



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10835.003883/96-01
Recurso n.º : 115.507
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: de 1992 a 1995
Recorrente : UNIMED DE PRESIDENTE PRUDENTE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto – SP.
Sessão de : 08 de dezembro de 1998
Acórdão n.º : 101-92.455

SOCIEDADE COOPERATIVA - Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros é passível da tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

DECADÊNCIA - Não cabe transformar em lucro prejuízo fiscal apurado em exercício abrangido pela decadência.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpuesto por UNIMED DE PRESIDENTE PRUDENTE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para que na apuração do crédito tributário seja admitido o prejuízo do período-base de 1990, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "EDISON PEREIRA RODRIGUES".

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo n.º : 10835.003883/96-01
Acórdão n.º : 101-92.455

2

SANDRA MARIA FARONI
SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 29 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso n.º : 115.507
Recorrente : UNIMED DE PRESIDENTE PRUDENTE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Contra UNIMED DE PRESIDENTE PRUDENTE COOP. DE TRAB. MÉDICO foram lavrados os autos de infração de fls 03 a 30, por meio dos quais foram formalizadas as 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, as quais totalizam valor equivalente a 3.397.473 UFIR, aí compreendidos , inclusive, juros de mora e multa por lançamento de ofício.

A irregularidade que deu origem às exigências está assim descrita no auto de infração do IRPJ:

"Procedeu a exclusões indevidas na apuração do lucro real, de valor referente a rendimentos não tributáveis de sociedades cooperativas, em razão do não enquadramento da empresa no referido tipo de sociedade, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante deste.

O termo de Verificação Fiscal encontra-se às fls 62/69 do processo, e contém as seguintes informações :

“.....

As verificações ficaram restritas à exatidão da apuração do lucro real , partindo-se do lucro líquido declarado, e à legitimidade de seu pretendido enquadramento como sociedade cooperativa.

Quanto ao enquadramento como sociedade cooperativa, foi verificado que a interessada pratica com habitualidade e resultados relevantes, atos que independem da intervenção pessoal de seus cooperados, os quais denomina atos cooperativos auxiliares, além de outros atos não cooperativos, como se podem observar nos inclusos Demonstrativos das Receitas Custos e Despesas por ela elaborados.

A empresa distingue seus atos operacionais em ato cooperativo principal, ato cooperativo auxiliar e ato não cooperativo. O ato cooperativo

PF

principal decorre da intervenção direta e pessoal dos médicos cooperados, enquanto o ato cooperativo auxiliar, dos serviços prestados por terceiros não associados, como hospitais, laboratórios, radiologia e afins. O custeio tanto dos primeiros quanto dos segundos é suportado por um único tipo de receita, a qual é absolutamente indivisível por força dos contratos que a regem. Isto é, quando o usuário paga suas mensalidades, não se pode determinar qual será sua destinação, se para custear consultas médicas ou tratamentos com internação hospitalar, exames de laboratório, etc.

Em atendimento à notificação de 09/09/96 onde lhe era solicitado esclarecer quais os documentos que embasam e justificam a separação das receitas observada em seus assentamentos e demonstrativos contábeis, em **receitas de Ato Cooperativo Principal e Receita de Ato Cooperativo Auxiliar**, e qual o critério adotado para a apropriação respondeu :

a) a apropriação das receitas em principais e auxiliares são procedentes dos custos diretos incorridos em cada atividade de acordo com os serviços aos usuários;

b) as receitas de atos principais são decorrentes de atividades pessoais dos médicos cooperados e as de atos auxiliares são decorrentes das despesas com laboratórios, hospitais e outros, cujo custo é repassado pela cooperativa aos médicos.

Embora não tenha esclarecido quais documentos que embasam tal discriminação pois que de fato inexistem, as respostas indicam a apropriação das receitas, originalmente recebidas a um único título, teriam relação proporcional aos custos diretos .

Mas na realidade, não é isto o que ocorreu.

