre as cooperativas médicas por meio de contrato denominado “manual de relacionamento”.

Pontua que há uma correlação dos objetivos das cooperativas de assistência médica com os da recorrente que é a de fornecer produtos farmacêuticos aos associados, na conformidade do art. 6º, I, da Lei 5.764/71. Esta, ao tratar das cooperativas singulares, dispõe que elas são constituídas por no mínimo 20 pessoas físicas, sendo excepcionalmente admitidas

pessoas jurídicas que tenham objeto igual ou correlata atividade econômica ao das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos. Assim, é óbvio que a venda de produtos não é para consumo da pessoa jurídica cooperada, até porque ela não pode consumir nem usar assistência médica diretamente. A venda de produtos farmacêuticos só pode ser para e objetiva consumo dos usuários da pessoa jurídica cooperada, e isso corresponde a atos cooperativos.

Para o desate da lide, não vejo necessidade de apreciar se os usuários das Unimed são associados ou cooperados da Usimed Petrópolis (recorrente), ou mesmo se a venda de produtos farmacêuticos aos usuários das Unimed pela recorrente configura atos cooperativos. Isso, pelas razões que passo a expor.

A recorrente argui que só se colocam na esfera de incidência do art. 69 da Lei 9.532/97 a revenda de produtos aos não associados (fl. 312). O sentido de “consumidores” do referido preceito legal são os não associados.

Assim, é ilegal o que declara o ADN 4/99.

O ADN COSIT 4/99 declara que “o termo “consumidores”, referido no art. 69 da Lei nº 9.532/97, abrange tanto os não associados como também os associados das sociedades cooperativas de consumo”. Também diz o ADN COSIT 4/99 que o art. 69 da Lei 9.532/97 não se aplica às sociedades cooperativas mistas.

Eis a dicção do art. 69 da Lei 9.532/97:

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.

A se seguir a linha de raciocínio da recorrente a norma legal em questão seria absolutamente inútil.

Ora, mesmo antes do art. 69 da Lei 9.532/97, já eram tributáveis os resultados decorrentes de atos não cooperativos, com suporte nos arts. 87 e 111, da Lei 5.764/71¹. E, no caso da COFINS, sobre as receitas de atos não cooperativos (à época da edição da lei, o PIS não incidia sobre receitas, para pessoas jurídicas não financeiras), com apoio no art. 79, a *contrario sensu* combinado com o art. 87, da Lei 5.764/71².

¹ Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 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. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

² Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, 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.

Seria, pois, um *sem sentido* o art. 69 da Lei 9.532/97, se ele fosse destinado somente ao lucro e às receitas decorrentes de atos não cooperativos, assim entendida a expressão “consumidores” do mencionado dispositivo.

Mais. O preceito legal em discussão foi instituído em função de muitas sociedades cooperativas de consumo, assim constituídas, terem lojas abertas ao público em geral, em que o consumidor-comprador, antes de efetuar a compra assinava uma lista, para se tornar associado ou cooperado.

Assim, o resultado da venda das mercadorias não era tributado, criando-se uma concorrência desleal, pois aquelas ditas sociedades cooperativas de consumo *na prática* atuavam como *empresa* e não pagavam IRPJ nem CSL (e nem a COFINS). Não estou com isso, afirmando que este seja o caso da recorrente.

Faço duas observações em caráter incidental, embora não tenham para mim relevo jurídico para a conclusão sobre a questão em jogo.

Compulsando os autos, noto que há uma cópia de ata de assembleia geral extraordinária da recorrente de 15/06/99, na qual são deliberados, entre outros, o seguinte.

Foi aprovada por 17 votos a favor a alteração da parte variável dos honorários da diretoria, para 20% sobre a média dos resultados dos 3 últimos meses (até então a média era dos resultados dos 6 meses).

Também foi aprovada a proposta de se manter o recolhimento de 8% sobre os honorários como fundo de previdência privada da diretoria. Os recursos do fundo devem ser entregues aos membros da diretoria no fim de seus mandatos. Admite-se, excepcionalmente, a critério do Conselho de Administração, por motivos aceitáveis, que qualquer diretor poderá lançar mão de parte desse fundo uma vez por ano.

A outra anotação é o que consta não só no Termo de Esclarecimento que integra os autos de infração, como na própria declaração da recorrente por seu diretor-presidente. A revenda de produtos para os associados da Usimed Petrópolis (recorrente) é feita com desconto de 23%, e, para os “associados” das Unimed, é praticada com 15% de desconto (fls. 32 e 122).

