



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/AM

Sessão de 17 de setembro, 1990

ACORDÃO N.º 103-10.613

Recurso n.º - 97.507 - IRPJ - EXS: DE 1985 e 1986

Recorrente - UNIMED DE TAUBATÉ - COOPERATIVA DE TRABALHOS MÉDICOS

Recorrida: - DRF em TAUBATÉ-SP

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. - Quando objetivo reduzir ou excluir tributos, é vedada a retificação após a notificação do lançamento de ofício.

COOPERATIVAS - RESULTADOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. - O resultado de aplicações financeiras, auferido por sociedades cooperativas, por não se constituir em ato cooperativo, não está fora do campo de incidência do imposto de renda, pelo que é tributável.

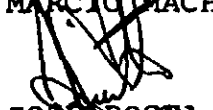
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED DE TAUBATÉ - COOPERATIVA DE TRABALHOS MÉDICOS.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA que dava provimento as receitas financeiras no exercício de 1985.

Sala das Sessões (DF), em 17 de setembro de 1990.

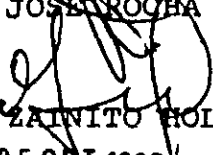

MARCIO MACHADO CALDEIRA

- PRESIDENTE


JOSE ROCHA

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: 25 OUT 1990


ZAIRITO HOLANDA BRAGA

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, FRANCISCO DE PAULA SCHETTINI, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e BRAZ JANUÁRIO PINTO. Ausentes por motivo justificado os Conselheiros DÍCLER DE ASSUNÇÃO e VICTOR LUIZ DE SALLES FREIRE.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10860/001.084/89-55
RECURSO Nº 97.507
ACÓRDÃO Nº 103-10.613
RECORRENTE: UNIMED DE TAUBATÉ - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

R E L A T Ó R I O

UNIMED DE TAUBATÉ - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, foi autuada conforme Auto de Infração às fls. 44/50 pelas seguintes irregularidades (fls. 47):

Exercício de 1985, ano base de 1984

Não ofereceu à tributação o resultado de atos praticados com não cooperados, classificados como

- Atos auxiliares	
- recuperações diversas....	77.869,00
- atualização monetária.....	24.785.969,00
- Imposto de Renda na Fonte, relativo ao resultado de aplicações financeiras, subtraído destas quando da tributação na declaração	2.473.452,00
Soma	27.337.290,00
- Atos acessórios	669.921.560,00
RECEITAS TRIBUTÁVEIS	697.258.850,00
MENOS DESPESAS PROPORCIONAIS	670.895.575,00
RESULTADO TRIBUTÁVEL.....	26.363.275,00

Exercício de 1986, ano base de 1985

Reduziu indevidamente o lucro real, no montante em que constituiu a provisão para o imposto de renda da pessoa jurídica, após a destinação do resultado do exercício às reservas legal e FATES, redução indevida essa no montante de Cr\$ 30.482.539,00.

As infrações foram capituladas nos artigos 129-II, combinado com o artigo 157 do RIR/80, as relativas aos exercício de 1985, e nos artigos 154 e 155 do RIR/80, as relativas ao exercício de 1986.



A interessada impugnou a exigência às fls. 54/59, alegando em resumo o seguinte:

a) houve erro material do digno Auditor Fiscal, ao computar... no exercício de 1985 a parcela de Cr\$ 77.869,00 a título de recuperações diversas, tendo em vista que esse valor já integrava o montante de Cr\$ 24.785.969,00 no grupo "Receitas Atos Cooperativos Auxiliares";

b) as receitas de atualização monetária, no montante de Cr\$ 24.785.969,00, são as receitas financeiras auferidas no ano base de 1984. São elas que estão sendo tributadas, pois excluindo-as das "Receitas de Atos Cooperativos Auxiliares" e deduzindo do saldo o valor das despesas respectivas, o resultado seria negativo e, portanto, insuscetível de tributação;

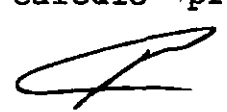
c) efetuada a inclusão das receitas financeiras no grupo das receitas decorrentes dos "Atos Principais" (que são os Atos Cooperativos), o resultado final desses atos seria positivo, porém também não tributável;

d) a tributação sobre as receitas financeiras é indevida, consoante a doutrina cooperativista e remansosa jurisprudência do Poder Judiciário, consoante os exemplos de julgados que cita às fls. 55 e 56;

e) quanto ao exercício de 1986, ano base de 1985, a exigência fiscal estaria correta

"se corretas estivessem a elaboração do balanço e a declaração de rendimentos da impugnante".

Entretanto, essas duas peças estão incorretas. Consoante demonstra às fls. 57 e 58, "com exceção, obviamente, da problemática dos resultados das operações financeiras", o resultado final seria negativo se aplicada a forma de cálculo prevista no Parecer Normativo 38/80.



Pelo que expôs, requer às fls. 58/59, com relação ao ano base de 1984, a exclusão da parcela de Cr\$ 77.869,00, computada em duplicidade, e que fosse julgada improcedente a autuação, "ainda que, também argumentativamente, houvesse omissão de receita". Com relação ao ano base de 1985, requer sejam admitidas as retificações do balanço e da declaração de rendimentos, julgada improcedente a autuação e efetuada a restituição de 755,26 ORTN que teria sido recolhida a maior, como imposto, indevidamente.

Às fls. 101 e 102 o Autor do feito manifesta-se sobre a impugnação, acolhendo a exclusão da parcela de Cr\$ 77.869,00, computada em duplicidade. Quanto à não tributação das receitas financeiras, contesta a pretensão da Impugnante porque referida receita não decorre das relações entre a cooperativa e seus associados. Entende, também com amparo no art. 87 da lei 5764/71, que referidas receitas não poderiam ser distribuídas como sobras, devendo integrar o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, pelo que, também por essa distribuição, a cooperativa reincide na infração capitulada no artigo 129, § 1º, do RIR/80, importante daí tributar o resultado apurado (art. 129, § 2º, do RIR/80). Quanto à inclusão do Imposto de Renda na Fonte, para compor a base de cálculo, observa o autor do feito que a interessada não questionou a matéria.

Com relação ao exercício de 1986, ano base de 1985, manifesta o Autor do feito que a cooperativa solicita a retificação de sua declaração sem apresentar qualquer argumentação contrária ao correto procedimento fiscal. Essa retificação, após o lançamento ex-officio, está impedida por força do que dispôs o Decreto-lei nº 1967/82, pelo que opina pela manutenção da exigência.

Subindo o processo à apreciação da Autoridade Singular, acompanhou ela o entendimento fiscal, acolhendo apenas a exclusão da parcela de Cr\$ 77.869,00 da base de cálculo do exercício de 1985, ano base de 1984, conforme Decisão prolatada às fls. 104/106.



Notificada dessa Decisão em 28.05.90, conforme AR às fls. 108, em 27.06.90 a interessada interpôs contra ela o recurso de fls. 109/111, reiterando as razões de defesa apresentadas na impugnação, acrescentando, com relação ao exercício de 1986, ano base de 1985, que a Autoridade Singular olvidou-se de que não pode haver cobrança de tributo contra a lei, como ficou evidenciado na impugnação.

Pelo que expôs, requer a reforma da Decisão singular.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro JOSÉ ROCHA, Relator:

O recurso foi interposto com guarda do prazo regulamentar.

A matéria relativa à tributação das receitas financeiras, pelas cooperativas, não é nova neste Conselho, nem nesta Câmara. As disputas suscitadas pelas Cooperativas decorrem de uma interpretação precipitada do que limita, dispõe e autoriza o artigo 111 da Lei nº 5.764, de 16.12.71, matriz do artigo 129 do RIR/80, cujo "caput" estipula que:

"Art. 129 - As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades (...)" (grifei)

Como se verifica, as cooperativas não são entidades isentas do imposto de renda. Apenas os atos cooperativos é que estão excluídos dessa incidência.



CARLOS ERVINO GULVIAS, em substancioso estudo sob o título "IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICAS E AS SOCIEDADES COOPERATIVAS" ("REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO" nº 17, abril/junho de 1981 (sparata), Editora Resenha Tributária, 1982), esclarece o assunto com bastante propriedade:

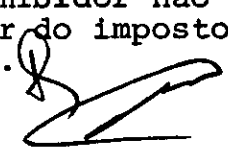
7.3.1 - A norma tributária, em relação às pessoas jurídicas e, portanto, em relação às sociedades cooperativas, incide sobre um suporte que contém, como elemento nuclear, o lucro. O lucro a ser tomado como fato-índice de capacidade contributiva é o apurado segundo as leis fiscais e não segundo as leis comerciais (v. n. 2.4.1, supra).

.....

7.3.1.1 - Do que foi exposto, podemos chegar a uma primeira conclusão; de que sobras não podem servir de base de cálculo por não se conceituarem jurídica ou economicamente como lucros; ajustes feitos sobre sobras não podem conduzir ao "lucro real". Para que fique demonstrada essa impossibilidade, basta ponderar que, se fosse lícita a intercomunicação desses valores heterogêneos, seria praticamente impossível cumprir a finalidade do art. 111 da lei especial (isonomia) quando a cooperativa, propositadamente, reduzisse ao mínimo a contribuição devida por seus associados, de forma a serem, as insuficiências assim provocadas, financiadas com resultados tributáveis.

7.3.2 - Certo, entretanto, que quando o elemento lucro aparece, segundo previsão da Lei 5.764, ele preenche o núcleo da regra tributária. Ao revés, não se pode incluir algo pertencente à categoria não-lucro entre os valores positivos que compõem o fato jurídico-tributário.

7.3.3 - Por seu turno, não se pode falar em isenção. A norma de isenção serve para produzir juridicização preexcludente de incidência, da hipótese que descreve os fatos-índices de capacidade contributiva, ou seja, acrescenta um plus que inibe a criação da relação jurídica do tributo. Esse plus é sempre de natureza não tributária e visa à proteção jurídica de um interesse público, mas em cuja ausência o sujeito passivo fica exposto ao lançamento. Esse elemento inibidor não se encontra presente no fato gerador do imposto de renda das sociedades cooperativas.



.....

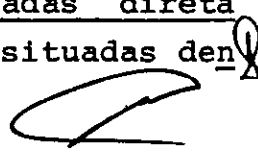
7.3.5 - A ausência de lucro, no caso, implica insuficiência do suporte fático e, portanto, acarreta a não-incidência da regra tributária, o que, aliás, ocorre sempre que qualquer pessoa jurídica não tenha apurado lucro fiscal. Resta concluir, assim que o regime tributário das cooperativas de corre naturalmente do próprio reconhecimento desse tipo societário pela ordem jurídica, o que importa dizer: não se sujeita ao tributo o resultado que, provier de atos típicos, pois estes não geram lucros; ao contrário, sujeitam-se ao imposto os resultados que decorrem de atividade não ligadas ao objetivo principal, como as descritas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei 5.764, bem como outros que contenham o elemento lucro." (Grifei)

O art. 129 do RIR/80, ao disciplinar o alcance fiscal do art. 111 combinado com os artigos 85, 86, 88 e 24, §§ 3º, da Lei nº 5.764/71, trilhou os caminhos dessa doutrina.

Observa-se que todas as operações ou atividades de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da Lei 5.764/71, disciplinados respectivamente pelos incisos I, II e III do art. 129 do RIR/80, cuidam de situações que envolvem os interesses dos cooperados, na medida em que se enquadram dentro do objetivo social da cooperativa, quer sejam "para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais" (inciso I), "para atender aos objetivos sociais" (inciso II), ou "para atendimento de objetivos acessórios ou complementares" (inciso III).

O elemento diferenciador entre as operações tributáveis e as não tributáveis, está no, fato de que aquelas não correspondem ao resultado de atividades ou operações realizadas diretamente com o cooperado, ou delas decorrentes. Cumpre lembrar que as sobras obtidas no exercício social, são distribuídas aos cooperados na proporção direta das operações com eles realizadas, e não da sua participação no capital da entidade (art. 4º inciso VII, da Lei 5.764/71).

As operações ou atividades não realizadas diretamente com o cooperado, ou delas decorrentes, estão situadas den



tro do campo da incidência tributária, nos termos dos artigos 85, 86 e 88 da Lei 5.764/71, incisos I, II e III do art. 129 do RIR/80, respectivamente, ainda, que realizadas "para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais", "para atender aos objetivos sociais", ou "objetivos acessórios ou complementares".

Não se contesta que as operações tiveram por objetivo salvaguardar os interesses da cooperativa e dos associados. Diferentes não são as situações previstas no artigo 129 do RIR/80, e nos artigos 85, 86 e 88 da Lei 5.764/71. Apenas que, por não corresponderem ao resultado de operações ou atividades desenvolvidas diretamente com os cooperados, na consecução dos objetivos-fins da entidade, ou delas decorrentes, o seu produto integra a parcela tributável das operações das cooperativas.

Esse o entendimento predominante nas três Câmaras deste Conselho, conforme são exemplos os Acórdãos 101-77.189, de 16.06.87; 103-07.776, de 28.01.87; 103-08.011, de 11.08.87: 105.1-912, de 03.09.86; 105-3.636, de 18.09.89, 105-3.638, de 19.09.89, entre outros.

Quanto ao respeitável Acórdão do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, mencionado na defesa, beneficia ele apenas as partes, não se estendendo seus efeitos a terceiros.

Dessa forma, entendendo deve ser mantida a exigência, com relação ao exercício de 1985, ano base de 1984.

Com relação ao exercício de 1986, ano base de 1985, a cooperativa não contesta, em si, o procedimento fiscal. Apenas requer a retificação do seu balanço e da respectiva declaração de rendimentos, o que se acolhido nos termos em que foi proposto às fls. 57/58, levará à apresentação de prejuízo real de Cr\$ 55.274.808, no exercício de 1986, com o que estará superada a tributação objeto do Auto de Infração, relativa a esse exercício, que tributa uma redução indevida de Cr\$ 30.484.539,00.



Registre-se, preliminarmente, que na retificação proposta às fls. 57/58, insiste a interessada em incluir as receitas financeiras dentro das receitas operacionais não sujeitas à tributação. Além desse posicionamento incorreto, a retificação após o início do procedimento de ofício está vedada pelo artigo 147, § 1º, do Código Tributário Nacional (art. 616 do RIR/80) e pelo Decreto-lei nº 1967/82, pelo que a pretensão da recorrente não pode ser atendida.

À vista do exposto, e do mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo, e no mérito nego-lhe provimento.

É o meu voto.

Brasília-DF., em 17 de setembro de 1990.


JOSE ROCHA

RELATOR