Tomando-se como exemplo o ano-base de 1991 temos a seguinte composição dos Custos Operacionais;

Custos Diretos	TOTAL	2.569.359.707,12	100%
Custos Ato Coop. Principal		1.488.121.003,45	57,92%
Custos Ato Auxiliar		1.081.238.703,66	42,08%,
Receitas Operacionais	TOTAL	2.595.043.832,46	100%
Receitas do Ato Coop.Principal		1.746.519.803,87	67,30%
Receitas do Ato Coop. Auxiliar		848.524.028,59	32,70%

Pela demonstração acima, fica claro que, mesmo que existisse base legal para se proceder a apropriação das receitas na proporção dos custos diretos comprovados, o que, diga-se de passagem, **não há**, ainda assim a empresa estaria deslocando receitas tributáveis, de ato cooperativo auxiliar, para não tributáveis, de ato cooperativo principal.

Os custos diretos relativos ao ato cooperativo auxiliar, tributável, representa 42,08% do total dos custos diretos, enquanto a título de receita nessa mesma rubrica foi apropriado tão somente 32,70%. Dessa forma, as

receitas que ingressam na empresa a um único título, são na contabilidade separadas em receitas do ato principal e auxiliar, o que representa dizer, não tributadas e tributadas, sem o menor respaldo legal, e não obedecendo sequer o critério que a mesma alega ter adotado, isto é, a sua apropriação em razão dos custos diretos que suportam.

Em razão dessa forma inadequada de apropriação de receitas, a interessada consegue manipular os resultados das atividades que entende como tributáveis e não tributáveis. E não é só. A título de ilustração procedemos ao demonstrativo de apuração do resultado do período-base de 1991, onde fica claro que se a empresa fosse de fato cooperativa como pretende, não poderia distribuir os resultados como fez, porque totalmente comprometidos ao FATES – Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social.

Este demonstrativo está inteiramente baseado nos dados fornecidos pela empresa, sendo que as receitas foram rateadas em função dos custos diretos incorridos que subsidiam, nos termos do que foi informado à fiscalização.

RECEITAS OPERACIONAS	TOTAL 100%	NÃO TRIBUT.	TRIBUTÁVEIS
Sobras operac.bruta	2.595.043.832,46	1.503.049.387,76	1.091.994.444,70
Obs, Os val. acima	foram apropriados	proporcionalmente	aos custos diretos
Outras Receitas	3 185 017,44		3 185 017,44
Custos Diretos Apur	2.569.359.707,12	1.488.121.003,46	1.081.238.703,66
Custos Indiretos	265 674.409,17	182.545.789,16	83.128.620,01
Sobra/Perda Op Liq.	(236.805.266,39)	(167.617.404,86)	(69.187.861,53)
Outras Rec/DespOper.	857.673.376,50		857.673.376,50
Sobras antes da C M. Balanço	620 868.110,11	(167.617.404,86)	788.485.514,97
C M. Balanço	(605.652.664,43)	(350.794.023,24)	(254.858.641,19)
Res. Líquido do Per.	15.215.445,68	(518.411.128,10)	533.626.873,78

De acordo com o demonstrativo acima, o resultado líquido do período, ou seja, a base de partida para a apuração do lucro real, seria Cr\$ 15.215.445,68, e não como constou da declaração Cr\$ 13.131.927,00, e tem a seguinte composição:

-(518.411.445,68) Resultado de Ato Cooper. Principal (Isento)
+533.626.873,78 Resultado de Ato Coop. Aux. E Ato Não Coop.(tributado)
15.215.445,68 Lucro Líquido

Portanto, se de fato se tratasse de uma cooperativa, os resultados deveriam ser segregados, sendo que a apuração do lucro real obrigatoriamente partaria do Resultado dos Atos Cooperativos Auxiliares e Atos Não Cooperativos, isto é, o resultado tributável que monta, na demonstração acima, em Cr\$ 533.626.873,78, nada havendo a ser excluído

FF

a título de Resultados não Tributáveis de Cooperativas porque negativo tal resultado. E mais. Nada poderia ter distribuído aos cooperados a título de sobras, ao contrário do que de fato aconteceu, pois que as mesmas, oriundas de operações tributadas, passariam necessariamente a integrar a conta “Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social” nos termos dos artigos 87 e 88 parágrafo único da Lei nº 5.764/71, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo.

