



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10845.002308/99-61

Recurso nº. : 146.967

Matéria : IRPJ e Outros - EXS: DE 1995 e 1996

Recorrente : Unimed do Guarujá Cooperativa de Trabalho Médico.

Recorrida : 3ª Turma da DRJ de São Paulo – SP. I

Sessão de : 16 de agosto de 2006

Acórdão nº. : 101-95.678

IRPJ - SOCIEDADE COOPERATIVA- Se a contabilidade da sociedade cooperativa não segregou contabilmente o resultado dos atos cooperativos de atos não cooperativos, bem como, não permite distinguir as receitas segundo sua origem, submete-se às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL – PIS – COFINS – IRRF - A solução dada ao litígio principal relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

JUROS SELIC – Matéria que não mais comporta questionamento nesta esfera administrativa, tendo em vista a Súmula 1º. CC n. 4

Recurso Voluntário Negado.

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

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

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº. : 10845.002308/99-61

Acórdão nº. : 101-95.678


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Processo nº. : 10845.002308/99-61
Acórdão nº. : 101-95.678

Recurso nº. : 146.967
Recorrente : UNIMED DO GUARUJÁ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

RELATÓRIO

UNIMED DO GUARUJÁ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que, por unanimidade de votos rejeitou a preliminar de nulidade e julgou procedente o lançamento efetuado a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e reflexos, relativo aos anos-calendário de 1994 e 1995.

Tratam os Autos de Infrações de exigências relativas ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para a Seguridade Social (COFINS), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pela constatação de ter a contribuinte lançado indevidamente na declaração de IRPJ valores não comprovados sob a rubrica de ‘despesas “não-operacionais”, “outros custos”, “despesas não necessárias” e “resultados não tributáveis de sociedade cooperativa”, além de não ter a empresa comprovado a origem e a efetiva entrega de numerário recebido, nem o contrato efetuado, referente aos valores registrados como “empréstimos de associados”.

Inconformada com a exigência fiscal, a interessada apresentou tempestivamente, impugnação em 29.07.1999 (fls. 463/476), sob os seguintes argumentos:

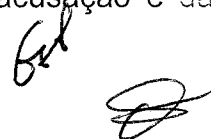
(i) preliminarmente, alega que não foi evidenciado qualquer ato que descaracterizasse a sua condição de cooperativa. Diz, ainda, que o autuante procedeu ao lançamento dos tributos como se a empresa fosse do setor privado e, em desacordo com as disposições da Lei nº 5.764/1971, não se deu conta de que a

ação fiscal estava circunscrita à aferição dos atos realizados com não associados. Alega que, ainda que houvesse sido assumido o entendimento da desconsideração da condição de cooperativa da empresa, não caberiam as glosas ocorridas, porquanto as despesas são efetivas e a legislação as permite para as próprias empresas do setor privado;

(ii) em seguida, contrapõe-se a autuação referente a IRPJ. Aduz que em 30/05/1995 e 30/06/1995, promoveu a devolução das importâncias de R\$ 31.560,00 e R\$ 55.940,00 ao supridor dos recursos; assim, ocorreu, segundo a Contribuinte, manifesto equívoco por parte do autuante, uma vez que as duas importâncias retro declinadas seriam indício para a localização da data do efetivo ingresso dos recursos do supridor para a Impugnante;

(iii) visando esclarecer os fatos, alega que no mês de janeiro de 1994, o cooperado José Euclides de Moraes promoveu o empréstimo de R\$ 108.000,00 para a Impugnante, que se exauriu nas datas de 30/05/95 e 30/06/95. Esse aspecto, segundo a Contribuinte, põe por terra a autuação, porquanto a lei contempla apenas a hipótese de aporte de recursos, que não se confunde com os respectivos resgates, estes considerados na autuação;

(iv) alega que no plano do direito, as disposições do art. 229, RIR/1994 não abrangem as cooperativas. Elas são endereçadas para empresas do setor privado. O dispositivo não alcança a hipótese de suprimentos por parte dos cooperados às cooperativas. Assim, caberia ao autuante, uma vez apurada a data do empréstimo, produzir prova de que se atrelou exclusivamente com operações com não associados. Conclui, nesse sentido, que não pode subsistir qualquer exigência já que a causa deve ser decidida segundo os termos da acusação e da



defesa e não compete à Delegacia Julgadora proceder à retificação do lançamento;

(v) relativamente à glosa de custos ou despesas, por falta de comprovação, nos meses de abril a dezembro de 1994, esclarece a Impugnante que os aludidos custos e despesas são reais e se embasam em documentação existente. No "anexo 1 A" da declaração de renda do exercício de 1995, ano-base de 1994 as despesas estão declinadas, uma a uma e mês a mês (fls. 485 a 534);

(vi) informa, ainda, que o valor da glosa suplanta o valor das despesas globais consideradas para a apuração de resultados, conforme se vê, exemplificativamente, pelo demonstrativo anexo à impugnação (fls. 536 a 538); ademais, as despesas com atividades exclusivamente com cooperados podem ter reflexos no âmbito interno da cooperativa, mas não há qualquer reflexo com relação à tributação. Alega a Contribuinte que mesmo que houvesse glosas, o seu somatório não poderia extravasar a importância consignada a título de despesas auxiliares. Contudo, aduz não ser esse o caso, uma vez que os comprovantes estiveram e estão à disposição da diligência que deve ser realizada, porquanto envolve quantidade enorme de documentos, infactível de ser juntada ao processo. Ainda sob uma ótica fiscalista, o máximo que se poderia aventar, segundo a Impugnante, seria estabelecer uma proporcionalidade das despesas mensais segundo as receitas principais e auxiliares mensais;

(vii) em seguida alega que a autuação é manifestamente ilegal, por não constar o dispositivo específico que disciplina a

apropriação de pagamento com comissões, em desobediência ao disposto no artigo 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/1972. No plano fático, a Impugnante pagava e paga comissões a terceiros pela captação de novos associados, cujos comprovantes foram examinados pelo Autuante, que não solicitou o contrato de prestação de serviços; a Impugnante anexa o referido contrato, acompanhado das respectivas notas fiscais de prestação de serviços (fls. 540 a 570); nos contratos, pode ser aferido que a finalidade da empresa, segundo a Contribuinte, é a venda de planos de saúde a pessoas físicas e a pessoas jurídicas. Por outro lado, a natureza da prestação de serviços arreda qualquer possibilidade de apropriação proporcional entre receita com cooperado e não cooperado, porquanto as comissões pagas dizem respeito exclusivamente à captação de associados;

