



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001289/00-99  
Recurso nº. : 130.339  
Matéria: : PIS- anos-calendário de 1996 a 1998  
Recorrente : UNIMED DE PRESIDENTE PRUDENTE – COOP. DE  
TRABALHO MÉDICO  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto  
Sessão de : 30 de janeiro de 2003  
Acórdão nº. : 101-94.080

SOCIEDADE COOPERATIVA- Se a contabilidade permite segregar resultados de atos cooperativos e resultados de atos não cooperativos, não incide a tributação em relação aos primeiros, submetendo-se os segundos às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas .

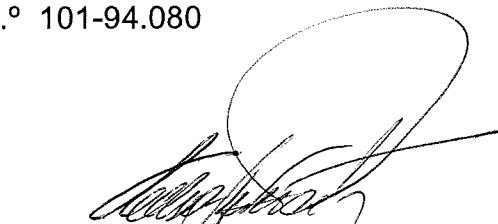
COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO- RECEITAS RECEBIDAS NA MODALIDADE DE PRÉ-PAGAMENTO. As receitas das mensalidades pagas pelos usuários e destinadas a cobrir os custos/despesas dos serviços prestados pelos cooperados e os custos dos serviços prestados por terceiros não associados devem ser rateadas entre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

Recurso provido em parte.

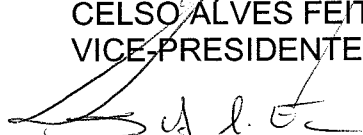
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED DE PRESIDENTE PRUDENTE – COOP. DE TRABALHO MÉDICO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da matéria tributável as receitas dos atos cooperativos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo n.º 10835.001289/00-99  
Acórdão n.º 101-94.080



CELSO ALVES FEITOSA  
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO



SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, PAULO ROBERTO CORTEZ, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso n.º : 130.339  
Recorrente : UNIMED DE PRESIDENTE PRUDENTE – COOPERATIVA DE  
TRABALHO MÉDICO

## RELATÓRIO

Contra Unimed de Presidente Prudente Cooperativa de Trabalho Médico foi lavrado o auto de infração de fls 605 a 613, por meio do qual foi formalizada exigência de crédito tributário relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social referente aos meses de setembro a dezembro de 1996, janeiro a dezembro de 1997 e janeiro a dezembro de 1998, incluindo juros de mora e multa por lançamento de ofício.

No Termo de Verificação Fiscal de fls 602 a 604 o autuante consignou que, como resultado do exame fiscal procedido na empresa e relacionado com o imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), foi constatado ter a contribuinte deixado de observar disposições contidas na Lei 5.764/71, pelos seguintes fatos::

- a) a segregação da receita obtida com a prestação de serviços na modalidade pré-pagamento não estar apoiada em documentação hábil que a legitime, infringindo o artigo 168 do RIR/94, já que não obedeceu às disposições contidas na Lei 5.764/71;
- b) a prática reiterada de atos não cooperativos previstos na Lei 5.764/71, relacionados com hospitais, fisioterapeutas, laboratórios, etc., o que é característica de mercancia, ou seja, intermediação, estando obviamente contida no contexto de modelo comercial, tendo em vista seu perfil operacional envolver atividade econômica, fins lucrativos, habitualidade, organização voltada à circulação de serviços e assunção de risco, desvirtuando assim as normas que regem as atividades cooperativas;
- c) ter distribuído (distribuição direta e indireta) os resultados apurados nos anos de 97 e 98 (infringiu o § 1º do artigo 168 do RIR/94) e dado destinação diversa da legalmente prevista, inclusive no que tange ao ano de 96 (**Lucros = FATES**), quando se sabe que parte dos respectivos montantes



corresponde a **lucros** obtidos com atos não cooperativos, e não a **sobras** (atos cooperativos);

- d) ter contabilizado em conta de resultado pagamentos de seguros cujos beneficiários são os cooperados componentes da diretoria, bem como realizado pagamento das anuidades devidas ao **CRM** pelos cooperados mediante a utilização incorreta do **FATES**, infringindo o § 1º do artigo 168 do RIR/94 e o § 3º do art. 24 da Lei 5.764/71.

Por ter concluído pela inobservância das disposições que regem a política de cooperativismo, entendeu o auditor impor-se a exigência da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS calculada sobre a totalidade da receita auferida mensalmente.