Tudo isso para que fique claro que a exclusão procedida pela interessada na apuração do Lucro Real, está incorreta mesmo que lhe fosse permitido dividir as receitas as quais foram recebidas a um único título, apropriando-as proporcionalmente aos custos diretos incorridos, procedimento este que lhe é defeso por absoluta falta de amparo legal.”

Em seguida, a partir de análise dos artigos 3º, 79, 85, 86, 87 e 88 da Lei 5.764/71 e dos subitens 2.3.2, 2.3.3, 2.3.4, 2.4, 3.1, 3.2, 3.3, 3.4 e 3.5 do Parecer Normativo 38/80, e ainda mencionando os Acórdãos 101-79.879/90, 105-3.819/89, 101-82389/91 e 101-83.475/92, apresenta, o Termo de Verificação Fiscal, a seguinte conclusão :

“ Diante de todo o exposto a conclusão final é de que a empresa exerce a prática de atos não cooperativos diversos dos legalmente permitidos, com traços da modalidade seguro saúde como pode ser observado inclusive nos contratos firmados os quais garantem aos usuários atendimento hospitalar com serviços complementares laboratoriais, de diagnósticos e tratamento.

Por esse motivo encontra-se a interessada ao desabrigo da isenção concedida às sociedades cooperativistas, inobstante a natureza jurídica adotada quando de sua constituição ou de registros obtidos junto a órgãos públicos.

Nesse sentido serão efetuados os ajustes ao Lucro Real do período fiscalizado, desconsiderando-se as exclusões procedidas a título de “Resultado não tributável das sociedades cooperativas”, para exigência do I.R.P.J., Contribuição Social, Imposto de Renda Retido na Fonte Sobre o Lucro Líquido e PIS-REPIQUE, lavrando-se autos de infração à parte para exigência das contribuições devidas ao FINSOCIAL, COFINS E PIS-FATURAMENTO.

No ano-base de 1990, a empresa que operava nos mesmos moldes dos anos posteriores demonstrados acima, procedeu a exclusão de Cr\$ 152.902.224,00, a título de Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas

Assim sendo, cabe também a mesma descaracterização descrita que resultará em desconsideração do montante excluído indevidamente, transformando a prejuízo fiscal de Cr\$ 7.084.883,00 em lucro real de Cr\$ 145.817.341,00.

Deixo de proceder ao competente lançamento do Imposto de Renda --Pessoa Jurídica relativo a esse período, por motivo de se encontrar a Fazenda Nacional decaída do direito de constituir o referido crédito tributário.”

PF

A entidade apresentou impugnação tempestiva, apreciada pela Delegada de Julgamento da DRJ /Ribeirão Preto, que, por meio da Decisão 11.12.59.7/1195/97, manteve os lançamentos tal como formalizados.

Inconformada, a Cooperativa apresenta o recurso de fls.306/314, alegando, em síntese, o seguinte :