Enfim, não tenho dúvidas de que o preceito contido no art. 69 da Lei 9.532/97 incide sobre o resultado decorrente de operações com os cooperados ou associados. Ou seja, as cooperativas de consumo têm seu resultado positivo decorrente da revenda de produtos a consumidores, ainda que associados ou cooperados, sujeito ao IRPJ e à CSL. Não vejo eiva de ilegalidade no Ato Declaratório Normativo COSIT 4/99.

E a Usimed Petrópolis (recorrente) é uma cooperativa de consumo?

Do que se constata dos autos, quase toda a receita da Usimed Petrópolis é decorrente da revenda de produtos (que ela adquire no mercado) aos consumidores, associados ou cooperados da Usimed ou não, usuários da Unimed Petrópolis ou de outras Unimed, ou outros (não cooperados ou não associados da Usimed, nem usuários das Unimed).

Uma pequena parcela da receita deriva de mensalidades dos associados e de taxa de manutenção anual dos associados. Praticamente não há receitas de outra atividade

diversa à de revenda de produtos farmacêuticos (incluídos aí cosméticos, produtos de perfumaria).

Diante *desse quadro*, não hesito em concluir que a recorrente é uma *cooperativa de consumo*.

Ademais disso, merece nota o fato de a recorrente, em nenhum momento, em sua peça recursiva ter se insurgido quanto à conformação como cooperativa de consumo. Aliás, mesmo em sua peça inaugural. Em nenhuma ocasião a recorrente afirmou ser uma cooperativa mista. Pelo contrário. Vejo que na impugnação ela diz que seu objeto é o consumo (fl. 217).

Nesse passo, retomo a advertência feita alhures. O *motivo* dos lançamentos (glosa das exclusões dos resultados positivos feitas ao lucro líquido, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL) é a caracterização da recorrente como cooperativa de consumo, por ser objetivo fundamental a revenda de produtos farmacêuticos aos consumidores, constatando-se que cerca de 96% da receita é derivada de revenda de mercadorias.

Sem me desgarrar do motivo dos lançamentos, minha conclusão é a acima deduzida, *i.e.*, o resultado positivo da venda de produtos pela cooperativa de consumo é tributado pelo IRPJ e pela CSL, ainda que os consumidores sejam associados ou cooperados da cooperativa. E a Usimed Petrópolis é uma cooperativa de consumo.

Feitas essas considerações, esclarece-se o porquê de ter dito anteriormente que não vejo necessidade de apreciar se a venda de produtos farmacêuticos pela recorrente aos usuários das Unimed são atos cooperativos ou se tais usuários são associados ou cooperados da recorrente.

Entretanto, deixo registrado que os usuários das Unimed (que não são associados ou cooperados dela, vez que é uma cooperativa de trabalho médico – cooperados são os médicos que prestam serviços aos usuários mediante a cooperativa) não são associados ou cooperados da recorrente, porquanto seus nomes sequer constam no Livro de Matrícula, como determina o art. 23 da Lei 5.764/71³, e consoante o art. 9º de seu estatuto (fl. 40). É como entendo.

De tudo quanto ficou deduzido, afirmo conclusivamente que as receitas da Usimed Petrópolis decorrentes da revenda dos produtos aos consumidores, quer sejam

³ Art. 22. A sociedade cooperativa deverá possuir os seguintes livros:

I - de Matrícula;

II - de Atas das Assembléias Gerais;

III - de Atas dos Órgãos de Administração;

IV - de Atas do Conselho Fiscal;

V - de presença dos Associados nas Assembléias Gerais;

VI - outros, fiscais e contábeis, obrigatórios.

Parágrafo único. É facultada a adoção de livros de folhas soltas ou fichas.

Art. 23. No Livro de Matrícula, os associados serão inscritos por ordem cronológica de admissão, dele constando:

I - o nome, idade, estado civil, nacionalidade, profissão e residência do associado;

II - a data de sua admissão e, quando for o caso, de sua demissão a pedido, eliminação ou exclusão;

III - a conta corrente das respectivas quotas-partes do capital social.

Processo nº 10735.001846/2003-87
Acórdão n.º **1103-00.512**

S1-C1T3
Fl. 14

associados ou cooperados da recorrente, quer sejam usuários das Unimed, compõem o lucro tributável, para fins de IRPJ e de CSL, em face do art. 69 da Lei 9.532/97.

Dessa forma, não merece reparos a glosa das exclusões dos “resultados positivos de atos cooperativos” (sobras líquidas ou reais) feitas ao lucro líquido, para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL – com exceção à da parcela atingida pela decadência, já reconhecida pelo órgão julgador de origem.

Sob essa ordem considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 3 de agosto de 2011

(assinado digitalmente)

MARCOS TAKATA - Relator