(viii) no tocante às despesas lançadas a título de Serviços Prestados por Pessoa Jurídica – Comissões, sem a devida especificação dos serviços pelos beneficiários ou contrato respectivo, com emissão de notas sucessivas, no mês de dezembro de 1995, além das mesmas razões expressas em relação ao ano-calendário de 1994, assinala a Contribuinte que, se a empresa foi contratada para o fim aludido, nada impede que a numeração possa ser seqüencial;

(ix) quanto à exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados e redução do valor do lucro real, de janeiro a novembro de 1994, observa a Impugnante que os ajustes procedidos decorrem da imputação de omissão de receita e glosas de despesas já debatidas. Com o restabelecimento das despesas glosadas e afastada a imputação de omissão de receita decorrente de suprimentos, os dados

inseridos na declaração de renda voltam aos valores primitivos nela apontados, inclusive em relação ao ano-calendário de 1995 (fls. 572 a 595) e, conseqüentemente, segundo a Contribuinte, não tem nenhum valor a ser recolhido ao Erário;

(xi) prossegue a Impugnante, alegando que a improcedência da autuação no que pertine ao IRPJ fará desaparecer o referencial para cálculo do PIS ou, na pior das hipóteses, as consideração da proporcionalidade da apropriação das despesas em função da receita com cooperado e não cooperado determinará idêntica repercussão no valor da contribuição em apreço;

(xii) afirma que uma vez que a CSLL tem por referencial o lucro apurado para lançamento do IRPJ, nos termos da Lei nº 7.689/1988, as razões alegadas pela Impugnante naquele tópico afastam a existência de lucro, ou implicam sua redução na proporção de receita com cooperados e com não cooperados. No caso, o autuante tomou os valores indicados no título 2 – Custos, Despesas Operacionais e Encargos – do auto de infração de IRPJ (fls. 04 e 05) para incidência de contribuição ao percentual de 10% (fl. 52). No entanto, caberia a recomposição do lucro, já que a impugnante se submete à apuração do resultado pelo Lucro Real;

(xiii) em relação a COFINS, alega a Contribuinte que a sua incidência se restringe à receita derivada de ato não cooperado, em razão da isenção expressa contida no art. 6º da Lei Complementar nº 70/1991. Assim, incidiria exclusivamente sobre a imputada omissão de receita decorrente de suprimento de numerário, na hipótese de se conferir validade fática e jurídica aos suprimentos efetuados por quem não exerce cargo de direção na cooperativa; todavia, essa matéria já se acha rechaçada na defesa relativa ao lançamento de IRPJ;



(xiv) em relação à tributação de IRRF, entende a Contribuinte ser impossível, visto que a Lei nº 5.764/1971 não contempla a existência de Lucro: as sobras são destinadas aos cooperados e os resultados de operações com não cooperados destinam-se ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES). Diz, ainda que fossem descaracterizadas as operações de cooperados para não cooperados, os resultados das cooperativas jamais se destinam aos sócios. Aduz, que o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/1983 e o art. 35 da Lei nº 7.713/1988, somente têm aplicação quando se trata de lucro passível de distribuição aos sócios. No que diz respeito à materialidade considerada para incidência na fonte, alega a Contribuinte, já ter sido questionada no tópico relativo ao IRPJ;

(xv) finalmente, a Impugnante alude à impossibilidade de as Delegacias Julgadoras procederem à inovação ou limitações por equívocos cometidos na autuação e pleiteia a conversão do processo em diligência para conferência de todas as provas pertinentes aos fatos relatados na impugnação, por envolver volume infactível de juntada, ou a exibição dos comprovantes nesta DRJ;

(xvi) pelo despacho de fls. 598 e 599, foi determinado pela DRFJ – São Paulo o envio do feito a DRF/ Santos / EQPAF, com vistas a verificar, na contabilidade da autuada, se houve a segregação das receitas e despesas/custos segundo sua natureza (atos cooperativos e não cooperativos). Foi solicitada, ainda, a juntada aos autos de cópia dos lançamentos contábeis relativos a suprimentos de numerário efetuados em maio e junho de 1995. Intimada a fornecer os elementos necessários às aludidas verificações (fl. 603), a interessada argumenta em síntese que todos os atos por ela praticados são atos cooperados. No tocante à solicitação de cópias constantes no “item 3” da intimação de fl. 603, alega que, como se trata de uma entrada de numerário por

meio de cheque – na data de 30/05/95 e 30/06/95 (que posteriormente teria sido devolvido ao supridor dos recursos), não há disposição legal que a obrigue a manter esta espécie de documento (cheque) por mais de 5 (cinco) anos;

(xvii) no relatório da Conclusão de Diligência (fls. 634 a 644), a fiscalização informa que a Unimed do Guarujá não faz distinção entre as receitas e despesas que pratica com os não associados, ou “não cooperados”. A receita na venda de planos de saúde com direito a assistência médica e cirúrgica, hospitalares, laboratoriais e exames não são separados por esses tipos de serviços, sendo consideradas a sua atividade principal. Portanto, a receita que deveria constar como sendo “ato cooperativo”, a praticada pelo médico, ou seja, o único associado da Cooperativa, não está registrado em sua contabilidade, e nem em relatórios, de forma individualizada, e

(xviii) a venda de serviços hospitalares, laboratoriais, exames e outros que é oferecida nos contratos de venda aos usuários da Unimed, não são praticados por seus associados; tais serviços são praticados por “não associados” e indevidamente classificados como ato cooperativo;

À vista da Impugnação, a 3ª. Turma da Delegacia Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade e julgou procedente o lançamento.

Entenderam os julgadores por rejeitar a preliminar de nulidade, constatando a conformidade do lançamento sob exame com as normas que regem o processo administrativo fiscal, uma vez observados os requisitos enumerados no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972. Quanto à irregularidade descrita como exclusão indevida de resultados provenientes de operações com não associados (item 4 do auto de infração de IRPJ, fls. 05 e 06), o Termo de Verificação e de Constatação de

fls. 57 a 62 aponta a prática habitual de atos não cooperativos, com apoio em farta documentação juntada aos autos.

Em relação ao mérito, ressaltaram os julgadores a impropriedade da afirmação da autuada, segundo a qual o lançamento dos tributos foi efetuado como se a impugnante fosse uma empresa do setor privado. Nos termos do art. 3º da Lei nº 5.764/1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo, "celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro". Ocorre que o Termo de Verificação e de Constatação de fls. 57 a 62 enumera uma série de atos não cooperativos, posto que realizados por não associados, ofertados pela autuada aos usuários de planos de saúde, em conjunto com os serviços dos associados, a preço global não discriminativo.

