



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001290/00-78
Recurso nº. : 127.109
Matéria: : IRPJ e outros- anos-calendário de 1996 a 1998
Recorrente : UNIMED DE PRESIDENTE PRUDENTE – COOP. DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto – SP.
Sessão de : 22 de agosto de 2002
Acórdão nº. : 101-93.926

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.

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, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 SET 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, CELSO ALVES FEITOSA, PAULO ROBERTO CORTEZ, RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente Convocado) e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

Recurso n.º : 127.109
Recorrente : UNIMED DE PRESIDENTE PRUDENTE – COOPERATIVA DE
TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Contra Unimed de Presidente Prudente Coopertiva de Trabalho Médico foram lavrados os autos de infração de fls 1990 a 2028, por meio dos quais foram formalizadas exigências de crédito tributário relativas a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição para o PIS sob a modalidade Repique, Imposto de Renda Retido na Fonte e Contribuição Social Sobre o Lucro, incluindo juros de mora e multa por lançamento de ofício.

No Termo de Verificação Fiscal de fls 1969 a 1989 o autuante consignou estar tributando integralmente os resultados da empresa (atos cooperativos + atos não cooperativos) pelas seguintes razões:

- 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, o autuante, além de exigir o Imposto de Renda/Pessoa Jurídica sobre os resultados integrais dos atos da entidade, tributou pagamentos, amortizações e despesas consideradas indedutíveis, bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa, provisões não autorizadas e receitas de participação societária. Exigiu, também, a multa isolada pela insuficiência do imposto sobre a base de cálculo estimada.

De acordo com o descrito no auto de infração do IRPJ (Descrição dos Fatos) complementado pelo Termo de Verificação que o integra, as irregularidades praticadas estão assim identificadas pelo autuante:

001- Custos, Despesas Operacionais e Encargos Não Necessários

Despesas Com Fates (Não Dedutível)

Glosa de valores contabilizados como despesas, conforme consta do item 11 (parcelas indedutíveis contabilizadas decorrer dos anos-calendário de 1996 a 1998 em contas representativas de despesas - atos cooperativos e atos não cooperativos- e não adicionadas ao Lucro Líquido), cuja indedutibilidade está justificada na letra "h", da seguinte forma : Conta nº 4.1.3.02.1.007- FATES - Nesta conta foram lançados os lucros anualmente advindos de atos não cooperativos cuja utilização está disciplinada na Lei 5.764/71. Ora, se esta conta pertence ao grupo do Patrimônio Líquido, é óbvio que os valores nela lançados, quando transitarem pelo resultado do período (por inexistir saldo – a partir do mês 05/98), devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Aliás, diga-se de passagem, relativamente aos valores escriturados em conta de resultado (anos calendário de 1996, 1997 e parte do ano-calendário de 1998, os desembolsos foram transferidos mensalmente a débito da conta FATES – Patrimônio Líquido) representativos de atos cooperativos auxiliares, ou seja, atos não cooperativos (a partir de 05/98) a contribuinte



adicionou os mesmos ao lucro líquido conforme consta do LALUR. Registre-se que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o resultado apurado antes da provisão para o IR e também, obviamente, antes da distribuição dos lucros.

002- Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Custo ou Despesa

Glosa de valores contabilizados como despesas, conforme consta do item 11 (parcelas indedutíveis contabilizadas decorrer dos anos-calendário de 1996 a 1998 em contas representativas de despesas - atos cooperativos e atos não cooperativos) do incluso Termo de Verificação Fiscal cuja indedutibilidade está justificada na letra “c” da seguinte forma: Conta nº 3.1.6.01.1.001- Conservação de Bens e Instalações- Ativo Permanente : Os valores glosados estão relacionados bens pertencentes ao Ativo Permanente, não se justificando os lançamentos em conta representativa de despesa – RIR/94, art. 244

003- Pagamentos Indedutíveis- Contribuições e Doações não Dedutíveis,

Glosa de valores contabilizados como despesas, conforme consta do item 11 (parcelas indedutíveis contabilizadas decorrer dos anos-calendário de 1996 a 1998 em contas representativas de despesas - atos cooperativos e atos não cooperativos) do incluso Termo de Verificação Fiscal cuja indedutibilidade está justificada na letra “e” da seguinte forma : Conta nº 3.1.6.01.1.041 – Contribuição p/ manutenção da Unimed Intrafederativa : Os valores contabilizados na presente conta dizem respeito a contribuições não compulsórias e como tal devem ser adicionadas ao lucro líquido para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL - inciso V do art. 3º da Lei nº 9.249/95).

