



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10820.000826/2001-68  
Recurso nº : 107-132112  
Matéria : IRPJ e OUTROS -  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : SÉTIMA CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessado : UNIMED DE ANDRADINA – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
Sessão de : 21 de setembro de 2005  
Acórdão nº : CSRF/01-05.313

SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – DESCARACTERIZAÇÃO - A prática habitual de atos não cooperativos não descaracteriza, para fins fiscais, a sociedade cooperativa, mormente quando a sua contabilidade segrega os atos cooperativos e atos não cooperativos.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
DORIVAL PADOVAN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CLÓVIS ALVES, IRINEU BIANCHI (Suplente convocado), MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

Processo nº : 10820.000826/2001-68  
Acórdão nº : CSRF/01-05.313

Recurso nº : 107-132112  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessado : UNIMED DE ANDRADINA – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

## RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu i. Procurador junto à Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com fundamento no art. 5º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, recorre contra a decisão prolatada através do Acórdão 107-07190, de 11 de junho de 2003, que está assim ementado:

*COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO- RECEITAS RECEBIDAS NA MODALIDADE DE PRÉ-PAGAMENTO. As receitas das mensalidades pagas pelos usuários e destinadas a cobrir os custos/despesas dos serviços prestados pelos cooperados e os custos dos serviços prestados por terceiros não associados devem ser rateadas entre receitas de atos cooperativos e receita de outros atos segundo critério razoável, a ser justificado perante a fiscalização.*

*PENALIDADE – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no procedimento relativo ao imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é decorrente e, assim, a decisão de mérito prolatada naquele feito constitui prejulgado na decisão da lide correspondente a Contribuição Social sobre o Lucro.*

Sustenta o recorrente que deve ser tributado o resultado global das cooperativas quando sua escrituração não segrega as receitas e despesas/custos segundo sua origem, qual seja atos cooperativos e não-cooperativos, ou se a segregação realizada pela sociedade não estiver apoiada em documentação que a legitime.

Contra-razões da interessa às fls. 448-54, pleiteando a manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.



Processo nº : 10820.000826/2001-68  
Acórdão nº : CSRF/01-05.313

## VOTO

Conselheiro DORIVAL PADOVAN, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, restando configurada a divergência.

No julgamento do mérito, deliberou a Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, por unanimidade de votos, *dar provimento ao recurso voluntário*, como consta registrado naquela ata de julgamento, traduzida na folha de rosto do acórdão recorrido, fls. 315.

No corpo do voto, em suas fundamentações, o Relator sustenta que:

*Cabe à fiscalização a verificação da segregação dos custos e receitas, e mais, se essa segregação possui um critério aceitável. Entendo como critério aceitável o rateio proporcional das receitas com relação aos custos diretos. Porém, a fiscalização em momento algum levantou qualquer suspeita quanto a uma possível manipulação de resultados no rateio das receitas. Limitou-se a tributar todo o resultado, incluindo aí, as receitas decorrentes dos atos cooperativos.*

*A própria lei das cooperativas não estabelece os critérios que devem ser adotados para o rateio contábil das receitas e correspondentes admissíveis para fins de tributação. Se as receitas e os custos estão apoiados em documentação hábil e idônea, se a contabilidade os segrega segundo digam respeito a atos cooperativos e a atos não cooperativos, e ainda, caso o critério utilizado para o rateio das receitas auferidas na modalidade de pré-pagamento sendo razoável, e se não for identificada qualquer manipulação de custos e receitas em prejuízo dos resultados tributáveis, não é cabível o lançamento com a tributação integral dos resultados da cooperativa por falta de previsão legal quando ao critério de rateio.*

A solução do litígio está na definição do campo de incidência tributária das cooperativas, seus atos com cooperados e não-cooperados, e a segregação de tais valores para tributação.



Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : CSRF/01-05.313

A Constituição Federal ditou tratamento diferenciado para as sociedades cooperativas, porque elas se destacam das demais sociedades pela sua função social.