O auto de infração foi lavrado com base na Lei Complementar 7/70, art. 3º, b. c/c Lei Complementar 17/73, art. 1º, parágrafo único, Regulamento do PIS/PASEP aprovado pela Portaria MF 142/82, título 5, capítulo 1, seção 1, alínea b, itens I e II, Medida Provisória 1.212/95, arts. 2º, I, 3º, 8º, I e 9º e suas reedições, convalidadas pela Lei 9.715, de 25/11/98.

Em impugnação tempestiva a interessada discorreu sobre a natureza das sociedades cooperativas, a distinção entre sobras e lucro, a impossibilidade de onerar os atos cooperativos pelo fato de receber valores decorrentes de contratos que estipulam mensalidade pré-estabelecida e indivisível. Defendeu, ainda, a não incidência sobre atos que classifica como atos cooperativos acessórios, asseverou que a distribuição e destinação de seus resultados atendeu os ditames legais e normas estatutárias, por não se poder cogitar de existência de lucros. Protesta pela inviabilidade de desclassificação da personalidade jurídica da cooperativa e tributação dos atos cooperativos principais acrescentando que deveria ter sido excluído da exigência o montante decorrente de atos que o próprio fisco assinalou tratar-se de “receitas contabilizadas decorrentes de atos cooperativos”. Anexou parecer de consultores tributários e requereu a insubsistência do auto de infração.

A autoridade de primeira instância manteve integralmente as exigências. Afirmou que o que se questiona no lançamento é a forma utilizada para segregação das receitas. Diz estar demonstrado no processo que tal segregação não está apoiada em documentação hábil que a legitime e que os critérios adotados



são incompatíveis, permitindo a transferência de receitas de atos não cooperativos para atos cooperativos. Acrescenta que a entidade não ofereceu corretamente à tributação os rendimentos obtidos por intermédio de aplicações financeiras e distribuiu lucros apurados com atos não cooperativos, equivocando-se quanto à possibilidade de distribuir seus lucros, pois a Lei 5.764/71, art. 87, I, determina que tais resultados passam, obrigatoriamente, a integrar o FATES. Conclui que, tendo a Fiscalização demonstrado que a escrita da contribuinte não permite a segregação das receitas, correto o lançamento para tributar a totalidade das receitas.

Inconformada, a sociedade apresenta recurso a este Conselho de Contribuintes. Discorre sobre o regime jurídico das cooperativas de serviços médicos, colaciona abundante doutrina com o escopo de demonstrar a injuridicidade de exigência de imposto de renda da UNIMED, por não auferir renda nem proventos de qualquer natureza, mas apenas **sobras**, que não configuram hipótese de incidência do tributo. Defende a qualidade de atos cooperativos acessórios quanto aos atos referentes a hospitais, exames laboratoriais, internações, etc. Reafirma integralmente as razões editadas na impugnação sobre legitimidade da destinação de seus resultados (sobras) e sobre a impossibilidade de descaracterização da personalidade jurídica da cooperativa e tributação dos atos cooperativos. Diz que, além de não apontar e indicar qual seria a documentação inábil, ou a incompatibilidade do critério adotado, não esclarece qual seria a documentação hábil ou o critério que poderia ser aceito pela fiscalização. Menciona que a decisão faz referência ao Parecer Normativo 38/80, adstrito a dúvidas sobre base de cálculo do imposto de renda, e que a própria decisão tem um longo capítulo exclusivo para o imposto de renda, não se aplicando às contribuições sociais.

É o relatório



## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento por estar instruído com o arrolamento de bens. Dele conheço.

Cuida-se de tributação de sociedade cooperativa de trabalho médico, resultante de procedimento fiscal realizado na área do imposto de renda, em que a fiscalização tributou todo o resultado da sociedade (atos cooperativos e atos classificados pela Recorrente como atos cooperativos auxiliares e tidos pela fiscalização como atos não cooperativos). Trata-se, assim, de lançamento que tem por base os mesmos fatos e os mesmos elementos de prova que deram origem ao processo n.º 10835.001290/00-78, cujo litígio já foi objeto de apreciação por este Colegiado, tendo resultado no Acórdão 101-93.926, de 22 de agosto de 2002. Portanto, por se basear nos mesmos fatos, a presente decisão tem que guardar consonância com aquele julgado. Assim, transcrevo trechos do mesmo, que têm relevância para a solução deste litígio.

“ A Lei n.º 5.764, de 16/11/71, que rege os princípios tributários das sociedades cooperativas, prevê, em seu artigo 4º, que as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, e que têm por objetivo social a prestação de serviços aos associados.

