



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10830.000327/98-11
Recurso n.º : 117.130
Matéria: : IRPJ – EXS: DE 1991 a 1995
Recorrente : UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ em Campinas – SP.
Sessão de : 15 de abril de 1999
Acórdão n.º : 101-92.647

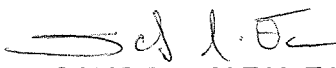
SOCIEDADE COOPERATIVA - Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. Excluídos os resultados dos atos cooperativos, sobre os quais não há incidência, submete-se a sociedade às regras de tributação das demais pessoas jurídicas. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros é passível da tributação normal pelo imposto de renda.

Recurso voluntário não provido.

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

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 JUN 1999

Processo n.º : 10830.000327/98-11
Acórdão n.º : 101-92.647

2

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Processo n.º : 10830.000327/98-11
Acórdão n.º : 101-92.647

3

Recurso n.º : 117.130
Recorrente : UNIMED CAMPINAS – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Contra UNIMED CAMPINAS COOP. DE TRAB. MÉDICO LTDA. foram lavrados autos de infração por meio dos quais foram formalizadas as exigências de crédito tributário relativas a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social Sobre o Lucro e Contribuição para o PIS, as quais totalizam valor equivalente a 43.219.148,90 UFIR, aí compreendidos, inclusive, juros de mora e multa por lançamento de ofício.

As irregularidades que deram origem às exigências estão assim descritas Termo de Constatação e Descrição dos Fatos (fls 69/79) que faz parte integrante dos autos de infração :

“Considerações Iniciais

A sociedade apresentou suas declarações de rendimentos relativas aos anos de 1991 a 1996 pelo regime do lucro real, sendo que a apuração, no ano de 1991, foi anual, no ano de 1992, foi semestral, nos anos de 1993 a 1994 foi mensal, e em 1995 foi anual.

A escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, relativamente aos períodos-base de 1990 e 1991 e nos anos calendários de 1992 a 1994, foi feita após o início da ação fiscal, sendo que alguns dos valores nele escriturados não coincidem com os valores declarados na Declaração de Rendimentos (vide cópia do citado livro de fls 418 a 539 e DIRPJ de fls. 323 a 414) o que foi objeto da recomposição dos lucros reais que procedemos [Quadro 1 a 28-fls 80 a 107].

Em 16/04/96, a sociedade foi intimada a esclarecer como foram apurados os resultados de atos cooperados e não cooperados, visto que constavam no referido Livro de Apuração do Lucro real (até então não assinado), ajustes à base de 75% e 25% relacionados com aqueles resultados.

Em resposta à nossa intimação, a sociedade esclareceu (fls 124) que “(...)através de estudos sobre o percentual de atos praticados com não cooperados, concluiu-se que o mesmo não ultrapassava 25% do total dos atos praticados pela cooperativa. Dessa forma, a Cooperativa visando a atender o disposto (PN CST 38/80, item 2.3.4) vem-se utilizando dos referidos percentuais e mantendo escrituração segregada para os atos cooperados e atos complementares”(grifos nossos).

Concluimos assim, que o critério de separação dos atos cooperados e não cooperados utilizados pela sociedade não levou em conta a **apropriação real** das origens das receitas e despesas (atos cooperados e atos não cooperados), mas apenas e tão somente a utilização dos referidos percentuais previamente estabelecidos, fato que foi confirmado pelos testes que fizemos, como mais à frente se demonstrará.

Contudo, aceitamos os percentuais adotados pela UNIMED, porque verificamos que, de fato, a sociedade mantém operações com cooperados (médicos associados) como também com hospitais, laboratórios, etc. (não associados), como se observa, por exemplo, nos relatórios da produção a receber de fls 901 a 976, que comprovam a existência de tais operações, muito embora seja difícil aferir com precisão, a verdadeira proporcionalidade das duas atividades.