Na falta de lei complementar específica, como exigia o art. 146, inciso III, c), da Carta Magna, a Lei Ordinária nº 5.764/71 fez essa função e instituiu o regime jurídico das cooperativas, fornecendo os vários elementos que caracterizam estas sociedades.

Segundo os arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764/71 as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, constituídas para prestar serviços a seus associados, no exercício de uma atividade econômica de proveito comum, tendo como principal característica a inexistência de objetivo de lucro.

Portanto, a incidência tributária depende do estudo dos atos praticados por essas sociedades, necessários a sua atividade e seus objetivos, denominados atos cooperativos.

O artigo 111 da Lei nº 5.764/71 define que *serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88*. Estes artigos estão assim redigidos:

*Art. 85 – As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos 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.*

*Art. 86 – As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.*

*Parágrafo único – No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.*

*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*

4 68

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : CSRF/01-05.313

*contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.*

*Art. 88 – Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, 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.*

Claro está que os resultados líquidos das cooperativas provenientes dos atos cooperativos definidos no art. 79 da Lei nº 5.674/71, têm tratamento tributário diverso daqueles das demais sociedades.

O artigo 79 da referida lei, tem a seguinte redação, definindo o que é ato cooperativo.

*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.*

Assim, os atos jurídicos comuns às outras sociedades, que visem a obtenção de lucro, quando não persigam o cumprimento dos objetivos sociais da cooperativa, não recebem do legislador constitucional nenhum tratamento diferenciado, sujeitando-se à tributação do IRPJ e CSL.

É característica fundamental das cooperativas o exercício de determinada atividade definida pelos cooperados, sem ânimo de lucro. Diferenciam-se das sociedades em geral por apenas objetivarem o cumprimento de determinadas finalidades de interesse social, não tendo o lucro como linha mestra de sua existência.

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, appearing to be initials or names.

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : CSRF/01-05.313

Extrai-se das definições estampadas na legislação de regência que apenas sobre os resultados positivos dos atos não cooperativos é que incidiria a tributação.

O procedimento realizado pela fiscalização ao constatar a ocorrência de inúmeros atos com não-cooperados e eleger como valor tributável o total do resultado apurado pela cooperativa de médicos, ali incluindo, indiscriminadamente, os ganhos da atividade com e sem incidência de tributo não me parece correto.

Pela análise dos autos, constato que em nenhum momento a empresa foi intimada para justificar a segregação dos resultados das atividades estranha a seus objetivos, nem foi questionada a existência e o critério de rateio na contabilização desses valores.

A forma de tributação deve ser determinada caso a caso, dependendo das condições da contabilidade. Em muitas situações a empresa apenas não apurou corretamente a base tributável, mas sua escrituração permite segregar as receitas e despesas relativas aos atos não cooperativos.

Tomando o lançamento como base todo o resultado apurado no exercício, onde estão englobados tanto atos cooperativos como os não cooperativos, a incidência de tributos deverá ser encarada como uma penalidade não estabelecida em lei, contrariando a definição tributos contida no art. 3º do CTN, estando ele suportado por informações equivocadas.

Estando a contabilidade em condições, tanto que foi preservada pela fiscalização, caberia ao fisco identificar os lançamentos referentes aos atos não cooperativos, segregar seu resultado e efetuar a autuação apurando a correta base de cálculo conforme disposto no art. 142 do CTN.

Já existe precedente de julgado dessa matéria pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, acórdão nº CSRF/01-02.929, entendendo ser inaplicável a descaracterização da empresa como cooperativa em virtude da prática sistemática de

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : CSRF/01-05.313

atos não cooperativos, admitindo apenas tributação de tais valores pela segregação dos atos cooperativos e não cooperativos:

*IRPJ/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – A prática habitual de atos não cooperativos não descaracteriza, para fins fiscais, a sociedade cooperativa, havendo o lançamento, para prevalecer, que promover à segregação entre atos cooperativos e atos não cooperativos, tributando apenas estes. (Acórdão CSRF/01-02.929).*

Destaco, ainda, neste sentido, alguns julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Acórdão nº 108-07.687, de 29.01.2004:

*IRPJ / CSL – COOPERATIVA – NÃO SEGREGAÇÃO DOS ATOS NÃO COOPERATIVOS – BASE DE CÁLCULO – O resultado decorrente de atos não cooperativos deve ser tributado pelo IRPJ e CSL. Na situação em que a cooperativa praticou atos não cooperativos mas não promoveu a segregação, deve a fiscalização intimá-la para que apresente os resultados segregados, relativos a atos cooperativos e a atos não cooperativos. A tributação pelo resultado global, antes de qualquer iniciativa da fiscalização para identificar a verdadeira base de cálculo (lucro real), é precipitada.*

Acórdão nº 101-92.476 , de 10.12.1998:

*SOCIEDADE COOPERATIVA – Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível de tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e despesas/custo segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela incidência tributária. Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 a 86 da Lei nº 5.764/71, não pode o mesmo prosperar.*

Acórdão 101-93.368, de 22.02.2001:



Processo nº : 10820.000826/2001-68  
Acórdão nº : CSRF/01-05.313

*IRPJ - RESULTADOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS CREDITADAS OU DEBITADAS A TERCEIROS - Consoante determinação contida no Parecer Normativo CST nº 73/75, quando a sociedade cooperativa não segregava atos cooperativos e operações com terceiros na sua contabilidade, os custos e despesas operacionais devem ser rateadas com base na receita bruta de cada atividade. O rateio pelo quantitativo de matérias primas adquiridas não tem respaldo na legislação tributária vigente e nem nos atos normativos expedidos pela administração fiscal. O resultado positivo das aplicações financeiras deve ser tributado integralmente por que não constitui ato cooperativo (Parecer Normativo CST nº 04/86) e o saldo devedor de variações/correções monetárias deve ser rateado proporcionalmente aos atos cooperados e não cooperados (Parecer Normativo CST nº 33/80).*

Acórdão nº 108-07.035, de 10.07.2002:

*IRPJ E CSL - SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – DESCARACTERIZAÇÃO - A prática, mesmo habitual, de atos não cooperativos diferentes daqueles previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 não autoriza a descaracterização da sociedade cooperativa. O resultado positivo dos atos não cooperativos, estejam eles elencados ou não nos artigos 85 a 88 da Lei nº 5.764/71, submete-se à tributação normal pelo imposto de renda. Não tendo o fisco demonstrado, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, a parcela efetivamente sujeita à tributação, não pode prosperar o lançamento.*

Acórdão nº 108-06.448, de 22.03.2001:

*IRPJ/PIS - SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – DESCARACTERIZAÇÃO - A prática, mesmo habitual, de atos não cooperativos diferentes daqueles previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 não autoriza a descaracterização da sociedade cooperativa. A Secretaria da Receita Federal não tem competência para fiscalizar o cumprimento, pelas sociedades cooperativas, das normas próprias desse tipo societário, com o fim de descaracterizá-la. O resultado positivo dos atos não cooperativos, estejam eles elencados ou não nos artigos 85 a 88 da Lei nº 5.764/71, submete-se à tributação normal pelo imposto de renda. Não tendo o fisco demonstrado a impossibilidade de determinação, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, da parcela sujeita à tributação, não pode prosperar o lançamento.*

Processo nº : 10820.000826/2001-68

Acórdão nº : CSRF/01-05.313

Ademais, nestes autos a própria fiscalização atesta que a cooperativa possuiu contabilidade que segrega os atos cooperativos dos não cooperativos, conforme consignado no termo de verificação fiscal (f. 32):

*Verificamos os balancetes mensais, mais especificamente as contas de Receitas, observando que a empresa segue os mesmos critérios das demais empresas co-irmãs, utilizando-se da mesma estrutura de plano de contas, onde segrega os atos tidos como cooperativos dos não cooperativos, assinalando as contas e sub-contas utilizadas para mensurar as Receitas e Despesas mensais (...).*

Portanto, incorreto o lançamento que considerou o resultado total de atos cooperativos e atos não cooperativos como tributáveis.

Por todo o exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões – DF, em 21 de setembro de 2005.

  
DORIVAL PADOVAN