004- Amortização- Amortização Não Dedutível- Glosa de valores contabilizados como despesas, conforme consta do item 11 (parcelas indedutíveis contabilizadas decorrer dos anos-calendário de 1996 a 1998 em contas representativas de despesas - atos cooperativos e atos não cooperativos) do incluso Termo de Verificação Fiscal, cuja indedutibilidade está justificada na letra “f” da seguinte forma : Conta nº 3.1.6.01.1.038- Amortização : Os valores escriturados na presente conta estão relacionados com a amortização do total despendido com a ampliação da construção realizada na Casa do Médico, de propriedade dos cooperados, cuja utilização esporádica não está diretamente vinculada à produção dos serviços prestados pela contribuinte. No mais, tal operação implicou sim, numa distribuição indireta de lucros, não se justificando um

10=

investimento superior a R\$700.000,00, mormente quando a contribuinte é possuidora de terrenos localizados nas proximidades do imóvel pertencente à Casa do Médico. Em suma, do ponto de vista fiscal trata-se de despesa não necessária ao desenvolvimento das atividades da empresa - art. 242 do RIR/94 e inciso III do art. 3º da Lei nº 9.249/95.)

005- Provisões- Provisões não Autorizadas

Glosa de valores contabilizados como despesas, conforme consta do item 11 (parcelas indedutíveis contabilizadas decorrer dos anos-calendário de 1996 a 1998 em contas representativas de despesas - atos cooperativos e atos não cooperativos) do incluso Termo de Verificação Fiscal, cuja indedutibilidade está justificada na letra “j” da seguinte forma : Conta nº 4.1.3.03.1.002- Variação Monetária Passiva: Os valores glosados estão diretamente relacionados com a correção monetária das sobras a restituir e a atualização de depósitos judiciais efetuados, cuja dedutibilidade relacionada com o imposto de renda da pessoa jurídica e da CSLL não encontra amparo legal - art. 242 do RIR/94 e inciso III do art. 3º da Lei nº 9.249/95.)

006- Impostos, Taxas e Contribuições (Não Dedutíveis)

Glosa de valores contabilizados como despesas, conforme consta do item 11 (parcelas indedutíveis contabilizadas decorrer dos anos-calendário de 1996 a 1998 em contas representativas de despesas - atos cooperativos e atos não cooperativos) do incluso Termo de Verificação Fiscal, cuja indedutibilidade está justificada nas letra “g” e “i” da seguinte forma: letra “g” - Conta nº 3.1.6.01.2.001- IPTU)- Os valores glosados dizem respeito ao IPTU pago pela contribuinte relativo a terreno de sua propriedade e integrante do Ativo Permanente, não utilizado no desenvolvimento de suas atividades, portanto, indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (inciso III do art. 3º da Lei nº 9.249/95); letra “ i” - Conta nº 4.1.3.03.1.001 – IRRF s/ Aplicação Financeira) - Os valores glosados dizem respeito a a imposto de renda não compensável (conta integrante de Ativo) com o apurado nos períodos e indedutível para fins das bases de cálculo do imposto de renda e da CSLL (§ 2º do art. 283 do RIR/94).

007- Conservação de Bens e Instalações

Glosa de valores contabilizados como despesas, conforme consta do item 11 do incluso Termo de Verificação Fiscal, cuja indedutibilidade está justificada na letra “d” da seguinte forma : O valor glosado diz respeito a serviço de limpeza promovido em



terreno de propriedade da contribuinte e não utilizado no desenvolvimento de suas atividades, devendo ser adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (inc. III do art. 13 da Lei 9.249/95).