Inobstante a isso, examinando os documentos e registros contábeis da sociedade, constatamos, em alguns casos, classificação contábil equivocada dos atos da cooperativa, bem como apuramos outros fatos irregulares, cujos valores constam dos demonstrativos que denominamos de “**QUADROS**” de n.ºs 1 a 36, por nós elaborados, contendo planilhas de cálculo, **DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADO E DEMONSTRAÇÕES DOS LUCROS REAIS**”, ajustadas, dos períodos de 1991 a 1995, e que fazem parte integrante deste, respeitando a proporcionalidade declarada das receitas da sociedade cooperativa e recepcionando, quando cabível, o que foi escriturado e ajustado no LALUR durante a ação fiscal, exceto os fatos apontados neste Termo, como a seguir se descreve.

1. Aplicações financeiras classificadas como atos cooperados

A sociedade contabilizou indevidamente rendimentos provenientes de aplicações financeiras e rendimentos de contrato de assunção de dívida (fls.977 a 1030) como receita de atos cooperativos.....

Os referidos rendimentos não provêm de atos cooperativos, conforme já definiu o PN CST 4/86, e portanto estão sujeitos à tributação normal. A própria cooperativa, através de seu Conselho Fiscal admitiu que os aludidos contratos de assunção de dívida (fls 1031 a 1087) nada têm a ver com os objetivos sociais da Cooperativa (vide Relatório do Conselho Fiscal de fls 257 a 281 [especificamente, fls 274 e 275]).

Tal fato implicou Resultado de Atos Cooperativos maior que o devido e, por consequência, exclusão do lucro líquido, no LALUR, a maior, pelo que procedemos aos ajustes na demonstração do lucro real.....

2. Receitas Complementares contabilizadas e não declaradas.

A sociedade declarou a menor receitas Complementares (atos não cooperativos) nos valores de Cr\$9.712.844,00 e Cr\$11.291.682.475,00, relativas ao 1º e 2º semestres de 1992, respectivamente. Os referidos valores foram apurados por diferença entre os valores contabilizados e declarados das receitas, conforme balancetes analíticos apresentados à fiscalização.....

Tal fato implicou lucro real menor que o devido, pelo que procedemos aos ajustes na demonstração do lucro real.....

3. Despesas cooperativas contabilizadas e não declaradas

A sociedade declarou a menor Despesas Cooperativas (atos cooperativos) nos valores de Cr\$58.756.543,00 e Cr\$216.950.438,69, relativas ao 1º e 2º semestres de 1992, respectivamente. Os referidos valores foram apurados por diferença entre os valores contabilizados e declarados das despesas, conforme balancetes analíticos apresentados à fiscalização.....

Tal fato implicou Resultado de Atos Cooperativos maior que o devido, e, por consequência, exclusão do lucro líquido, no LALUR, a maior, pelo que procedemos aos ajustes na demonstração do lucro real.

4. Correção monetária dos resultados semestral e mensal

A sociedade deixou de computar no resultado do 2º semestre de 1992 a correção monetária do resultado do 1º semestre de 1992. O mesmo ocorrendo nos meses do ano-calendário de 1994, em que a correção monetária do resultado de janeiro de 1994, não computada no resultado de fevereiro de 1994, e assim sucessivamente, conforme apurado na Demonstração do Resultado e Recomposição do Lucro Real, nos Quadros 3 e 16 a 27, relativos ao 2º semestre de 1992 e meses de 02/94 a 12/94. Os valores de correção monetária apurados pela fiscalização (Quadros 35 e 36) coincidem com os valores de correção monetária dos resultados mensais semestrais, ajustados no LALUR, pela sociedade.

O fato ocorreu também nos meses do ano-calendário de 1993, sendo que aceitamos os ajustes feitos pela sociedade, e que constam da própria Declaração de Rendimentos e Demonstração de Resultado, conforme registramos nos Quadros 4 a 15.