- Trata-se de uma categoria singular, formada por pessoas físicas que integram a categoria profissional dos médicos, e que se congregam, com bens e serviços, “*para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem fins lucrativos*”, realizando um contrato que se enquadra estritamente no art. 3º da lei Cooperativista.
- A cooperativa na persecução de seus objetivos sociais utiliza-se de dois tipos de atos : **atos-meio**, que são aqueles que compreendem as contratações realizadas em nome de seus associados, visando cumprir tão somente os objetivos da sociedade; e **atos-fim**, que compreendem, no caso das cooperativas de trabalho médico, a prestação direta dos serviços médicos aos usuários.
- Os médicos ao se associarem à cooperativa colocam precipuamente a sua atividade profissional à disposição da sociedade, a fim de que a cooperativa integre essa sua atividade com as dos demais cooperados, oferecendo essa prestação de serviços coletiva aos usuários, por intermédio de contratação com pessoas, operando sem fins lucrativos, pois não aufere receita própria, sendo toda a arrecadação de seu objeto social efetuada em nome dos associados.
- Devido à ausência de fins lucrativos, a sociedade cooperativa distingue-se das sociedades civis e comerciais, e por essa razão está resguardada da incidência do imposto sobre a renda.
- A sociedade cooperativa de trabalho é o instrumento que opera unicamente para possibilitar a contratação global da atividade dos seus associados, concretizando uma relação jurídica em nome destes como usuários dos serviços médicos. Com isso, faz com que o trabalho de assistência a saúde não perca sua individualidade e autonomia, evitando que qualquer tipo de intermediação venha gerar algum resultado lucrativo, considerado impróprio em face de se tratar de serviço que pode ser realizado diretamente, sem qualquer tipo de elo, que só onerará o preço.
- Por conseguinte, os resultados econômicos da cooperativa pertencem aos cooperados, vez que apenas repassa o numerário, não capitalizando os valores e não produzindo lucros. Assim, embora movimentem receita, as cooperativas não fruem renda, que é finalidade típica das sociedades mercantis.
- Os atos da cooperativa não se confundem com os atos dos profissionais que a compõe. Os atos da sociedade visam exclusivamente organizar e planejar o labor dos seus sócios, representando-os na contratação. Para essa atividade fim, a cooperativa nada aufere, apenas propiciando aos seus membros a oportunidade de operar autonomamente. A sociedade cooperativa não é prestadora de serviços médicos, uma vez que esse trabalho é exercido pelos sócios, os quais não prestam serviços à cooperativa, mas às pessoas que os contratam por intermédio da cooperativa.
- A recorrente , na qualidade de cooperativa, admite como associados os profissionais médicos, no regime de livre adesão (art. 4º da Lei 5.761/71), organiza sua atividade, a fim de que seja exercida globalmente, prepara os planos a serem desenvolvidos pelos

mesmos, oferece e firma, em nome dos sócios, contratos com os usuários. Assim, a sociedade recebe em nome dos sócios e repassa a estes a totalidade do produto econômico dessas contratações

- De acordo com o prescrito no art. 79 da Lei 7.561/71, a recorrente, em razão da prática dos atos cooperativos, não gera lucro de pessoa jurídica. O fato imponível da exação em debate é uma pessoa jurídica com lucro registrado em balanço. O ato cooperativo, que constitui a única atividade da recorrente, não gera lucro.
- As cooperativas só estão obrigadas a pagar imposto de renda no caso de obterem resultado positivo em eventuais operações com terceiros
- As cooperativas não se confundem com as demais sociedades, eis que constituídas para “prestar serviços aos próprios associados” veiculando o aspecto de dupla qualidade, pela qual o sócio exerce ao mesmo tempo o papel de associado e usuário das cooperativas.
- Para concretude de uma sociedade cooperativa é necessário atender-se todas as condições previstas no art.4º da Lei 5.764/71, ressaltando-se o inciso VII (retorno das sobras líquidas do exercício proporcionalmente às operações realizadas pelo associado)
- A cooperativa de trabalho não gera lucro e os cooperados recebem pela sua participação o que a lei denomina “sobras líquidas” que tanto podem ser positivas ou negativas. Mensalmente essas sobras são repassadas aos cooperados, sob a forma de produção, que constitui uma estimativa dos resultados finais do empreendimento. Existe, pois, uma relação direta dos profissionais cooperados com as pessoas contratantes de seus serviços.
- Concluindo, toda a arrecadação da cooperativa pertence aos associados, e a estes essa receita é proporcionalmente rateada (deduzidas apenas as despesas administrativas) sendo esse rateio realizado, primeiro estimadamente, como produção mensal, para afinal se realizar definitivamente depois da assembleia geral ordinária de cada exercício, como sobras líquidas.
- A pretensão da Receita não tem fundamento jurídico, eis que, realizando apenas os atos cooperativos, inocorre a relação jurídico-tributária que ensejaria o nascimento da obrigação de recolher imposto de renda em função do resultado econômico desses atos. Só incide a relação tributária em questão, nas sociedades cooperativas em face de resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos.