008- Despesas Indedutíveis (Brindes)

Glosa do total contabilizado nas contas nº 3.1.1.02.3.011 e 3.1.1.02.1.014 3.1.1.02.9.010 (Material Promocional), 3.1.1.03.9.010, 3.1.2.01.9.010 e 3.1.4.01.9.010- (Presentes a Funcionários), conforme consta do item 11 e letras "a" e "b" (justificativas das indedutibilidades) do incluso Termo de Verificação Fiscal: Os valores escriturados nas referidas contas estão relacionados com a aquisição de brindes e Presentes a Funcionários, e como tal, por força do disposto no inciso VII do art. 13 da Lei 9.249/95 devem ser adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL

009- Ganhos e Perdas de Capital- Receita de Participação Societária-

Receita apurada conforme consta do item 7 do incluso Termo de Verificação Fiscal: Foi detectada a contabilização nos meses de janeiro e fevereiro/96, na conta 2.4.1.02.1.003 – Reserva de FATES (Patrimônio Líquido), do montante de R\$ 71.636,55, referente a Receita de Participação Societária auferida de outras cooperativas, tratando-se obviamente, em razão da tributação recair sobre o resultado global da contribuinte, de rendimento tributável (doc. de fl.196). Acrescente-se que os referidos rendimentos serão excluídos do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, quando estiverem sujeitos à tributação nas firmas ou sociedades que os distribuíram, o que não é o caso, por se tratar de sobras (§ 1º do art. 324 do RIR/94)

010- Exclusões/Compensações- Resultados de Sociedades Cooperativas-

Exclusão indevida de resultados positivos provenientes de atos cooperativos, implicando em redução do Lucro Real, conforme consta do item 10 do incluso Termo de Verificação Fiscal : " ...nos anos calendário de 1996 e 1998, os resultados apurados com atos não cooperativos foram, na verdade (*ainda que numa análise preliminar*), **maiores que os oferecidos à tributação**, e no que diz respeito ao ano-calendário de 1997, o resultado foi positivo e **não negativo**. É sabido que os lucros gerados **com atos não cooperativos**, por força do disposto no § 3º do artigo 24, da Lei 5.764/71, não podem ser distribuídos aos associados, devendo ser levados à conta do Fundo de Assistência



Técnica, Educacional e Social (FATES) previsto no art. 28, inciso II, da citada Lei 5.764/71, com fundamento no artigo 87 do mesmo ato legal. É a distribuição de lucros aos associados um ato incompatível com as normas cooperativas, sendo absolutamente proibida a sua distribuição, não interessando a que título for. Em ocorrendo distribuição, quer direta (pagamento), quer indiretamente (aumento de capital ou redução de prejuízo apurado com atos cooperativos), descaracteriza-se a cooperativa do seu regime jurídico, sendo tributada como empresa não cooperativa, com incidência regular do Imposto sobre a Renda e das Contribuições Sociais (PIS, COFINS, CSLL). A perda apurada com os atos cooperativos no ano-calendário de 1996 foi contabilizada a débito do Fundo de Reserva. As sobras líquidas (decorrentes de atos cooperativos principais) apuradas pela contribuinte nos anos-calendário de 1997 e 1998 tiveram as seguintes destinações : a) ano calendário de 1997- remuneração do capital integralizado e a maior parcela incorporada ao capital social; b) ano-calendário de 1998- compensação das perdas apuradas com atos auxiliares (atos não cooperativos), remuneração do capital social e a parcela maior distribuída entre os cooperados (vide doc.s de fls. 14, 18 e 49 a 67). A contribuinte contabilizou em conta de resultado pagamentos de seguros cujos beneficiários são os cooperados que fazem parte da diretoria, bem como realizou pagamentos da anuidade devida pelos médicos ao Conselho Regional de Medicina – CRM, cujos valores foram lançados a débito de conta representativa do FATES –Patrimônio Líquido (vide fls, 14, letra "c", 18, 19, 1.818, 1.819, 1.843 a 1.845, 1.888, 1.889 e 1.902), infringindo assim as disposições contidas no § 3º, do artigo 24, da Lei nº 5.764/71 e no § 1º do art. 169 do RIR/94, sendo certo que tais desembolsos não se enquadram no conceito de **Assistência Social** previsto no artigo 4º da Lei 8.212/91 e tampouco estão relacionados com **Assistência Técnica** (art. 28, inciso II, da Lei nº 5.764/71). Ora, agindo dessa forma, e sabendo-se que parte das sobras destinadas ao Fundo de Reserva, à amortização de resultado negativo apurado com atos não cooperativos, à remuneração do capital integralizado, à incorporação ao capital social e a efetiva distribuição está relacionada com **lucro oriundos de atos não cooperativos transferidos indevidamente para atos cooperativos** (vide itens 6 a 9 deste termo), a contribuinte infringiu o § 3º do artigo 24 e o artigo 87 da Lei nº 5.764/71, bem como o art. 168 e § 1º do RIR/94, implicando, por