5. Encargos de depreciação IPC/BTNF

A sociedade deixou de computar na apuração do lucro real do ano-base de 1991 e do 2º semestre do ano-calendário de 1992, os encargos de depreciação IPC/BTNF, apurados na contabilidade (doc. De fls 1087)

O valor apurado foi apropriado proporcionalmente entre atos cooperados e não cooperados.....

6. Lucro inflacionário realizado a menor.

A sociedade deixou de adicionar na apuração do Lucro real dos meses dos anos-calendários de 1993 e 1994 e no ano-calendário de 1995, valor a título de lucro inflacionário realizado referente ao saldo credor da correção monetária IPC/BTNF, apurada no ano-base de 1991.

O valor do saldo credor apurado pela sociedade, que consta às fls 104 do LALUR, não foi considerado pela fiscalização, porque o valor do saldo credor inicial que lá está é Cr\$ 6.812.749,89, quando o valor correto deveria ser Cr\$ 29.870.110,29, correspondente a 25% do saldo apurado na contabilidade da empresa, no valor de Cr\$ 119.480.441,17....

Os novos valores adicionados ao lucro real já estão com a proporcionalidade de 25% respeitada, cujos cálculos e valores corretos estão demonstrados, inclusive com a recomposição da Parte B do LALUR, nos Quadros 4 a 29, sendo que observamos os percentuais de realização apurados pela sociedade.....

7. Variação monetária ativa de contratos de permuta

A sociedade não reconheceu, na apuração do lucro real...a variação monetária ativa (receita) de créditos decorrentes de contratos de permuta de serviços(....)

Tendo em vista que os adiantamentos foram considerados pelo Conselho Fiscal da Cooperativa (fls. 267), como ato lesivo aos interesses da cooperativa, consideramos tais atos como não cooperativos.

.....

8. Correção monetária de adiantamento a fornecedores

A sociedade não reconheceu, na apuração do lucro real nos meses de fevereiro a dezembro de 1994, a correção monetária credora (receita) de adiantamento a fornecedores.

Tendo em vista que os adiantamentos foram considerados pelo Conselho Fiscal da Cooperativa (fls. 274), como ato lesivo aos interesses da cooperativa, consideramos tais atos como não cooperativos.

.....

9. Correção Monetária de mútuo entre sociedades interligadas.

A sociedade não reconheceu, na apuração do lucro real nos meses de janeiro a dezembro de 1994, a correção monetária credora (receita) de mútuo entre as sociedades interligadas UNICRED e USIMED,

Tendo em vista que os adiantamentos foram considerados pelo Conselho Fiscal da Cooperativa (fls. 276), como ato lesivo aos interesses da cooperativa, consideramos tais atos como não cooperativos.

.....

10. Postergação de receita

A sociedade contabilizou no mês de janeiro de 1994, receitas que deveriam, pelo regime de competência, ser contabilizadas no mês de dezembro de 1993. Os ajustes de reversão só foram procedidos no mês de dezembro de 1994, o que motivou nossos ajustes.....

.....



11. Custos e despesas apropriados indevidamente

11.1- Custos

A sociedade apropriou indevidamente custos de serviços prestados, deixando de observar a proporcionalidade entre as duas receitas da Cooperativa (atos cooperados e não cooperados), aumentando assim o Resultado de Atos Cooperados, e por consequência excluindo valor maior no LALUR.

Como dito no início, os atos da Cooperativa foram contabilizados pelo critério de utilização dos percentuais de 75% para atos cooperativos e 25% para atos não cooperativos, independentemente de ser ou não, na essência, ato cooperativo. O procedimento foi adotado tanto para receitas como para custos e despesas.

Esse fato foi confirmado pelos exames dos lançamentos contábeis que procedemos e que a seguir exemplificamos.