No citado dispositivo legal, foram estabelecidas algumas características específicas para essa espécie de associação, que as distinguem das demais empresas, quais sejam:

“I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;



IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da assembleia geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da assembleia geral;

VIII - indivisibilidade dos Fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços”

Determina, ainda, o art. 28 da Lei, que as sociedades cooperativas são obrigadas a constituir: a) **Fundo de Reserva**, destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício; b) **Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES)**, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

O § 2º do mesmo artigo admite que os serviços a serem atendidos pelo Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social poderão ser executados mediante convênio com entidades públicas e privadas.

Quanto aos resultados das operações com não associados, determina o artigo 87 que serão eles levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" (**FATES**) e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

O art. 88 admite que as cooperativas poderão participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.



Os resultados positivos obtidos pelas cooperativas com os atos não cooperativos são considerados renda tributável, conforme dispõe o art. 111.

De acordo com o art. 89, os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados (na razão direta dos serviços usufruídos, ou, opcionalmente, segundo os critérios previstos no parágrafo único do art. 80).

A fiscalização e o controle das cooperativas estão disciplinados no art. 92 da Lei, que estabelece, *verbis*:

Art. 92 - A fiscalização e o controle das sociedades cooperativas, nos termos desta Lei e dispositivos legais específicos, serão exercidos, de acordo com o objeto de funcionamento, da seguinte forma:

I - as de crédito e as seções de crédito das agrícolas mistas pelo Banco Central do Brasil;

II - as de habitação pelo Banco Nacional da Habitação;

III - as demais pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária.

Em caso de violação contumaz das disposições legais, prevê a lei (art. 93) que o Poder Público intervirá nas Cooperativas.

A expedição de normas regulamentadoras, complementares e interpretativas, da legislação cooperativista, compete ao Conselho Nacional de Cooperativismo, a quem cabe, também, estabelecer em ato normativo ou de caso a caso, conforme julgar necessário, o limite a ser observado nas operações com não associados (art. 97).

Muitos têm sido os litígios submetidos a este Conselho, em que o sujeito passivo é uma cooperativa de trabalho médico. Em vários a exigência tem se originado exclusivamente do entendimento da fiscalização no sentido de que, ao praticar reiteradamente atos não cooperativos que não se incluem entre os excepcionalmente permitidos pela Lei 5.764/71, a cooperativa se descaracteriza como tal, e passa a ter todos os seus resultados tributados. Em outros, porém, a exigência decorre da desclassificação, pela fiscalização, de alguns atos tidos pela sociedade como cooperativos porém assim não entendidos pelo fisco. Em vários



deles, na qualidade de relatora, manifestei meu entendimento a respeito do assunto e que pode assim ser sintetizado:

- O conceito de **ato cooperativo**, é de definição restrita, que está contida no art. 79 da Lei 5.764/71. Os demais atos, sejam eles auxiliares ou acessórios, por não se identificarem com os definidos no referido art. 79, são atos não cooperativos.
- A definição legal de ato cooperativo dada pelo artigo 79 da Lei 5.764/71 compreende os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas 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 médicos seus associados. Ao contratar com terceiros a prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, a cooperativa está praticando atos não cooperativos, não importa que os intitule atos cooperativos auxiliares.
- A Lei não determina que a sociedade cooperativa realize apenas os negócios 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.
- Pelo art. 18 do Decreto-lei 59/66, os resultados das sociedades cooperativas não estavam sujeitos à incidência do imposto. A Lei 5.764/71 trouxe significativa alteração ao regime tributário das sociedades cooperativas, 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. Portanto, não estão alcançados pela não incidência os resultados dos serviços prestados aos consumidores (pessoas estranhas à cooperativa) por pessoas físicas não associadas ou pessoas jurídicas (também estranhas à cooperativa), em nada importando sejam eles classificados como negócios acessórios.
- 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, 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 segregas 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.
- Nos casos em que a cooperativa de trabalho médico recebe mensalidades dos usuários e, como contraprestação, se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais e exames complementares de diagnose e terapia,

diárias hospitalares, etc., 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. Esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos. Nesses casos, a cooperativa deve ratear a receita das mensalidades entre receitas de atos cooperativos e receita de outros atos segundo critério razoável, a ser justificado perante a fiscalização.

Esse tem sido o entendimento acatado pela mais recente jurisprudência desta Câmara ( Acórdãos 101-92.476/98, 101-92.455/98, 101-92.647/99, 101-92.648/99).

No presente caso, a fiscalização tributou integralmente o resultado da sociedade (atos cooperativos e atos não cooperativos) pelas quatro razões que passo a analisar:

- *a segregação da receita obtida com a prestação de serviços na modalidade pré-pagamento não estar apoiada em documentação hábil que a legitime, infringindo o artigo 168 do RIR/94, já que não obedeceu as disposições contidas na Lei 5.764/71*

Nos itens 3 e 4 do Termo de Verificação, diz o autuante que “ intimada a esclarecer acerca do critério adotado para segregar a receita auferida com contratos sob a modalidade de **pré-pagamento**, a contribuinte informou que a apropriação da receita em atos cooperativos principais e em **atos cooperativos auxiliares** (entenda-se, atos não cooperativos) se deu em função **dos custos efetivamente ocorridos no próprio mês do faturamento**. Para melhor compreensão do critério utilizado foram elaborados demonstrativos analíticos correspondentes aos meses de agosto/96, abril/97 e outubro/98 (...) relativamente ao critério utilizado para reconhecimento das receitas oriundas de contratos firmados na modalidade de pré-pagamento, *muito embora o cálculo atuarial tenha certa consistência*, a verdade é que inexistente previsão legal nesse sentido, donde conclui-se que a contabilização das receitas em atos cooperativos e em atos não cooperativos deve estar sempre apoiada em documentação hábil e idônea que a legitime, no caso, os preços contratados deveriam estar individualizados segundo sua natureza, nos contratos celebrados e nas faturas emitidas e não englobadamente a um único título.”

Cabe à fiscalização averiguar se a contabilidade da cooperativa segrega seus custos e receitas de acordo com sua natureza (de atos cooperativos e demais atos) e se está lastreada em documentação comprobatória hábil e idônea.

Em momento algum a fiscalização alegou que as receitas e custos da Cooperativa não estão comprovados por documentação hábil e idônea.

Sobre os custos, declara a fiscalização que são eles contabilizados segundo sua origem (de atos cooperativos ou de atos não cooperativos), perfeitamente identificáveis através dos documentos correspondentes. Quando às despesas indiretas, diz que são rateadas na proporção das receitas contabilizadas, conforme orientação do PN CST 73/75.

No que se refere às receitas, declara a fiscalização que são três suas fontes, sendo a primeira sob forma de pré-pagamentos mensais. No que respeita à segunda modalidade, registra que por ocasião do faturamento são separadas segundo a correspondência a ato cooperativo e a ato não cooperativo. Sobre a terceira fonte, afirma que não há qualquer dificuldade em classificar as receitas relativas em atos cooperativos e atos não cooperativos.

Quanto às receitas recebidas na modalidade de pré-pagamento (primeira fonte), que são auferidas a um único título, para cobrir todos os serviços prestados, e, portanto segregadas mediante rateio entre atos cooperativos e não cooperativos, nada nos autos permite afirmar que a segregação não está apoiada em documentação hábil que a legitime. Se a empresa diz e demonstra que o rateio foi em função dos custos, se própria fiscalização declara que os custos diretos “*estão contabilizados segundo sua origem (atos cooperativos e atos não cooperativos), perfeitamente identificáveis através dos documentos correspondentes*”, afigura-se incoerente a afirmação de que está demonstrado no processo que tal segregação não está apoiada em documentação hábil que a legitime. Cabe à fiscalização averiguar se essa segregação (dos custos e receitas) obedece a critério aceitável. Parece ser razoável que sejam rateadas proporcionalmente aos custos diretos. Todavia, tendo em vista a possibilidade de manipulação dos resultados no interesse da sociedade e dos sócios e contra o Poder Público, tem a fiscalização o poder e o dever de verificar a rateio, para que sejam considerados os verdadeiros componentes do lucro real (receitas e despesas de acordo com o mercado). Entretanto, não procede a afirmativa, constante da decisão recorrida, de que está demonstrado no processo que os critérios adotados são incompatíveis, permitindo a transferência de receitas de atos não cooperativos



para atos cooperativos. Na verdade, a fiscalização não levantou qualquer dúvida quanto a uma possível manipulação de resultados no rateio das receitas, mas ao contrário, afirmou que, “ *muito embora o cálculo atuarial tenha certa consistência, não há previsão legal para o mesmo*”.

Ora, a lei não chega aos detalhes de prever os critérios de rateios contábeis admissíveis. Se as receitas e os custos estão apoiados em documentação hábil e idônea, se a contabilidade os segregava segundo digam respeito a atos cooperativos e a atos não cooperativos, se o critério de rateio das receitas auferidas na modalidade de pré-pagamento é considerado razoável, se não foi identificada manipulação de custos e receitas em prejuízo da Fazenda, não se justifica a tributação integral dos resultados da cooperativa por falta de previsão legal quanto ao critério de rateio.

- *a prática reiterada de atos não cooperativos previstos na Lei 5.764/71, relacionados com hospitais, fisioterapeutas, laboratórios, etc., o que é característica de mercancia, ou seja, intermediação, estando obviamente contidas no contexto de modelo comercial, tendo em vista seu perfil operacional envolver atividade econômica, fins lucrativos, habitualidade, organização voltada à circulação de serviços e assunção de risco, desvirtuando assim as normas que regem as atividades cooperativas;*

Conforme acima referido, quando sintetizei meu entendimento por diversas vezes apresentado em julgamentos anteriores, 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. 69 da Lei 9.532/97 ( art. 64 da MP 1.602, de 14/11/97). 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, atos não cooperativos, é que a não incidência



alcança todos os atos cooperativos, devendo ser tributado o que exorbita desse campo.

- *ter distribuído (distribuição direta e indireta) os resultados apurados nos anos de 97 e 98 (infringiu o § 1º do artigo 168 do RIR/94) e dado destinação diversa da legalmente prevista, inclusive no que tange ao ano de 96 (**Lucros = FATES**), quando se sabe que parte dos respectivos montantes corresponde a lucros obtidos com atos não cooperativos, e não a **sobras** (atos cooperativos);*

Segundo consta do Termo de Verificação, a fiscalização considerou que a eventual distribuição dos lucros apurados com atos não cooperativos acarreta a tributação da totalidade dos resultados da cooperativa, e uma vez apurado que resultados de atos não cooperativos foram contabilizados pela fiscalizada como sendo de atos cooperativos, considerou tal como motivação para tributar. Ocorre que esta conclusão não encontra amparo legal. Conforme já dito, se a contabilidade permite segregar resultados de atos cooperativos e resultados de atos não cooperativos, não incide a tributação em relação aos primeiros, submetendo-se os segundos às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas, conforme dispõe o art. 111 da Lei 5.764/71. O fato de a sociedade ter indevidamente contabilizado como de atos cooperativos resultados que não estão alcançados pela não incidência, desde que a fiscalização tenha meios de identificá-los, acarreta, apenas, a tributação de ofício desses resultados. **Atendida a imposição tributária sobre os mesmos (quanto a todos os impostos e contribuições incidentes)**, a circunstância de terem sido distribuídos ou ter sido dada destinação diversa da legalmente prevista não é suficiente para retirar do campo da não incidência os atos cooperativos. A fiscalização e o controle das cooperativas não são exercidos pela Secretaria da Receita Federal, e em caso de violação contumaz das disposições legais a previsão legal é de que o Poder Público nelas intervenha.

- *ter contabilizado em conta de resultado pagamentos de seguros cujos beneficiários são os cooperados componentes da diretoria, bem como realizado pagamentos das anuidades devidas ao CRM pelos cooperados mediante a utilização incorreta do FATES, infringindo o § 1º do artigo 168 do RIR/94 e o § 3º do art. 24 da Lei 5.764/71.*



Também este fato não justifica retirar do campo da não incidência os atos cooperativos. Uma vez que, quanto aos atos não cooperativos, a sociedade se submete às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas, cabe à fiscalização apenas aplicar sobre eles as regras de tributação, inclusive glosando os valores contabilizados como despesas e que sejam indedutíveis. A infração ao § 3º do art. 24 da Lei das Cooperativas, desde que efetivamente caracterizada, e se contumaz, poderá acarretar a intervenção na sociedade, mas refoge à competência da Secretaria da Receita Federal decidir a respeito, podendo, todavia, representar junto ao órgão de fiscalização e controle previsto no art. 92.

Portanto, a conclusão é que apenas os resultados dos atos não cooperativos sujeitam-se à tributação.

Há, todavia, alguns aspectos levantados pela fiscalização que devem ser considerados na apuração dos resultados.

A fiscalização registrou que a recorrente considerou como receitas de atos cooperativos principais parcelas relacionadas com aplicações financeiras, juros ativos e multas contratuais, tendo segregado o total das receitas recebidas a esse título na mesma proporção das receitas de atos cooperativos principais e de atos cooperativos acessórios (na verdade, atos não cooperativos), quando o correto, no seu entender, seria considerá-los integralmente como de atos não cooperativos.

Sobre as receitas de aplicações financeiras, muitas são as decisões administrativas admitindo seu rateio proporcionalmente às receitas de atos cooperativos e de atos não cooperativos. Esse entendimento era razoável quando o País se encontrava em regime de inflação galopante, sendo absurdo exigir que as pessoas jurídicas com regime de tributação diferenciada (não incidência, imunidade, isenção) não procurassem resguardar suas disponibilidades financeiras dos efeitos corrosivos da inflação, que atingiu índice de 80% ao mês. Com a estabilização da moeda, a partir do ano calendário de 1994, não mais se justifica considerar com resultado de ato cooperativo parte dos rendimentos de aplicações financeiras, que nada têm a ver com a finalidade da cooperativa. Esse tem sido o entendimento reiterado do Poder Judiciário estando inclusive, sumulado pelo STJ (Súmula 262, de



24/04/2002, DJU de 07/05/2002: "*Incide imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras de sociedades cooperativas*"). Portanto, as aplicações financeiras não se caracterizam como atos cooperativos, sujeitando-se à incidência tributária.

Quanto aos juros e multas cobrados quando do recebimento em atraso das faturas emitidas, constituem eles acessório das respectivas faturas, devendo ter a mesma classificação do principal.

Entendeu, também, a fiscalização, que a receita de participação societária auferida de outras cooperativas configura rendimento tributável. Ocorre que o art. 79 da Lei n.º 5.764/71 define como atos cooperativos os praticados pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, e os atos cooperativos encontram-se fora do campo de incidência dos tributos.

Também ficou consignado que as receitas correspondentes aos seguros pagos para cobertura de transporte aéreo (Projeto Coração e Pecúlio) foram contabilizadas em conta representativa de atos cooperativos. Às fls. 18/19 consta informação prestada pela Cooperativa, dando conta de que o serviço de remoção aérea é contratado com empresa seguradora, sendo que os interessados optam pela prestação de serviço e este é cobrado e repassado à seguradora mediante pagamento mensal por cabeça, através de fatura contabilizada na conta Projeto Coração Pecúlio. Ao contratar com terceiros, pessoas físicas ou jurídicas não associadas, a prestação de serviços de transporte aéreo, a cooperativa está praticando atos não cooperativos, não importando que representem relevante serviço acessório ao melhor atendimento dos clientes dos cooperados. Os valores referentes a esse serviço (receitas recebidas dos interessados sob forma de prêmio de seguros e valores pagos pela cooperativa pelos serviços contratados) caracterizam-se como receitas e despesas de atos não cooperativos."

Sobre as receitas de aplicações financeiras, embora não se caracterizem como de atos cooperativos, não compõem elas na base de cálculo do PIS. É que de acordo com o art. 3º da Lei 9.715/98, a base de cálculo do PIS é o faturamento do mês, assim entendido a receita bruta, como definido na legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta

alheia, não se incluindo na base de cálculo as receitas financeiras. Da mesma forma, não integram a base de cálculo da contribuição em comento as receitas de participação societária e os encargos financeiros cobrados sobre os recebimentos em atraso das faturas.

Isto posto, e considerando o que foi decidido no processo relativo ao IRPJ, dou provimento parcial ao recurso para excluir da matéria tributável as receitas dos atos cooperativos, ajustadas pelas considerações a seguir:

- a)** constituem atos não cooperativos os atos classificados pela UNIMED como “atos cooperativos acessórios” ;
- b)** não identificada manipulação, as receitas na modalidade de pré-pagamento podem ser rateadas entre atos cooperativos e atos não cooperativos na proporção dos custos diretos;
- c)** constituem receitas de atos não cooperativos os prêmios de seguros para cobertura de transporte aéreo;
- d)** os juros e multas cobrados quando do recebimento em atraso das faturas emitidas constituem acessório das respectivas faturas, devendo ter a mesma classificação do principal (de atos cooperativos, de atos não cooperativos ou rateio entre atos cooperativos e atos não cooperativos); entretanto, por não se incluírem na receita bruta, não compõem a base de cálculo do PIS;
- d)** embora constituam receitas de atos não cooperativos, as receitas de aplicações financeiras não compõem a base de cálculo do PIS;
- e)** as receitas de participação societária não compõem a base de cálculo do PIS;

Sala da Sessões, DF, em 30 de janeiro de 2003

  
SANDRA MARIA FARONI