consequente, com fundamento no citado o art. 168 e § 2º do RIR/94, na tributação do resultado global apurado, (vide demonstrações de sobras e perdas de fls. 454 a 1.585). No mais, a separação contábil efetuada da receita decorrente de contratos de pré-pagamento (...) não se acha apoiada em documentação hábil.

11- Demais Infrações Sujeitas a Multas Isoladas- Insuficiência de Recolhimento do IRPJ sobre base de Cálculo Estimada

Multa exigida em razão da insuficiência de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanço de suspensão ou redução, conforme consta do item 14 -demonstrativo do imposto de renda não recolhido mensalmente e da multa exigida- do incluso Termo de Verificação Fiscal (em razão da opção pela tributação com base no lucro real anual a contribuinte estava obrigada a promover os recolhimentos do IRPJ e da CSLL sobre o lucro líquido, calculados com base nos balanços mensais, o que ocorreu parcialmente - foram tributados somente os resultados com atos cooperativos).

Foram ainda formalizadas exigências relativas à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (à alíquota de 8%, além da multa pela falta de recolhimento da estimativa mensal), Imposto de Renda Retido na Fonte (sobre valores contabilizados como despesas e relacionados com pagamentos cujos beneficiários são os administradores, caracterizando remuneração indireta), Contribuição para o PIS-Repique (referente aos meses de janeiro e fevereiro de 1996) e Imposto de Renda Retido na Fonte (sobre valores lançados a débito de “ Reserva de FATES e Sobras de 1995 a Disposição da AGO” e “ Sobras a Distribuir” , tributados a 15%)

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 preestabelecida 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". Assinalou que possui documentação contábil e relatórios demonstrativos de custos e segregação de receitas, permitindo a tributação apenas dos atos acessórios, sendo inexplicável a não aceitação da documentação por parte do Fisco. Classificou como descabidas as glosas fiscais e indedutibilidades, explicando em que consistiram.

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. Destaca o trecho do termo de verificação fiscal que registra que os preços deveriam estar individualizados, segundo sua natureza, nos contratos celebrados e nas faturas emitidas e não englobadamente a um único título. Acrescenta que não foram oferecidos à tributação os rendimentos de aplicação financeira. Aduz que se a escrita não especificar com clareza a receita de atos cooperativos e quais as de atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributados os resultados da sociedade. Quanto às denominadas "glosas fiscais", pondera que a impugnante limitou-se a suscitar sua improcedência, sem fundamentar sua argumentação.

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 provendo 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 e sobre o descabimento das glosas.

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 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).

A Lei nº 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 assembléia 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 assembléia 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 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.
- 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 ore-pagamento, *muito embora o cálculo atuarial tenha certa consistência*, a verdade é que inexiste 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 atos cooperativos e a atos não cooperativos. 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 segrega 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 entedimento 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.

Passo a analisar cada item do Auto de Infração matriz (IRPJ), **001-Custos e Despesas Operacionais e Encargos Não Necessários**

Despesas Com Fates (Não Dedutível)- Valor tributável : R\$ 181.984,58

No item 11 do Termo de Verificação Fiscal, esclarece o autuante que *“no decorrer dos anos calendário de 1996 a 1998 foram contabilizadas em contas representativas de despesas (atos cooperativos e atos não cooperativos) diversas parcelas indedutíveis para fins de apuração do lucro real e não adicionadas ao Lucro Líquido e, dependendo da natureza da despesa, também indedutível na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido”*. O demonstrativo que integra esse item 11 indica que o valor de R\$ 181.984,58, glosado em dezembro de 1998, corresponde a *“Rateio das Despesas – FATES (atos cooperativos principais)”* anotando que *“do valor contabilizado nesta conta foram deduzidas as parcelas contabilizadas (a partir do mês 05/98) nas contas nºs 3.1.9.01.1.006 – Cursos a Empregados – Despesas c/ FATES e 3.1.9.01.1.009 – Planos de Assistência Médica a Funcionários –PAF – Despesas c/FATES(trata-se de despesas dedutíveis)”*

16

A glosa efetuada pela fiscalização está acorde com o que prescreve o Parecer Normativo CST n.º 49/87, que esclarece que as despesas dedutíveis ou indedutíveis mantêm vinculação com todas as atividades da cooperativa, e conclui que as sociedades cooperativas que exerçam atividades com resultados tributáveis devem oferecer à tributação uma parcela, proporcionalmente determinada, do valor dos custos, despesas, encargos, perdas provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do resultado tributável e que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral.

002- Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Custo ou Despesa

Glosa de valores contabilizados como despesas

- Valor Tributável: 31/12/96 – R\$ 580,00; 31/12/97 R\$ 500,00; 31/12/98 – R\$ 1.591,85

Segundo esclarece o Termo de Verificação, os valores glosados estão relacionados com a aquisição de bens pertencentes ao Ativo Permanente.

Em sua impugnação declarou a impugnante tratar-se de despesas com o remanejamento de paredes divisórias, manutenção semestral de todas as máquinas (limpeza e lubrificação), aquisição de plantas para montagem de vasos que ficam na sede da Unimed, manutenção de cerca de 50 microcomputadores, com troca de pequenas peças, suporte para ar condicionado, fita antiderrapante usada nas escadas, tapete com logomarca para colocação na entrada do prédio, reforma de 15 persianas.

Ocorre que os documentos de fls. 1735, 1741 e 1742 demonstram que os dispêndios glosados se referem a estrutura metálica e telhas para área de 25,75 m², serviço de construção de churrasqueira e projeto para construção de estrutura. Trata-se, pois, de dispêndio com valores ativáveis, estando correta a fiscalização.

003- Pagamentos Indedutíveis- Contribuições e Doações não Dedutíveis-

- Valor tributável: 31/12/97 - R\$ 2.162,56

Segundo o Termo de Verificação, os valores dizem respeito a contribuições não compulsórias e, como tal, indedutíveis, na forma do inciso V do art. 3º da Lei n.º 9.249/95. Esclareceu a impugnante que se trata de contribuição para manutenção da Unimed Intrafederativa.

YF

O art. 6º da Lei nº 5.764/71 prevê a constituição de federações e confederações de cooperativas. Portanto, a contribuição, prevista nos respectivos atos constitutivos dessas entidades (federações e confederações), para que a cooperativa as integre, não pode ser interpretada como contribuição não compulsória. Improcedente, pois, a glosa.

004- Amortização-

Amortização Não Dedutível-

- Valor tributável : 31/12/96 – R\$ 44.663,78; 31/12/97 – R\$ 76.566,78; 31/12/98 - R\$ 76.566,78

Conforme Termo de Verificação, os valores glosados referem-se à amortização do total despendido com a ampliação da construção realizada na Casa do Médico, de propriedade dos cooperados. Diz a impugnante que a cooperativa contabilizou como benfeitorias em imóveis de terceiros, a ser amortizado durante 10 anos, mediante uso gratuito das instalações para realização das reuniões com os cooperados, treinamento a cooperados e funcionários, palestras, reuniões, etc., pois a sede não comporta.

A utilização esporádica referida na impugnação e no recurso não vincula o imóvel diretamente à produção dos serviços prestados pela cooperativa, sendo indedutível a amortização, nos termos do inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

005- Provisões-

Provisões não Autorizadas-

- Valor tributável : 31/12/96- R\$ 54.083,56 ; 31/12/97 – R\$ 111.415,79 31/12/98 – R\$ 114.801,57

De acordo com o Termo de Verificação, trata-se de valores contabilizados na Conta nº 4.1.3.03.1.002- Variação Monetária Passiva, que estão diretamente relacionados com a correção monetária das sobras a restituir e com a atualização de depósitos judiciais efetuados.

- Valor Tributável: 31/12/95: R\$ 259.789,17; 31/12/97: R\$ 398.588,50; 31/12/98: R\$ 399.786,89



Ainda conforme o termo de verificação, trata-se de valores contabilizados na conta 4.1.3.03.05.002 – Processo INSS, relacionados com depósitos efetuados em favor do INSS cuja exigibilidade se encontra suspensa.

A Recorrente, já em sua impugnação, esclareceu que, quanto à variação monetária passiva dos depósitos judiciais, a UNIMED atualiza o valor da dívida mediante extrato expedido pelo INSS e leva a contrapartida de Variações Monetárias Passivas, e atualiza também os depósitos, levando a contrapartida de Variações Monetárias Ativas, que se anulam no final do mês, quando são levadas a Despesa e Receita. Esse procedimento está confirmado nos autos. Quanto ao processo do INSS, diz que se trata de depósito facultativo feito na pendência de ação declaratória, não se tratando de depósito com exigibilidade suspensa.

Em relação aos depósitos judiciais, a jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que se o contribuinte atualiza ao mesmo tempo a conta representativa do tributo a pagar e o depósito judicial efetuado, a consequência tributária é neutra.

Quanto ao valor glosado a título de provisão não autorizada, mencionados no Termo de Verificação como estando relacionados com depósitos judiciais, em favor do INSS, cuja exigibilidade está suspensa, a norma legal aplicável é a do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95, que prevê que os tributos e contribuições são dedutíveis segundo o regime de competência, exceto se estiverem eles com a exigibilidade suspensa na forma dos incisos II a IV do art. 151 do CTN.

Pondera a Cooperativa que se trata de depósito facultativo, feito no curso de ação declaratória, não se tratando de caso de suspensão de exigibilidade. Todavia, não assiste razão à Recorrente. Conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coelho, ao tratar da suspensão da exigibilidade do crédito¹, “ não importa discutir ser ou não voluntário o depósito. Qualquer que seja a sua gênese, se integral, o depósito *suspende a exigibilidade do crédito tributário e transfere para o Judiciário o controle da tributação.*”

006- Impostos, Taxas e Contribuições (Não Dedutíveis)



¹ Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio de Janeiro, 6ª edição, 2002, pág. 683

- Valor tributável: 31/12/96: R\$ 5.502,92- 31/12/97- R\$ 7.735,70. 31/12/98: R\$ 7.323,60

Referem-se a valores contabilizados na conta 3.1.6.01.2.001, relativos a IPTU de terrenos integrantes do Ativo Permanente e não utilizados no desenvolvimento das atividades da cooperativa.

Conforme determina o inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/95 que, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções de despesas de impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Correta, pois, a glosa procedida.

- Valor tributável: 31/12/96: R\$ 47.679,05- 31/12/97- R\$ 41.526,40. 31/12/98: R\$ 69.842,70

Tais valores encontram-se contabilizados na Conta nº 4.1.3.03.1.001 – IRRF s/ Aplicação Financeira . Trata-se de imposto compensável com o apurado na declaração, conforme art. 76, I, da Lei 8.981/95, devendo ser contabilizado em conta de Ativo, não podendo, os valores correspondentes, ser deduzidos como despesa.

007- Conservação de Bens e Instalações

- Valor tributável : 31/12/96- R\$ 300,00

Corresponde a serviço de limpeza promovido em terreno de propriedade da cooperativa e não utilizado no desenvolvimento de suas atividades. De acordo com o art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social são vedadas as deduções relativas a despesas com manutenção, reparo, conservação ou quaisquer gastos com bens móveis e imóveis, exceto os intrinsecamente relacionados com a produção e comercialização de bens e serviços. Procede, assim, a glosa.

008- Despesas Indedutíveis (Brindes)

- Valor Tributável: 31/12/96: R\$ 7.116,98; - 31/12/97- R\$ 8.354,98 - 31/12/98: R\$ 5.221,18

Valores contabilizados na Conta nº 3.1.1.02.3.011- Material Promocional, relacionados com a aquisição de brindes



Valor Tributável: 31/12/96: R\$ 1.873,41

Valor contabilizado na Conta nº 3.1.1.02.1.014- Material Promocional, relacionado com a aquisição de brindes.

Esclarece a Recorrente tratar-se de uma sacola pequena de PVC contendo um pacote de fralda descartável, um pote de lenço umedecido e uma chuquinha para chá, que é entregue a cada parturiente por ocasião do parto.

- Valor Tributável: 31/12/96: R\$ 674,58

Total dos valores contabilizados nas contas 3.1.1.03.9.010, 3.1.2.01.9.010 e 3.1.4.01.9.010- (Presentes a Funcionários), relacionados, segundo o Termo de Verificação, com a aquisição de brindes.

Esclarece a recorrente tratar-se de presente de valor unitário de R\$ 25,00, dado aos funcionários por ocasião de seu aniversário.

Quanto a este item, é de se considerar que, a partir da Lei 9.249/95, e nos termos do inciso VII de seu art.13, as despesas com brindes são totalmente indedutíveis, não restando ao aplicador qualquer margem de discricionariedade (avaliação da razoabilidade em função do montante e valor individual).

009- Ganhos e Perdas de Capital- Receita De Participação Societária

- Valor Tributável : 31/12/96 – R\$ 71.636,55

Consigna Termo de Verificação trata-se de valor contabilizado na conta 2.4.1.02.1.003 – Reserva de FATES (Patrimônio Líquido), referente a Receita de Participação Societária auferida de outras cooperativas. tratando-se obviamente, em razão da tributação recair sobre o resultado global da contribuinte, de rendimento tributável (doc. de fl.196).

Como já registrado neste Voto, o art. 79 da Lei nº 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. Portanto, descabida a glosa.

10- Exclusões/Compensações- Resultados de Sociedades Cooperativas-

- Valor tributável : 31/12/97- R\$ 928.208,61; 31/12/98 – R\$ 749.856,65

Correspondem à exclusão, considerada pela fiscalização como indevida, dos resultados positivos provenientes de atos cooperativos, uma vez que,



pelas razões já referidas no relatório, o autuante desclassificou integralmente os resultados da cooperativa do campo da não incidência.

Reporto-me à parte inicial deste voto, onde justifico que apenas os resultados dos atos não cooperativos sujeitam-se à tributação.

11- Demais Infrações Sujeitas a Multas Isoladas- Insuficiência de Recolhimento do IRPJ Sobre Base De Cálculo Estimada

O autuante aplicou a multa prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, em razão da insuficiência de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada.

A jurisprudência deste Conselho é no sentido de ser incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. Assim decidiu a Terceira Câmara, conforme Acórdão nº 103-20.475, de 07 de dezembro de 2000, e também esta Primeira Câmara, conforme AC. 101-93.692/01, cuja ementa, no que se refere à multa, é a seguinte:

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

As conclusões acima aplicam-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes .

Quanto ao IRRF, foram lavrados dois autos de infração (fls. 2010 a 2016 e 2022 a 2009). Pelo primeiro foram tributados os valores contabilizados como despesas e relacionados com pagamentos de seguros cujos beneficiários são os administradores da pessoa jurídica, considerados remuneração indireta (art. 631, inc. II e § único do RIR/94 e art. 61, §§ 2º e 3º da Lei 8.981/95). O segundo tributa valores lançados a débito das contas Reserva de Fates e Sobras de 1995 à disposição da AGO e sobras a distribuir, a título de IRRF sobre lucros distribuídos (arts. 2º, §§ 1º, 3º, "a", 4º e 5º, da Lei 8.849/94, 83, I, "d", da Lei 8.981/95, 1º e 2º da Lei 9.064/95, 1º da Lei 9.249/95 e 796 do RIR/94.



Sobre os pagamentos de seguros cujos beneficiários são os cooperados que fazem parte da diretoria, esclarece o Termo de Verificação que os valores referentes aos prêmios de seguros pagos foram contabilizados globalmente, não individualizados por administrador, não tendo sido adicionados à respectiva remuneração mensal. Tal afirmativa não foi contraditada pela agora Recorrente.

Estabelece o art. 74, inciso II e § 2º, da Lei 8.383/91, que integram a remuneração dos beneficiários as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, sendo que a falta de identificação do beneficiário e a não incorporação das vantagens aos respectivos salários dos beneficiários implicará a tributação exclusiva na fonte à alíquota de 33%, alíquota essa majorada pela art. 61 da Lei 8.981/95, a partir do ano calendário de 1995, para 35%.

A exigência do IRRF a título de lucros distribuídos incidiu sobre os valores contabilizados a débito da Reserva de FATES a título de despesas médicas, hospitalares, laboratoriais, auxílio doença, cujos beneficiários são os cooperados e seus dependentes, e anuidades devidas ao Conselho Regional de Medicina dos cooperados.

A fiscalização tributou os valores como lucros distribuídos, até o valor do saldo da reserva existente em 31/12/95, uma vez que os lucros distribuídos, apurados a partir do ano de 1996, não mais se sujeitam à tributação, quer na fonte, quer na declaração das pessoas físicas.

Inicialmente, deve-se considerar que a utilização do FATES para pagamento de despesas médicas, hospitalares, laboratoriais, relativas aos cooperados e seus dependentes encontra-se dentro das destinações regularmente previstas no art. 28 da Lei 5.764/71, para o fundo em questão (prestação de assistência aos associados e seus familiares). Já os pagamentos das anuidades do CRM de todos os cooperados se caracterizam como despesa necessária ao exercício da atividade profissional dos médicos cooperados e, como tal, são encargos das respectivas pessoas físicas, e não da Cooperativa, não tendo a conotação de assistência prevista como destinação do FATES no art. 28 da Lei 5.764/71. Regularmente, os valores respectivos não podem ser debitados ao Fundo.



Assim, em princípio, apenas os valores utilizados para pagamento das anuidades do CRM caracterizariam distribuição de lucros. Todavia, o saldo da conta FATES existente em 31/12/95 é totalmente oriundo dos resultados apurados nos anos de 1994 e 1995. Ocorre que naqueles períodos a fiscalização, em processo regular já definitivamente julgado (Ac. 101-92.455), impugnou a segregação das receitas da UNIMED segundo a natureza do ato e identificou e comprovou manipulação das mesmas, resultando na consideração integral dos resultados apurados como lucros e em sua conseqüente tributação. Assim, por se tratar de lucros apurados antes de 01/01/96, sua distribuição se sujeita à tributação na fonte.

Por tudo que foi exposto, dou provimento parcial ao recurso para:

I- Quanto ao IRPJ:

I.1- -excluir da matéria tributável os resultados dos atos cooperativos, observando que (item 010 do Auto de Infração, ajustado 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) constituem resultados de atos não cooperativos os resultados de aplicações financeiras;

e) 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).

I.2- Excluir da matéria tributável os valores correspondentes aos seguintes itens do Auto de Infração:

a) 003 (Contribuições não Dedutíveis) : 31/12/97 - R\$ 2.162,56



b) 005 (Provisões não autorizadas) : 31/12/96- R\$ 54.083,56 ;
31/12/97 – R\$ 111.415,79 31/12/98 – R\$ 114.801,57

c) 009 (Ganhos e Perdas de Capital- Receita De Participação Societária) : 31/12/96 – R\$ 71.636,55

I.3- Cancelar a multa por insuficiência de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada.

II- Quanto à CSLL e ao PIS:

Adequar as exigências ao decidido em relação ao IRPJ,

III- Quanto ao IRRF:

Manter integralmente as exigências.

Sala da Sessões, DF, em 22 de agosto de 2002



SANDRA MARIA FARONI