Termina por pedir seja dado provimento ao recurso, exonerando a recorrente do pagamento da quantia objeto do lançamento.

É o relatório.


V O T O

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

A recorrente, cooperativa de trabalho médico, recebe, dos usuários finais dos serviços de saúde, mensalidades que se destinam a custear tanto as consultas médicas prestadas pelos médicos cooperados como tratamentos com internação hospitalar, exames laboratoriais e de diagnósticos, etc. Distingue seus atos operacionais em ato cooperativo principal, ato cooperativo auxiliar e ato não cooperativo. Classifica como ato cooperativo principal o decorrente da intervenção direta e pessoal dos médicos cooperados, e como ato cooperativo auxiliar o decorrente dos serviços prestados por terceiros não associados, como hospitais, laboratórios, radiologia e afins.

O recurso apresentado parte da premissa de que a sociedade só pratica atos cooperativos, e como tal, não há o que tributar, pois todos seus atos se encontram fora do campo de incidência do imposto.

Ocorre que tal premissa não é verdadeira. Os atos decorrentes dos serviços prestados por terceiros não associados não se caracterizam como atos cooperativos.

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

Assim, a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos/despesas diretas ou indiretas dos serviços prestados pelos cooperados, e em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Note-se que



esses últimos atos (prestação aos usuários, de serviços hospitalares, laboratoriais, etc.) se caracterizam pela presença de terceiros estranhos à cooperativa nas duas pontas da relação .

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

“Segundo Reginaldo Ferreira Lima¹, a cooperativa “é conceituada, na sua natureza jurídica, como uma “sociedade auxiliar”, cuja razão de ser consiste na prestação desinteressada de serviços aos que a compõem....” “Quanto ao fim, ...existe tão só para prestar serviços aos associados, independentemente da idéia de, como pessoa jurídica, obter vantagens para si, em detrimento do cooperado, investido da dupla qualidade : de associado e utente dos serviços cooperativos.” “Como sociedade de pessoas, o destino da cooperativa é servir ao grupo associado, sem a mais leve intenção de lucrar à sua custa, o que, se viesse a ocorrer, evidentemente descaracterizaria a entidade cooperativa, transformando-a em instituição lucrativista, pertinente ao âmbito das sociedades de capital.””O interesse da cooperativa, teoricamente, sempre coincide com o interesse do sócio, na realização dos negócios internos desenvolvidos por ambos.”..... “A Lei 5.764/71 não consagrou o princípio do exclusivismo, vigente em outras legislações, segundo o qual a cooperativa não pode praticar negócios pertinentes à sua esfera interna com pessoas que não integram o seu quadro associativo...”.....”a Lei não determina que a sociedade cooperativa realize apenas os negócios inerentes aos atos com seus associados, podendo, também, atuar na modalidade operacional de outras pessoas jurídicas, quando então sua conduta, para todos os fins, será aquela prescrita para a característica desse ato não cooperativo. Isso não quer dizer, porém, que essa atividade, devidamente autorizada pela lei brasileira, implique na descaracterização da sua atuação em cooperativa. Isto é, os fatos que decorrem de atos cooperativos são uma coisa, e os fatos decorrentes de atos não cooperativos são outra coisa. Uns não interferem nos efeitos jurídicos dos outros.”(destaquei)

Quanto aos atos praticados, esse mesmo autor entende que “além de praticarem os negócios-fim e os negócios de mercado (negócios externos), as cooperativas também realizam outros negócios, com características jurídicas distintas e que vão integrar os atos cooperativos . São os negócios auxiliares e os negócios acessórios. Como negócios auxiliares são consideradas as operações que a sociedade concretiza tendo em vista a realização dos objetivos da sociedade. São atos inerentes à movimentação interna da sociedade, que não são praticados pelos associados, mas são necessários para que a cooperativa alcance os seus fins. Negócios acessórios, por outro lado, são aqueles eventuais, não ligados diretamente para o alcance dos fins sociais, mas que ocorrem em consequência da prática dos negócios auxiliares.”....”Como consequência do não exclusivismo, acima exposto, no Brasil as cooperativas