.....
Ora, dos exames que procedemos, restou claro, como regra geral, que o critério de contabilização para separar os atos cooperados e não cooperados utilizado pela sociedade não levou em conta a verdadeira origem dos atos cooperados e dos atos não cooperados, discriminada nas faturas, mas apenas foram observados os percentuais previamente determinados de 25% e 75%, aliás, como esclarecido pela própria sociedade na sua carta de fls 124, em todos períodos examinados.

No ano de 1995, o critério de contabilização à base de 75% e 25% foi mantido, entretanto, para as faturas com a discriminação de Inscrição de usuários, a proporcionalidade foi feita após a dedução do valor discriminado como Inscrição de usuários, que foi contabilizado em separado.

Se as receitas não foram contabilizadas pela sua verdadeira origem, os custos também não o foram, visto que o critério foi o mesmo.

Esse critério traz como consequência fiscal a falta de real correlação entre receitas e custos, eis que não leva em conta a verdadeira origem dos atos constante das faturas e documentos.

.....aceitamos como válidos os percentuais.....adotados pela UNIMED,

Segundo o Parecer Normativo CST 73/75, que interpretou os efeitos fiscais dos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, lei das cooperativas, para se chegar aos resultados cooperativo e não cooperativo, deve ser atribuído, separadamente, a cada uma das espécies de receitas, os correspondentes custos, despesas e encargos. E, na impossibilidade disso, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das receitas brutas.

Como as receitas e despesas não tiveram real correlação, só se pode aceitar o critério adotado pela UNIMED, se for de maneira uniforme, ou seja, a mesma proporcionalidade usada para eferir as receitas deve ser usada para aferir os custos, despesas e demais encargos, como corretamente foi feito em todos os períodos examinados, com exceção do ano calendário de 1995, motivo pelo qual procedemos os ajustes.....

11.2 Despesas

A sociedade apropriou indevidamente, nos anos de 1991 e semestres de 1992, o total das Despesas de Intercâmbio com outras "Unimed" no resultado de Atos Não Cooperados, deixando com isso de computar parcela dessas despesas no Resultado de Atos Cooperados.

Pelas mesmas razões expostas acima (11.1 custos), tais despesas não poderiam ser consideradas totalmente como ato não cooperado.....

.....
O mesmo ocorreu com as outras despesas operacionais, noas anos de 1991 e semestres de 1992.....

.....



12. Despesas não necessárias aos objetivos da cooperativa

A sociedade realizou as despesas e encargos abaixo, cujos valores estão resumidos no Quadro 33, que foram considerados desnecessários e lesivos aos objetivos e interesses da cooperativa, conforme consta dos relatórios do Conselho Fiscal, de 05/95 e 09/95, aprovados pelas Assembléias Gerais Extraordinárias....

12.1 Despesas de Honorários- Teletra:

.....

12.2 Despesas de propaganda e publicidade:

.....

12.3 Despesas de viagem:

.....

12.4 Despesas e gastos relacionados com a aquisição do terreno:

.....

12.5 Despesas e gastos relacionados com o financiamento do Banco do Brasil

.....

13. Ganho de Capital na venda de ativo imobilizado

A alienação do terreno situado na Av. Barão de Itapura, 486, realizada em 25/11/95, sob a forma de Dação em Pagamento de Dívida com o Banco do Brasil....e baixado em 30/08/95 não resultou em Perda de Capital, como constou da contabilidade e do LALUR. Resultou sim em Ganho de Capital....eis que na baixa do bem não foi considerado como valor de venda o valor total da dívida, face ao estorno indevido efetuado.....

14. Prejuízos fiscais compensados indevidamente

Em função das irregularidades acima apontadas e dos ajustes nas demonstrações de resultados e de lucros reais, por nós efetuados, o prejuízo fiscal do período-base de 1991 foi convertido em lucro real, sendo assim, não poderia ser compensado como indevidamente o foi nos meses de fevereiro/94, maio/94, junho/94, outubro/94 e dezembro/94.

Os prejuízos fiscais do 1º e 2º semestres do ano calendário de 1992 e dos meses 03/93; 04/93; 05/93; 07/93; 09/93; 11/93; 01/94; 04/94; 07/94; 09/94 e do ano calendário de 1995 também foram convertidos em lucros reais por essa fiscalização, e dos meses 03/94; 08/94 e 11/94 foram reduzidos, devendo a sociedade considerar este fato quando vier a proceder a compensação desses prejuízos.

14. Contribuição Social Sobre o Lucro

Em decorrência do apurado acima, resultou lucro de atos não cooperativos, no ano-base de 1991, nos meses de janeiro a julho e outubro de 1994, que sujeitam-se à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro.

.....”

A entidade apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, a fiscalização partiu de interpretação equivocada acerca da natureza dos atos da cooperativa, dizendo que a atividade de hospitais, serviços auxiliares etc. não são atos

não cooperativos, mas indispensáveis aos seus objetivos sociais, e que a proporção de 75% e 25% refere-se a atos cooperativos e atos cooperativos auxiliares. Assim sendo, estaria completamente afastada a exigência, posto que inexistem atos não cooperativos a serem oferecidos à tributação. Especificamente quanto às aplicações financeiras, diz ser improcedente a exigência, pois são forma de evitar que as transferências realizadas periodicamente aos cooperados sejam corroídas pela desvalorização da moeda. Acrescenta que como todas as despesas se caracterizam como decorrentes do ato cooperativo, não se pode argüir acerca de receitas e despesas complementares não declaradas, correção monetária, encargos de depreciação, lucro inflacionário, variação monetária ativa de contrato de permuta, correção monetária de mútuo entre interligadas e postergação de receitas. Enfatiza não ter suporte legal a glosa de custos e despesas considerados desnecessários, por terem sido realizados para que a cooperativa alcançasse seus objetivos sociais. Da mesma forma, a contribuição social seria indevida, pois a cooperativa só pratica atos cooperados. Finaliza requerendo “a realização de prova pericial que se torna pertinente pelas características do fato apontado na autuação.”

A impugnação foi apreciada pela Delegada de Julgamento da DRJ /Campinas, por meio da Decisão 11.175/01/GD/3374/97 assim ementada:

“DA INADMISSIBILIDADE DE LANÇAMENTO CONDICIONAL

Ao escriturar e, portanto, oferecer à tributação, os seus resultados na proporção informada à fiscalização, a autuada segregou suas operações em atos cooperados e atos não cooperados. Não cabe agora, na fase de impugnação, tendo em vista inexistir lançamento condicional, pretender a revisão dos critérios antes adotados em sua escrituração e aceitos como válidos pela fiscalização, principalmente não estando a almejada revisão lastreada em provas que atestem a veracidade do enquadramento de todas as operações em atos cooperados.

COOPERATIVAS

DEFINIÇÃO LEGAL DE ATO COOPERATIVO

Para ser considerado um ato cooperativo não basta que seja praticado na consecução dos objetivos sociais, mas é imprescindível que seja praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas. Fundamental, portanto, a qualificação dos sujeitos das relações jurídicas estabelecidas.

COOPERATIVAS

NÃO INCIDÊNCIA DE CARÁTER OBJETIVO

A não incidência em questão beneficia somente os atos das cooperativas praticados exclusivamente com cooperados e não a pessoa jurídica da cooperativa.



MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO

A aplicação da multa de ofício cominada na Lei 8 212/91, art. 4º é incompatível com a multa de mora prevista nos Decretos-lei nº 1967/82, art. 17 e 1968/82, art. 8º, pelo que esta deve ser cancelada.

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE EM PARTE.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-REPIQUE

Lavrado o auto principal (IRPJ) devem ser lavrados os autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, devendo eles seguir a mesma orientação decisória daqueles dos quais decorre.

EXIGÊNCIAS FISCAIS PROCEDENTES.”

Inconformada, a Cooperativa recorre a este Conselho. Inicia por se insurgir contra o indeferimento da perícia sob o fundamento da inexistência de motivos e não formulação de quesitos e indicação de peritos. Invoca “a inteligência do art. 18 c/c o inciso IV, do artigo 16” do Decreto 70.235/72. No mérito, reedita a argumentação apresentada na peça impugnatória, no sentido de que toda a receita da recorrente encontra-se abrigada da incidência do imposto de renda. Diz que “não se pode falar em não incidência objetiva ou subjetiva, eis que a não incidência se registra pela inexistência de norma contemplativa de um fato determinado.....sua verificação é independente de condição, circunstância que distingue essa situação das figuras da imunidade e da isenção, essas sim, condicionais, atribuídas mediante o cumprimento pelo contribuinte de certas condições dispostas em lei.....A não incidência não está condicionada à configuração de qualquer “status”, mas à verificação, no ordenamento jurídico, da inexistência de norma abrangendo um fato determinado.....”

Requer a improcedência do feito.

É o relatório.



Processo n.º : 10830.000327/98-11
Acórdão n.º : 101-92.647

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Em relação ao indeferimento do pedido de perícia, observou a autoridade julgadora as normas legais que regem o assunto, a saber, art. 16, inciso IV e art. 17 do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei 8.748/93, que dispõem :

Art. 16- A impugnação mencionará:

IV- as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito

Art. 17- Considerar-se-á como não impugnada a matéria que não tenha sido claramente contestada pelo impugnante, e não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Art. 18- A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28 *in fine*."

O recurso apresentado tem como único fundamento de mérito o entendimento da recorrente de que todas as receitas da sociedade estão fora do campo de incidência do imposto, não havendo o que tributar.

Ocorre que tal premissa não é verdadeira. Na realidade, todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País sujeitam-se às regras tributárias, e as sociedades cooperativas não gozam de isenção, havendo apenas previsão legal de



não incidência para os resultados dos atos cooperativos. E os atos decorrentes dos serviços prestados por terceiros não associados não se caracterizam como atos cooperativos.

A definição legal de ato cooperativo é dada pelo artigo 79 da Lei 5.764/71 e compreende os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pela cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução de seus objetivos sociais. O objetivo social da cooperativa de trabalho médico é negociar diretamente com os consumidores do trabalho de seus cooperados, potencializando sua força negocial individual. Para isso ela existe : para prestar serviços aos seus associados. Ao contratar com terceiros a prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, a cooperativa estará praticando atos não cooperativos, não importa que os intitule atos cooperativos auxiliares.

Assim, a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos/despesas diretas ou indiretas dos serviços prestados pelos cooperados, e em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Note-se que esses últimos atos (prestação aos usuários, de serviços hospitalares, laboratoriais, etc.) se caracterizam pela presença de terceiros estranhos à cooperativa nas duas pontas da relação .

Em oportunidade precedente, analisando o tratamento tributário das sociedades cooperativas, assim me manifestei :

“Segundo Reginaldo Ferreira Lima¹, a cooperativa “é conceituada, na sua natureza jurídica, como uma “sociedade auxiliar”, cuja razão de ser consiste na prestação desinteressada de serviços aos que a compõem...” “Quanto ao fim, ...existe tão só para prestar serviços aos associados, independentemente da idéia de, como pessoa jurídica, obter vantagens para si, em detrimento do cooperado, investido da dupla qualidade : de associado e utente dos serviços cooperativos.”..... “Como sociedade de pessoas, o destino da cooperativa é servir ao grupo associado, sem a mais leve intenção de lucrar à sua custa, o que, se viesse a ocorrer, evidentemente descaracterizaria a entidade cooperativa, transformando-a em instituição lucrativista, pertinente ao âmbito das sociedades de capital.”..... “O interesse da cooperativa, teoricamente, sempre coincide com o interesse do sócio, na realização dos negócios internos desenvolvidos por ambos.”..... “A Lei 5.764/71 não consagrou o princípio do exclusivismo, vigente em outras legislações, segundo o qual a cooperativa não pode praticar negócios pertinentes à sua esfera interna com pessoas que não integram o seu quadro associativo...”.....” **a Lei não determina que a sociedade cooperativa realize apenas os negócios**

¹ Direito Cooperativo Tributário- Reginaldo Ferreira Lima- Ed. Max Limonad-S.P., 1997

Processo n.º : 10830.000327/98-11

Acórdão n.º : 101-92.647

inerentes aos atos com seus associados, podendo, também, atuar na modalidade operacional de outras pessoas jurídicas, quando então sua conduta, para todos os fins, será aquela prescrita para a característica desse ato não cooperativo. Isso não quer dizer, porém, que essa atividade, devidamente autorizada pela lei brasileira, implique na descaracterização da sua atuação em cooperativa. Isto é, os fatos que decorrem de atos cooperativos são uma coisa, e os fatos decorrentes de atos não cooperativos são outra coisa. Uns não interferem nos efeitos jurídicos dos outros.”(destaquei)

Quanto aos atos praticados, esse mesmo autor entende que “além de praticarem os negócios-fim e os negócios de mercado (negócios externos), as cooperativas também realizam outros negócios, com características jurídicas distintas e que vão integrar os atos cooperativos . São os negócios auxiliares e os negócios acessórios. Como negócios auxiliares são consideradas as operações que a sociedade concretiza tendo em vista a realização dos objetivos da sociedade. São atos inerentes à movimentação interna da sociedade, que não são praticados pelos associados, mas são necessários para que a cooperativa alcance os seus fins. Negócios acessórios, por outro lado, são aqueles eventuais, não ligados diretamente para o alcance dos fins sociais, mas que ocorrem em consequência da prática dos negócios auxiliares.”.....”Como consequência do não exclusivismo, acima exposto, no Brasil as cooperativas podem praticar atos não cooperativos, desde que se disponham a prestar serviços (inerentes a organizar a atividade de seus sócios) também a não cooperados”.....”o conceito de ato não cooperativo é de definição restrita, atingindo apenas a eventual atuação da sociedade junto a pessoas que tinham condições virtuais de integrar o rol de sócios, mas que não são sócios, por razão particular.”

A característica básica das sociedades cooperativas é a prestação de serviços aos seus associados, sendo esse o principal aspecto que as diferencia das outras sociedades . Seu sistema jurídico está atualmente regulado pela Lei 5.764, de 16/11/71. O tratamento tributário tem se modificado, evoluindo de isenção subjetiva para algumas cooperativas (Lei 4.506/64, art. 30) para não incidência subjetiva genérica (DL 59/66, art. 18), até chegar à atual não incidência objetiva genérica (Lei 5.764/71, art. 79 c.c. 111).

O artigo 31 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964, dispunha que “São isentas do imposto de renda as sociedades cooperativas a seguir enumeradas : (omissis) “. Esse regime tributário foi alterado a partir do Decreto-lei 59/66, cujo artigo 18 determinava que “os resultados positivos obtidos nas operações sociais das cooperativas não poderão ser, em hipótese alguma, considerados como renda tributável, qualquer que seja sua destinação”. Portanto, de isenção subjetiva passou-se à não incidência subjetiva, alcançando todos os resultados da sociedade. A Lei 5.764/71 trouxe significativa alteração, ao delimitar a não incidência aos atos cooperativos (Lei 5.764/71, art. 79 c.c. art. 111). Portanto, a não incidência, antes alcançando a cooperativa como um todo (não incidência subjetiva), passou a alcançar apenas os atos não cooperativos (não incidência objetiva). E, por não se tratar de não incidência subjetiva, ou seja, pelo fato de a não incidência não abranger a sociedade como um todo, mas apenas os atos definidos no artigo 79 da Lei 5.764/72, em relação aos demais atos por ela praticados, submete-se a sociedade às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas. E nesse ponto peço vênica para discordar do ilustre autor supramencionado, que entende que a não incidência alcança, inclusive, os atos por ele classificados como negócios acessórios.

Note-se que a Constituição de 1988 apóia e estimula as cooperativas e proíbe a interferência estatal no seu funcionamento, remetendo à lei complementar estabelecer adequado tratamento tributário **ao ato cooperativo** praticado pelas sociedades cooperativas (CF/88, arts, 5º, inc. XVIII, 174, §§ 2º, 3º e 4º, 146, inc. III, al. a)

De se ressaltar que nem as cooperativas, nem os atos cooperativos gozam de imunidade constitucional, regendo-se, enquanto não editada lei complementar a respeito, pelas leis ordinárias. Ives Gandra Martins. in “Comentários à Constituição do Brasil”,² assinala :



² Comentários à Constituição do Brasil- Ives Gandra Martins- Saraiva-SP, 1990

Processo n.º : 10830.000327/98-11

Acórdão n.º : 101-92.647

“ O fato, todavia, de ter merecido tal disciplina tratamento constitucional tornou-a de obrigatória regulamentação por lei complementar. A palavra “adequada” não oferta garantia de que poderá haver formação privilegiada em relação às demais sociedades.

A expressão “adequado tratamento” também não implica concessão de imunidade constitucional, visto que as imunidades, sobre serem manifestas, objetivam casos expressos de interesse nacional, em que as entidades ou os atos beneficiados complementam as atividades estatais ou assim o são para que a liberdade democrática não tenha entraves”.

Tem-se , pois, que não há previsão legal para tributação dos atos cooperativos, exceto, a partir de 1º de janeiro de 1998, quanto aos praticados por sociedades cooperativas que tenham por objeto a compra de bens e revenda para seus associados, por determinação do art. 64 da MP 1.602, de 14/11/96. Não há, também, previsão legal para descaracterizar a natureza jurídica das sociedades cooperativas pela prática reiterada 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, 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 desse campo.

Se 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 as dos 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.

Importante ressaltar que na apuração do resultado dos atos não cooperativo, tendo em vista a possibilidade de manipulação dos resultados no interesse da sociedade e dos sócios e contra o Poder Público, há que se cuidar para que sejam considerados os verdadeiros componentes do lucro real (receitas e despesas de acordo com o mercado)”.

No presente caso a fiscalização acatou a segregação das receitas e despesas/custos feita pela Recorrente, a fim de tributar apenas o resultado dos atos não cooperativos. Identificou e comprovou, todavia, a manipulação das mesmas, a classificação equivocada de alguns atos, bem como outras irregularidades. Procedeu aos ajustes respectivos e exigiu o imposto de acordo com a legislação em vigor , incidente sobre os atos não cooperativos.

É de se considerar que , como destacado por Reginaldo Ferreira Lima na obra já citada, “os fatos que decorrem de atos cooperativos são uma coisa, e os fatos decorrentes de atos não cooperativos são outra coisa. Uns não interferem nos

Processo n.º : 10830.000327/98-11

Acórdão n.º : 101-92.647

efeitos jurídicos dos outros". E, como ensina o mesmo autor, se a sociedade não realiza apenas os negócios inerentes aos atos com seus associados, atuando na modalidade operacional de outras pessoas jurídicas, sua conduta, para todos os fins, será aquela prescrita para as características desses atos não cooperativos. Assim, excluídos os resultados dos atos cooperativos, sobre os quais não há incidência, submete-se às regras de tributação das demais sociedades.

Não tendo a sociedade apresentado razões específicas de recurso quanto a cada irregularidade apontada, limitando-se a afirmar a não incidência sobre as receitas da cooperativa como um todo, o que, conforme fundamentos acima discorridos, não procede, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 1999



SANDRA MARIA FARONI