Segue afirmando que a Impugnante alega que a ação fiscal deveria estar circunscrita à aferição dos atos realizados com não associados, com fundamento nas disposições da Lei nº 5.764/1971. No entanto, consignaram os julgadores, em resposta à intimação de fl. 603, por ocasião da realização da diligência determinada por esta Delegacia de Julgamento, que a própria Contribuinte às fls. 607 entende que não haveria que se falar em segregação de receitas e despesas por atos cooperativos e não cooperativos.

Entendem os julgadores que a matéria posta em discussão já foi amplamente debatida na esfera administrativa, portanto, não resta dúvida de que o resultado decorrente da atividade de intermediação de serviços hospitalares, laboratoriais e outros, realizados por não cooperados é tributável.

Uma vez que a escrituração da autuada não permite distinguir as receitas segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), conforme

consta no relatório da Conclusão da Diligência, à fl. 636, entendem os julgadores ser correto o procedimento fiscal que considerou indevida a exclusão efetuada pelo sujeito passivo, a título de "Resultados não Tributáveis de Sociedades Cooperativas" (item 26 do Anexo 2 da declaração de IRPJ, conforme Anexo A do Termo de Verificação e de Constatação, fl. 63).

Relativamente às glosas, por falta de comprovação, de Despesas não Operacionais e outros custos, lançados, respectivamente, nos itens 44 e 14 do Anexo 1-A da Declaração de IRPJ relativa ao ano-calendário de 1994, conforme Anexo A do termo de Verificação e de Constatação (fl. 63), alega a impugnante que os custos e despesas em questão são efetivos. Acrescenta que os comprovantes foram exibidos ao autuante e não haveria óbice à sua reexibição. Ressaltaram os julgadores que os custos e as despesas, sejam elas operacionais ou não operacionais, além de devidamente escriturados, devem ser comprovados por documentos hábeis, a teor do disposto no art. 223, § 1º, do RIR/1994.

Observaram os julgadores que o Termo de Intimação de fl. 75, datado de 27/05/1999, em seu item 2, registra a solicitação dos contratos de serviços prestados relativos a despesas de diversas naturezas. Todavia, nos expedientes emitidos pela fiscalizada no curso da ação fiscal (fls. 77 a 83) não consta à apresentação de documentos relativos aos valores autuados.

Não obstante, caberia à autuada, no prazo para impugnação, comprovar, ao menos por amostragem, a efetividade dos aludidos custos e despesas, para que ficasse configurada a alegada inviabilidade de juntada dos documentos aos autos e se justificasse a realização de diligência para a complementação da prova. Não apresentada qualquer comprovação, consideram os julgadores meramente protelatório o pedido de realização de diligência efetuado pela interessada. Nesse contexto, assinalam, ainda, que, após o prazo para impugnação, preclui o direito de o sujeito passivo apresentar documentos, salvo se demonstrada a ocorrência de uma condição prevista no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Argumenta a interessada que o valor da glosa não poderia extravasar a importância consignada a título de despesas auxiliares, como ocorreu, por exemplo, no mês de dezembro de 1994, cujo valor de despesas auxiliares corresponde a R\$ 81.259,33, de acordo com o demonstrativo de fls. 536, e o montante da glosa, a R\$ 101.494,00. Entretanto, pelo fato de a escrituração da interessada não possibilitar a segregação das receitas e correspondentes despesas segundo sua origem, como já mencionado, entendem os julgadores que não há que se falar em limitação da glosa ao valor das despesas ditas auxiliares, que se vinculariam aos atos praticados por não cooperados. Assim, cabe a manutenção da exigência, no tocante às glosas de despesas e custos não comprovados.

Quanto às despesas de Serviços Prestados por Pessoa Jurídica, registradas como pagas a JL Guarujá Representações Ltda., nos anos-calendário de 1994 e 1995, relacionadas nos Anexos B e E do Termo de Verificação e de Constatação (fls. 64 e 67), cuja necessidade na atividade da empresa não teria sido comprovada, a autuada aponta erro no enquadramento legal da infração, por não ter sido citado o dispositivo específico que disciplina a apropriação de pagamento com comissões, o que caracterizaria desobediência ao art. 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/1972. No entanto, o dispositivo legal a que se refere a interessada (art. 247, do RIR/1994), que alude ao pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, segundo os julgadores, não se aplica à situação sob exame, relativa à falta de comprovação da necessidade da despesa na atividade da empresa, tipificada nos arts. 242 e 243 do RIR/1994.

Afirma a interessada que pagava e paga comissões a terceiros pela captação de novos associados, cujos comprovantes teriam sido examinados pelo autuante, e que o contrato de prestação de serviços não teria sido solicitado pela fiscalização. Todavia, diversamente do que alega a interessada, consignaram os julgadores, foi solicitada a apresentação dos contratos relativos a serviços prestados por pessoas jurídicas nos anos-calendário de 1994 e 1995, por meio do Termo de Intimação Fiscal de 27/05/1999, em seu item 2 (fl. 75).

A interessada anexa à impugnação (fls. 540 a 448) cópia de contrato e suas alterações firmado coma empresa J. L. Representações S/C Ltda, sem a indicação de seu representante legal, Sr. José Tadeu Monteiro de Barros, tendo por objeto a venda de planos de saúde com exclusividade, sem vínculo empregatício, nota-se segundo os julgadores a impropriedade da referência à inexistência de vínculo empregatício, por se tratar, em tese, de duas pessoas jurídicas.

Consignaram, que as cópias das Notas Fiscais, apresentadas pela Interessada, emitidas de janeiro a dezembro de 1995, pela empresa J. L. Guarujá Representações Ltda., possuem o mesmo endereço da autuada (fls. 554 a 570). Alegam, ainda os julgadores, que a apresentação do contrato e de notas fiscais (estas somente do ano-calendário de 1995) não é suficiente para comprovar que houve o desembolso e que os serviços foram efetivamente prestados, uma vez que não há nas notas fiscais especificação detalhada dos serviços prestados e não foram acostados outros elementos que comprovem a intermediação na venda de planos de saúde.

Por fim, registraram os julgadores o equívoco na afirmação da autuada de que as comissões relativas à intermediação na venda de planos de saúde dizem respeito à captação de associados, pois os planos de saúde são adquiridos pelos usuários ou destinatários dos serviços oferecidos por intermédio da cooperativa. Desse modo, entendem que deve ser mantido o lançamento relativo a IRPJ.

Em relação à infração descrita como omissão de receita operacional, caracterizada pela não comprovação da origem e da efetividade do suprimento de numerário, contabilizada em maio e junho de 1995, consignaram os julgadores, que de acordo com o Anexo D do Termo de Verificação e de Constatação (fl. 66), os lançamentos contábeis efetuados a crédito na Conta "Empréstimos Associados", em 15 e 16 de maio e em 01 de junho de 1995,

totalizando R\$ 87.500,00, apresentam o seguinte histórico: “Empr. Rec. De José Euclides de Moraes”. O mesmo anexo relaciona, ainda, lançamentos a débito em conta com o mesmo título, realizado em 14 de junho e 10 de julho de 1995, com o histórico “Pagto. Empr. José Euclides de Moraes”. Desta forma, entendem que cai por terra o argumento de que os lançamentos apontados como empréstimos recebidos de associados seriam na realidade pagamentos de empréstimos obtido em janeiro de 1994.

Observaram que, por ocasião da diligência requerida pela Delegacia de Julgamento, a Interessada foi intimada a apresentar as cópias dos lançamentos contábeis relativos aos suprimentos de numerários, efetuados em maio e junho de 1995, conforme demonstrativo de fl. 603, porém limitou-se a informar (fl. 607) que, como se trata de uma entrada no seu numerários por meio de cheque – na data de 30/05/95 e 30/06/95 (que posteriormente foi devolvido ao supridor dos recursos), não há disposição legal que a obrigue a manter esta espécie de documento (cheque) por mais de cinco anos.

Ressaltaram os julgadores, que o art. 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, estabelece a obrigatoriedade de o sujeito passivo conservar os comprovantes dos lançamentos contábeis até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. No presente caso, em que a constituição de crédito tributário, corresponde aos fatos geradores ocorridos em 31/05/1995 e 30/06/1995, foi efetuado quando ainda não decaído o direito da Fazenda Nacional (29/06/1999) e considerando a suspensão da exigibilidade por força do disposto no art. 151, inciso III, do CTN, não há que se falar em prescrição ou decadência que desonere o sujeito passivo do dever de exhibir a documentação comprobatória dos lançamentos contábeis.

Assim, não obstante se trate de cooperativa, deve a Interessada comprovar a origem e a efetividade da entrega de recursos, sob pena de se presumir que se originaram de receita mantida à margem da escrituração, com fundamento no

art. 229, do RIR/1994, cuja base legal é o art. 12 § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, com a redação determinada pelo art. 1º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.648/1978.

Por conseguinte, entendem os julgadores, ser incabível cogitar o estabelecimento de uma proporção entre a receita de associados e receita de não associados e a partir daí definir a parcela apropriável às operações com não associados, pois não há prova de que os recursos cujo ingresso foi contabilizado como empréstimo de associado foram obtidos em atividades realizadas com cooperados. Desse modo, matem-se a exigência em relação a omissão de receita operacional.

Consignaram os julgadores, quanto aos lançamentos de PIS, COFINS, IRRF e CSLL, a eles se aplica, no que couber, a mesma decisão proferida em relação ao IRPJ, devido a íntima relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e seus decorrentes.

No tocante à alegação de que, em relação a CSLL, caberia a recomposição do lucro, já que a Impugnante se submete à apuração do resultado pelo Lucro Real, ressaltaram os julgadores que, no Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social, integrante do auto de infração à fl. 52, foi considerada a existência de base de cálculo negativa na apuração dos valores tributáveis, exceto no caso da contribuição incidente sobre o valor da receita omitida (fl. 53), com fulcro no art. 43, § 2º, da Lei nº 8.541/1992, com a redação dada pela Lei nº 9.064/1995.

Relativamente a COFINS, a Interessada alude à isenção estabelecida pelo art. 6º da Lei Complementar nº 70/1991. Consignaram os julgadores, que a autuada não observou o quanto disposto no art. 87 da Lei nº 5.764/1971, que determina que devem ser contabilizados em separado os resultados das operações com não associados, ocorre à incidência da COFINS

sobre a totalidade das receitas e não somente sobre o montante das receitas omitidas.

Quanto ao IRRF, salientam os julgadores que a incidência do referido imposto ocorre em relação à omissão de receita, com fundamento no art. 44 da Lei nº 8.541/1992, com a redação em vigor até a edição da Lei nº 9.064/1995. Observaram, ainda, que a alíquota do IRRF, aplicável a partir de 1º de janeiro de 1995, é de 35%, conforme determina o art. 62 da Lei nº 8.981/1995. A teor do disposto no §2º do art. 44 da Lei nº 8.541/1992, na hipótese de dedução indevida é possível cogitar da natureza das despesas, para fins de verificar o cabimento da presunção de transferência de recursos, o que não se aplica em caso de receita omitida. Ademais, por se tratar de recursos considerados, por presunção legal, como receita mantida à margem da escrituração, não ocorre a aludida destinação ao FATES. Por conseguinte, mantém-se a exigência relativa ao IRRF.

Pelas razões acima expostas é que a 3ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo - SP, rejeitou a preliminar de nulidade e julgou procedentes os Lançamentos.

Intimado da decisão de primeira instância, recorreu a este E. Conselho de Contribuintes às fls. 680/731, oportunidade em que apresentou o Termo de Arrolamento de bens integrantes de seu ativo, bem como alegou ser tempestivo o recurso voluntário.

Preliminarmente, esclarece a Recorrente o conceito e definição dos "atos cooperativos", bem como o seu real tratamento tributário, posto que esta é a natureza da atividade desempenhada pela Contribuinte, ao contrário da interpretação da DD. Fiscalização Federal e acatada pela I. Turma Julgadora.

Segunda ela, a definição, o conceito, o desenho legal do que seja uma cooperativa, no Brasil, é dado pela Lei nº 5.764/71. A Constituição Federal, em

seu art. 5º, inciso XVIII, dá formato constitucional à referida Lei, ao exigir que as criações de cooperativas devam atender à forma da Lei. Assim, constitucionalizada, exclui da incidência tributária todos os atos cooperativos. Conclui, nesse sentido, que a ordem constitucional deixou claro que a cooperativa é uma sociedade civil, de natureza econômica, sem fins lucrativos e amplamente tutelada.

A Recorrente afirma, ainda, que é uma cooperativa típica. Atende ao desenho da lei e, como tal, foi reconhecida pelo Poder Público que, com tal natureza, lhe deu vida pública, com arquivamento de seu ato constitutivo e estatuto na Junta do Comércio e no INCRA, órgãos encarregados de sua fiscalização.

Prossegue a Recorrente, alegando pelo que se depreende de seu Estatuto Social, além da consulta em si e do ato cirúrgico, também são atos cooperativos típicos: os exames clínico-laboratoriais, as internações hospitalares, os diagnósticos por imagem, o fornecimento de medicamentos nos hospitais ou fora deles (não se trata de vendas como relatado pela autoridade autuante), a psicologia, a fisioterapia, a fonoaudiologia, etc., enfim tudo aquilo que o conjunto médico/paciente necessita para a cura ou, como dito acima, para a melhora da condição de vida.

Os médicos cooperados prestam serviços aos pacientes, seja na forma de contratos individuais, seja mediante contrato com pessoas jurídicas, que habilitam seus diretores e empregados como destinatários do atendimento na área da saúde. Nas duas modalidades, o contrato objetiva o atendimento do pessoal credenciado junto à cooperativa, estatutariamente denominado "usuário". É, portanto, segundo a Recorrente, o médico pessoa física que atende às pessoas físicas denominadas pacientes. Toda a receita é dos médicos, pelo seu trabalho, e todas as despesas são dos médicos, pagas pela cooperativa como mandatária dos mesmos.

Os Ilustres Membros da 3ª Turma de Julgamento, para descaracterizar a contratação de "terceiros" como quer a fiscalização, tais como clínicas, laboratórios, etc pela Recorrente, tudo feito em nome de seus médicos

cooperados, como sendo ato cooperativo, levantou algumas premissas, as quais merecem serem rechaçadas.

De plano, afasta a Recorrente o arbitramento efetuado (que implica em nulidade do auto de infração), tendo em vista a necessidade de segregação das receitas, nos termos do Parecer Normativo nº 38/80. Aduz, ainda, que o referido ato regulamentar subverte por completo o ordenamento jurídico positivo. Isso porque, é lição corrente em Direito Administrativo que os atos regulamentares servem apenas para explicar o que já está previsto e definido em lei. Não podem, de forma alguma, modificar a vontade posta pelo legislador, nem muito menos inovar no mundo jurídico.

Afirma a Recorrente ser pacífico na jurisprudência e na doutrina pátrias que o poder regulamentar da administração não pode, em hipótese alguma, se sobrepor à lei, como também nos ensina Roque Antonio Carraza. O comando estabelecido no Parecer Normativo em comento não possui previsão na Lei nº 5.764/71 e, por isso, segundo alega a contribuinte, não pode e nem tem condições de divulgar normas de conduta, tal qual pretendido no item 5 – Apuração dos Resultados Tributáveis.

Segundo a Recorrente, não restam dúvidas da Invalidez do Parecer Normativo, já que não possui correspondência em nenhuma lei, nem muito menos na Lei nº 5.764/71 que, com suporte no art. 5º, inciso XVIII, da CF/88, estabelece as regras do cooperativismo. Além disso, o inciso II do art. 5º da CF, expressa que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei. E, em matéria tributária, o mesmo comando é encontrado no art. 97, CTN, onde, especificamente no seu inciso I, expressa que somente a lei pode compulsoriamente instituir tributos.

Por outro lado, mesmo que considerasse válido o comando encartado no citado Parecer Normativo, o que se admite apenas para efeitos de argumentação, a Recorrente não teria como proceder à segregação de suas receitas, na medida em que todos os atos por ela praticados são cooperativos.

Se a Recorrente não tinha que proceder à segregação alguma da receita, entende que por consequência lógica, caberia, então, à fiscalização demonstrar o valor que estaria sujeito à tributação, caso existente. No entanto, como a fiscalização simplesmente procedeu ao arbitramento dos resultados, como se tudo fosse ato não cooperativo, portanto tributável, alega a Recorrente, que o Auto de Infração não pode prosperar, por absoluto descompasso com os ditames do art. 142, CTN.

A Recorrente alega, ainda, que uma vez que possui contabilidade regular, através da qual poder-se-ia eventualmente apurar o montante tributável, torna-se sem sentido jurídico o mero arbitramento do resultado para fins de tributação. Nesse sentido é o entendimento do Conselho dos Contribuintes.

Aduz que os médicos cooperados, em decorrência do contrato firmado por sua mandatária, assumem o tratamento integral do usuário, nele se aglutinando as consultas médicas, todos os exames necessários ao diagnóstico e ao tratamento da enfermidade do paciente. Verifica-se, aqui, segundo a Recorrente, a imprecisão da alegação posta pela Fiscalização, quando afirma que a Contribuinte contrata a prestação de outros serviços e aquisições de produtos de terceiros não associados (tais como diárias hospitalares, serviços de enfermagem, como também aquisição de medicamentos para "revenda" em suas farmácias).

Resume a Recorrente, alegando que a atividade praticada pela empresa em relação aos medicamentos, possui as seguintes características: fornecimento de medicamentos a preço de custo aos usuários e médicos cooperados mediante receita de médico cooperado. Nesse sentido, conclui que a conjugação desses elementos permite entender que o fornecimento de medicamentos pela empresa, em nome dos médicos cooperados, não é um fato que possa ser apartado do ato cooperativo, como pretende a d. fiscalização. Bem ao contrário, o ato cooperativo, para que efetivamente exista e se implante, necessita do fornecimento de medicamentos, sem os quais a prestação de serviços médicos será

impraticável. Não se trata de revenda, tal como a conhecemos no Direito Comercial, com caráter de negócio agregação de valor ao preço e, claro, objetivo de lucro.

Prossegue a Recorrente, alegando que o custo de aquisição desses medicamentos não é suportado pela empresa, mas sim pelos médicos-cooperados, porque são estes que prestam o serviço disponibilizado ao usuário. A teor dos artigos 3º, 4º e 7º da Lei Federal nº 5.764/71, a empresa presta serviços aos médicos e não como sugere o relatório fiscal, para o qual os médicos prestam serviços à cooperativa. Raciocínio dessa ordem subverte, por completo todo o disposto na Lei nº 5.764/71.

Os acórdãos nºs 101-92.897, 105-12.961 e 101.93-044 mencionam que ao contratar com os consumidores a prestação de serviços por não associados, a sociedade está praticando ato não-cooperativo. No entanto, entende a Recorrente, que a empresa não contrata com não associado. Somente associados (médicos cooperados) que prestam serviços aos usuários. Portanto, segundo ela, é totalmente descabida, ao presente caso, as decisões trazidas à colação pela Fiscalização.

Alega a Recorrente, que para a boa compreensão da extensão e alcance do ato cooperativo, impõe-se conhecer de perto as características e a forma de atuação das sociedades cooperativas, cuja singularidade as diferencia das demais pessoas jurídicas, inclusive e especialmente para fins tributários. Sendo, segundo a Recorrente, a Lei nº 5.764/71 o ponto de partida.

A primeira particularidade que desponta da leitura do texto é o fato das cooperativas, especialmente as de trabalho, prestarem serviços diretamente aos seus associados, proporcionando-lhes condições de organização e planejamento comum do trabalho, o qual é colocado à disposição dos usuários em geral. Assim, ao se associarem a empresa, os médicos colocam sua atividade profissional à disposição da coletividade, verdadeira destinatária dos serviços médicos realizados. Nesse contexto, a Recorrente serve-se a mero instrumento a viabilizar a contratação global da atividade dos seus sócios, relacionando o trabalho

destes, em conjunto, aos usuários dos seus serviços. Alega a Recorrente ser mera mandatária de seus associados, posto que a atividade que exerce é de proveito comum.

Aduz a Recorrente, que as cooperativas prestam serviço, em regra, exclusivamente aos associados, praticando os atos inerentes à sua finalidade (atos cooperativos). Tais atos cooperados, por sua vez, dividem-se em atos de meio e atos de fim. Tem-se por ato-fim aquele que se circunscreve à realização final da atividade econômica dos sócios, ou seja, do objeto da cooperativa. O ato-meio por sua vez, caracteriza-se materialmente quando, para a consecução do ato-fim, impõe-se a prática de outros atos correlatos, de verdadeiro auxílio, de natureza instrumental, sem os quais não se chegaria ao objetivo final. No caso da Recorrente, as realizações de exames laboratoriais, diagnósticos por imagem, internações e cirurgias, etc.

Nesse sentido, argumenta a Recorrente, que o ato-meio é parte integrante do ato cooperado, considerando este em toda sua amplitude, atuando mesmo como legítimo instrumento da atuação médica, desta não podendo se dissociar. Diz, ainda, que não existirá o ato cooperado-fim (prestação de serviços médicos a coletividade), se não se praticar o ato cooperado-meio (exames, internações, etc.). Este é pressuposto daquele. Entende que ambos caracterizam-se como ato cooperado, devendo, portanto, sofrer o mesmo tratamento tributário. A idéia fundamental para a caracterização do ato cooperativo, na explicação do Prof. Ricardo Mariz de Oliveira, é a presença do cooperado em uma das "pontas" do negócio.

Diante disto, não há condição de conferir à atuação qualquer cunho de validade, porquanto parte de premissas falsas, o que impõe o acolhimento do presente recurso, com a decretação da nulidade do auto de infração.

Tem como fato inegável a Recorrente, que as entradas decorrentes dos atos cooperados não são da cooperativa (embora seja ela a destinatária imediata), mas sim de seus associados (destinatários mediatos) que são

os verdadeiros prestadores de serviços aos usuários em geral. Tais valores são a remuneração desses profissionais, pagas através de repasse da cooperativa.

Resta evidente, segundo a Recorrente, que o produto resultante da prática de atos cooperativos – atos-fim e ou atos-meio, não configura faturamento. Não tendo, portanto, base de cálculo para incidência do CSL.

Vale dizer, ainda, que a lei não previu a incidência do IRPJ sobre valores alheios ao lucro, para haver a incidência, tem que haver faturamento. Transcreve um julgado do STJ (Resp. nº 639.684-PR) que discorre fartamente acerca da não incidência bem como da ausência de lucro das sociedades cooperativas (Unimed de Cascavel Cooperativa de Trabalho Médico), tal como na hipótese ora defendida.

Apenas na eventualidade de não serem acolhidas às argumentações declinadas pela empresa, tendentes por si só para supedanear a anulação do presente auto de infração, de rigor à sua retificação para, ao menos, extrair a aplicação da Taxa Selic. Afirma a Recorrente que a incidência da referida taxa sobre o suposto débito também não encontra respaldo jurídico.

Alega, segundo conceito do qual ninguém distoa, os juros “são o rendimento do capital, os frutos civis produzidos pelo dinheiro, sendo, portanto, considerados como bem acessórios (art. 60, CC), visto que constituem o preço do uso do capital alheio, em razão da privação deste pelo dono, voluntária ou involuntariamente”. Entende que os juros moratórios constantes do auto de infração também possuem caráter de indenização, tendo por pressuposto a mora, ou seja, agem como complemento indenizatório da obrigação principal, destinando-se a apenas a mora. Nesse sentido, transcreve as palavras do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho.

Esclarece que em matéria tributária, a natureza dos juros moratórios é uma só: visa compor o patrimônio do Estado, lesado pela demora do devedor em adimplir a obrigação; a mora (atraso), pois, é pressuposto da incidência

desta espécie de juros, elemento essencial para sua existência. Diz ter sido a Lei nº 9.065/95 quem primeiro determinou a utilização da Taxa Selic no cálculo dos juros de mora devidos no inadimplemento de obrigações tributárias, sendo que sua forma de cálculo está regulamentada nas Circulares BACEN 1.594/90, 2.311/93 e 2.671/96.

Da leitura destas normas infra-legais, alega a Recorrente, que é fácil perceber que a referida Taxa é resultado das negociações dos títulos públicos e da variação dos seus valores de mercado, que são publicados diariamente. É uma "taxa de referência" calculada e divulgada unilateralmente pelo BACEN, que se utiliza, para tanto, da variação do custo do dinheiro e da flutuação desse custo no mercado financeiro.

Prossegue, afirmando que se levando em conta os elementos que integram a fórmula de apuração da Taxa Selic, não há nada que lhe confira caráter moratório, mas, bem ao contrário, fica evidente que esta taxa traduz com fidelidade o custo do dinheiro no mercado interno.

Conclui, nesse sentido, que a sua adoção como supostos juros "moratórios" (sic) é expediente ilegal e inconstitucional, pois desnatura por completo o pressuposto e a finalidade desta espécie de juros; a Taxa Selic, da forma como existente e calculada hoje, não guarda qualquer correlação lógica com a recomposição do patrimônio lesado, pela falta do tributo não pago, como se busca nos juros moratórios. Desta forma, o caráter estritamente remuneratório da referida taxa não permite sua utilização para qualquer outra finalidade que não seja remunerar o capital alheio, não se prestando para a indenização objetivada nos juros moratórios.

Em relação à cobrança da Taxa Selic estar autorizada pela Lei nº 9.065/95, com fulcro no art. 161, § 1º, do CTN, que isso seria suficiente para legitimar sua incidência no caso concreto, entende a Recorrente não poder ser alegado. Esclarece que uma lei ordinária não pode alterar a natureza das coisas,



dando-lhes contornos totalmente estranhos e até opostos, apenas para os legítimos fins da tributação. É o que precisamente o que proíbe o art. 110, do CTN.

Assim, segundo a Contribuinte, as lições extraídas do Direito Privado, concernentes ao conceito de juros, suas possíveis naturezas e classificações, são inteiramente transplantadas para o direito tributário, sem qualquer alteração na essência daqueles conceitos. Os juros remuneratórios e os moratórios, tal como no Direito Privado, também se distinguem uns dos outros na seara tributária, aplicáveis para hipóteses diversas e com pressupostos inconfundíveis.

Desta forma, a Lei nº 9.065/95, ao adotar juros remuneratórios para onerar débitos tributários em atraso, está pretendendo alterar não só o conceito dessas duas espécies de juros, mas também o próprio fundamento da incidência do acréscimo, que é mora. A Lei nº 9.065/95 não encontra fundamento no art. 161, §1º, do CTN, porque este dispositivo complementar autoriza a definição de outra taxa de juros, desde que contenha e reflita natureza moratória, e não remuneratória!

Ressalta a Recorrente, que os juros moratórios podem perfeitamente ser fixados abaixo de 1% (um por cento), porque o art. 161, §1º, do CTN, assim o permite, e, indo além, o atual panorama econômico brasileiro reclama esta providência, principalmente se levarmos em conta as baixíssimas taxas inflacionárias vigentes, até com deflação!

Alega, ainda, que o direito como um todo, e o direito tributário em particular, sofrem constantes influências da realidade sobre a qual incidem, que, por sua vez, é dinâmica e mutante, em velocidade cada vez mais espantosa. Cabe, pois, aos operadores do Direito – estudiosos, cientistas, aplicadores, julgadores, etc – interpretá-lo e adequá-lo à dinâmica social-político-econômica sobre a qual irá incidir, para que a norma jurídica possa ter um mínimo de eficácia. O que ocorre com a norma inserta no §1º, do art. 161, do CTN: foi elaborada em 1972, quando a realidade econômica era outra, sendo justo afirmar, que naquela época 1% de juros



moratórios em favor da Fazenda Pública era muito pouco. Bem diferente da realidade atual!

O CTN é claro no sentido de dizer que a Lei pode até fixar percentual superior a 1%, o que não significa, porém, segundo a Recorrente, dizer que a Lei que regulamenta a matéria possa delegar a quantificação dos juros a órgão da administração federal, portanto, integrante do Executivo, que é parte interessada na cobrança do tributo e na oscilação do mercado em razão dos títulos que emite.

No mais, caso seja mantido o crédito tributário, o que a Recorrente admite apenas para efeito de argumentação, diante de todas as razões antes expostas, a multa foi fixada no patamar de 75%. A multa aplicada, com caráter punitivo, deu-se em razão de a Fiscalização ter visitado o estabelecimento da Recorrente, o que, segundo esta, não é motivo suficiente para justificar aquele percentual. Quando se trata de imputação de multa com caráter punitivo, não bastam meros indícios de conduta dolosa ou fraudulenta, mas sim prova in concreto dessa conduta. Conclui, nesse sentido, pela total impropriedade da multa aplicada, pois não restou caracterizada conduta dolosa ou fraudulenta por sua parte. Quando muito, poder-se-ia aplicar a multa no patamar de 20%, nos termos do art. 61, §2º, também da Lei nº 9.430/96.

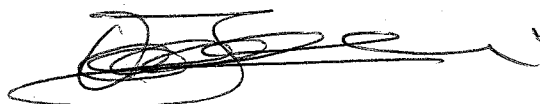
Alega a Recorrente, que a multa fixada tem nítido efeito confiscatório. A multa, como instrumento de arrecadação tributária, observará as diretrizes fixadas pelo Sistema Constitucional Tributário, dentre as quais encontra-se plasmado o Princípio da Vedação da Tributação com efeito de Confisco, encartado no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. É imperioso estender a vedação contida no comentado preceito constitucional no que tange à multa, uma vez que esta é consectário do tributo, seguindo a mesma sistemática constitucional para ele prevista. Requer, portanto, a exclusão da multa, ou, no mínimo, o seu redimensionamento para 20%.

Além da referida multa moratória, aplicou-se também ao principal a multa isolada, também no patamar de 75%, sem qualquer justificativa para tanto. Segundo a Recorrente, o atraso ou ausência de pagamento já está devidamente reparado pela incidência dos juros e da multa de mora, ou seja, o “fato-gerador” dos juros e da multa de mora é, exatamente, o não pagamento no prazo legalmente previsto.

Alega a Recorrente, que o fato-gerador da multa isolada simplesmente não existe, ou, se existe, será o mesmo da multa de mora. Nesta hipótese, estaremos diante de uma dupla penalidade pela mesma infração, o que inadmissível no nosso direito. A cumulação de juros de mora, multa de mora e multa isolada, apesar de estar previsto em Lei – o que não se ignora – é absolutamente incabível. Transcreve algumas decisões do E. Conselho, no sentido da impossibilidade de cobrança de multa de ofício e de multa isolada sobre um mesmo fato, como ocorreu na presente autuação.

Requer por fim seja cancelado o Auto de Infração e respectivo débito ali consubstanciado, em respeito à especialidade do ato cooperativo e sua condição de não-incidência do IRPJ e dos demais tributos glosados reflexamente. Requer, quando menos, a anulação do lançamento fiscal pela omissão da DD. Autoridade quanto à necessária segregação dos valores supostamente tributáveis. Caso assim não entenda, e tendo em vista o princípio da eventualidade, requer seja cancelada a multa e os juros pretendidos pela fiscalização, por serem totalmente descabidos na espécie.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende dos autos, a matéria posta à apreciação dessa E. Câmara, diz respeito às exigências relativas ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pela constatação de ter a contribuinte lançado indevidamente na declaração de IRPJ valores não comprovados sob a rubrica de "despesas não-operacionais", "outros custos", "despesas não necessárias" e "resultados não tributáveis de sociedade cooperativa", além de não ter a empresa comprovado a origem e a efetiva entrega de numerário "empréstimos de associados".

No mérito, em grau de recurso, a Recorrente se insurge tão somente em relação à exigência dos tributos lançados sobre os supostos atos cooperativos, ao argumento de que toda a receita que aufera é receita dos médicos, pelo seu trabalho, e que todas as despesas são dos médicos, pagas pela cooperativa como mandatária dos mesmos, e sendo assim, tais atos só podem ser enquadrados como atos cooperativos.

Se insurge também em relação ao Parecer Normativo n. 38/80 que trata do arbitramento, ao argumento de que referido ato subverte o ordenamento jurídico positivo, asseverando, ainda, que possuía contabilidade regular, através da qual poder-se-ia eventualmente apurar o montante tributável, tornando sem sentido o mero arbitramento do resultado para fins de tributação, eis que toda a sua atividade é abrangida pelos atos cooperados.

Por fim, requer a exoneração da aplicação da taxa SELIC por entender ilegal e inconstitucional, da multa de ofício por ter nítido efeito de confisco, bem como da multa isolada, por incabível, tendo em vista que a mesma é exigida sobre o mesmo fato gerador da multa de ofício.

Inicialmente, é de se observar que não procede as argumentações despendidas pela Recorrente em relação ao arbitramento, tendo em vista que no presente caso a fiscalização procedeu ao levantamento do imposto de renda com base na própria escrita da contribuinte, ou seja, determinou o *quantum* devido após ajustar as bases de cálculo decorrentes das irregularidades apuradas, tais como, omissão de receitas, custos e/ou despesas não comprovadas e/ou não necessárias e ajuste do lucro líquido resultante da exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados.

Portanto, verifica-se que a fiscalização utilizou a própria escrita fiscal da Recorrente para apurar a exação ora questionada, não prosperando assim os argumentos despendidos pela Recorrente em relação ao arbitramento do lucro procedido pela fiscalização, eis que completamente equivocado dos fatos.

Outro equívoco da Recorrente diz respeito à suposta multa isolada exigida no presente feito. Conforme se depreende a fl. 01, verifica-se que se exige da contribuinte, além das exigências do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, juros moratórios e a multa de ofício, mas em momento algum a suposta multa isolada, até porque, por ocasião dos fatos geradores (1994 e 1995), tal penalidade ainda não existia no mundo jurídico, tendo em vista que a mesma só foi introduzida por ocasião da Lei n. 9.430/96, para vigorar a partir do ano-calendário de 1997.

Logo, não há o que se exonerar no presente feito exigência que não existe.

Quanto à exigência decorrente dos atos cooperados, verifica-se que a Recorrente teve, por diversas vezes, não só por ocasião do procedimento fiscal, mas também por ocasião da diligência determinada pela decisão recorrida, a

oportunidade de apresentar a segregação contábil entre atos cooperados e não cooperados, não o fazendo em nenhum momento, ao argumento de que todo o seu resultado é decorrente de atos cooperados, não restando, portanto, alternativa a fiscalização senão proceder ao lançamento para exigir o tributo com base nos resultados apurados pela contribuinte e ajustados por ocasião do lançamento.

É sabido que as sociedades cooperativas apresenta características peculiares, estando sujeitas ao cumprimento de regras próprias, constantes de legislação específica.

A Lei nº 5.764/71 disciplina a constituição, e o funcionamento das cooperativas, definindo direitos e deveres, a natureza dos atos cooperativos praticados, e por não visarem lucro por força de lei (art. 3º.), não constituem base de cálculo do tributo, bem como os atos não cooperativos praticados pela cooperativa conforme determinações contidas nos artigos 85, 86 e 88 desta lei, que definem e delimitam as operações com as quais as cooperativas poderão efetuar, sem, no entanto perder a sua natureza jurídica de cooperativa, os quais geram lucros pela intermediação entre os seus associados e terceiros, os quais se submetem a tributação como as demais atividades econômicas com fins lucrativos.

Dessa forma, o resultado do ato cooperativo típico constitui caso de não incidência do imposto de renda. Como já consignava o Decreto-lei nº 59/66, em seu artigo 18, *“Os resultados positivos obtidos nas operações sociais das cooperativas não poderão ser, em hipótese alguma, considerados como renda tributável, qualquer que seja a sua destinação”* e a Lei nº 5.764/71 não modificou o tratamento, pois em seu artigo 111 diz que *“Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei”*. Estes dispositivos autorizam, em casos especiais, transações da cooperativa com não cooperados ou a participação dela em sociedade não cooperativa.



Nesse passo, a administração fiscal sempre reconheceu como caso de não incidência tributária a renda proveniente de ato cooperativo típico, como se verifica dos PN CST nºs. 155/73, 73 e 114/75, 33 e 38/80.

Por seu turno, a legislação autoriza, em casos especiais, transações da cooperativa com não cooperados ou a participação dela em sociedade não cooperativa, porém, os resultados apurados nessas atividades, devem ser apurados em separado, pois devem sofrer tributação como os resultados apurados pelas demais pessoas jurídicas.

Dessa forma, caso a entidade realize operações com terceiros, deverá apropriar os resultados em separado, podendo deduzir nessas operações, uma parte das despesas operacionais. Para a apuração do resultado a ser oferecido à tributação, a forma utilizável é a distribuição das despesas proporcionalmente às receitas auferidas entre os atos cooperados e às atividades estranhas ao objetivo social das cooperativas.

Assim sendo, deve-se excluir da base de cálculo do imposto os resultados obtidos na atividade fora da incidência do tributo quando da apuração do lucro real. Em outras palavras, vale dizer que na apuração do lucro tributável, devem ser excluídos os resultados obtidos nas operações com cooperados.

Na hipótese dos autos, ao contratar com terceiros, pessoas físicas ou jurídicas não associadas a prestação de serviços, a sociedade cooperativa está praticando atos não cooperativos, não importando se representam relevante serviço acessório ao melhor atendimento dos clientes dos cooperados, devendo, portanto, ao teor das normas legais, serem considerados como atos não cooperados e oferecidos à tributação.

Logo, por não ter a Recorrente segregado contabilmente o resultado dos atos cooperativos e não cooperativos, e tendo em vista que sua escrituração não permite distinguir as receitas segundo sua origem, e ainda, por ter a contribuinte peremptoriamente se negado a demonstrar os seus atos cooperados

Processo nº. : 10845.002308/99-61
Acórdão nº. : 101-95.678

dos não cooperados, correto o procedimento adotado pela fiscalização ao considerar indevida a exclusão efetuada pela Recorrente a título de "Resultados não Tributáveis de Sociedades Cooperativas" na sua Declaração de Rendimentos.

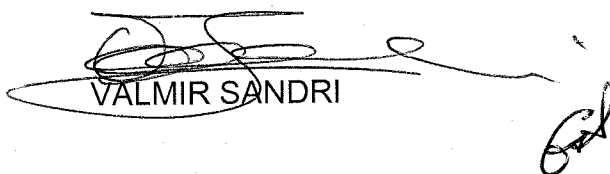
Quanto à exigência dos juros moratórios calculados com base na taxa Selic, é de se observar que a matéria não mais comporta questionamento perante esta esfera administrativa, tendo em vista que a mesma já se encontra sumulada por este E. Conselho, conforme se depreende da Súmula 1º. CC n. 4.

Em relação à tributação reflexa – CSLL, PIS, COFINS e IRRF -, devido à estreita relação de causa e efeito existente entre a exigência principal – IRPJ -, e as que dela decorrem, uma vez mantida a imposição principal, idêntica decisão estende-se ao procedimento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Isto posto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de agosto de 2006


VALMIR SANDRI