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



podem praticar atos não cooperativos, desde que se disponham a prestar serviços (inerentes a organizar a atividade de seus sócios) também a não cooperados”....”o conceito de ato não cooperativo é de definição restrita, atingindo apenas a eventual atuação da sociedade junto a pessoas que tinham condições virtuais de integrar o rol de sócios, mas que não são sócios, por razão particular.”

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

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

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

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

“O fato, todavia, de ter merecido tal disciplina tratamento constitucional tornou-a de obrigatoriedade regulamentação por lei complementar. A palavra

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



“adequada” não oferta garantia de que poderá haver normação privilegiada em relação às demais sociedades.

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

Tem-se , pois, que não há previsão legal para tributação dos atos cooperativos, exceto, a partir de 1º de janeiro de 1998, quanto aos praticados por sociedades cooperativas que tenham por objeto a compra de bens e revenda para seus associados, por determinação do art. 64 da MP 1.602, de 14/11/96. Não há, também, previsão legal para descharacterizar a natureza jurídica das sociedades cooperativas pela prática reiterada de atos não cooperativos. Não tem, ainda, a Secretaria da Receita Federal, competência legal para fiscalizar as atividades das cooperativas e puni-las por eventual infração à lei de regência (se fosse o caso), mediante tributação dos resultados dos atos que, por lei, não sofrem incidência do imposto (o que, de resto, não se coaduna com o nosso sistema jurídico : usar tributo como penalidade).

A única exegese possível, portanto, nos casos de sociedades cooperativas que praticam, em maior ou menor escala, atividades lucrativas (atos não cooperativos), é que a não incidência alcança todos os atos cooperativos, devendo ser tributado o que exorbita desse campo.

Se escrituração contábil da sociedade segregar as receitas e correspondentes custos, despesas e encargos segundo sua origem (atos cooperativos e demais atos), serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita (acompanhada de documentação hábil que a lastreie) não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. É que, nesse caso, impossível será a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

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

No presente caso, embora discorde do entendimento da fiscalização no sentido de descharacterizar a sociedade cooperativa como tal por praticar com habitualidade atos não cooperativos, não posso deixar de considerar que essa não é a única acusação feita pela fiscalização. Além de impugnar a segregação das receitas segundo a natureza do ato por identificar e comprovar manipulação das mesmas, a autoridade fiscal declara que não foram

PF

indicados, porque não existem, os documentos que embasam a discriminação. Afigura-se, pois, impossível, no caso, identificar a parcela do resultado não alcançada pela não incidência, razão pela qual deve o mesmo ser integralmente tributado.

Todavia, quanto ao período-base de 1990, por estar abrangido pela decadência, não cabe transformar em lucro o prejuízo fiscal apurado pela sociedade.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para que na apuração do crédito tributário seja admitido o prejuízo do período-base de 1990.

Sala das Sessões - DF, em 08 de dezembro de 1998



SANDRA MARIA FARONI

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

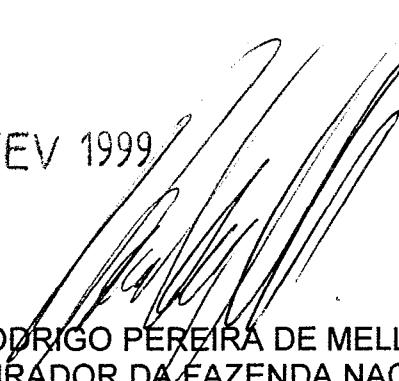
Brasília-DF, em 29 JAN 1999


EDISON PEREIRA RODRIGUES

PRESIDENTE

Ciente em

05 FEV 1999


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL