



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11070.001844/2001-50
Recurso nº. : 139.034
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 1997 a 2001
Recorrente : UNIMED MISSÕES - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO
MÉDICO LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 07 DE JULHO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.402

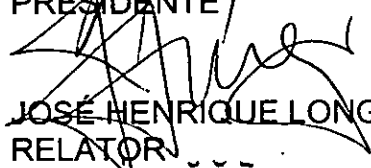
SOCIEDADE COOPERATIVA - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – ATOS NÃO COOPERADOS – Inobstante a vedação às cooperativas promoverem distribuição de qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, como também distribuir o resultado econômico da atividade com não cooperado é defeso ao Fisco, por falta de suporte legal, desconsiderar todo o ato cooperativo e tributá-lo como as demais sociedades com a justificativa de ter ocorrido distribuição de resultado de ato não cooperativo.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED MISSÕES - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro que negavam provimento.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e MARGIL MOURÃO GIL NUNES. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO e JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11070.001844/2001-50

Acórdão nº. : 108-08.402

Recurso nº. : 139.034

Recorrente : UNIMED MISSÕES - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO
MÉDICO LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência de IRPJ, CSL, PIS e COFINS dos anos de 1996 a 2000 em razão de a Unimed Missões ter distribuído aos associados os lucros correspondentes aos atos não-cooperativos.

De acordo com o Termo de Verificação de fls. 509/521, a receita auferida pela contribuinte teve origem em contratos de prestação de serviços médicos e planos de saúde. Nos contratos, verifica-se que os serviços médicos são prestados pelos associados, ao passo que os exames complementares e os serviços hospitalares são prestados por estabelecimentos ou profissionais credenciados pela cooperativa (não associados). As operações realizadas com seus associados estão abrangidas pela não-incidência do IRPJ a que estão sujeitas as demais pessoas jurídicas; já as operações diversas do ato cooperativo, realizadas com terceiros (não associados) não estão cobertas pela não-incidência tributária.

Em face do demonstrativo de apuração dos resultados com associados e não associados elaborado pela contribuinte (fls. 205/209), o AFRF verificou que na classificação da receita, a cooperativa não observou a proporcionalidade dos custos incorridos com associados e não associados, tendo apropriado receita no resultado com associados em proporção superior aos respectivos custos. Ademais, constatou-se que nos anos de 1996 a 1999, a fiscalizada apropriou como ato cooperativo apenas parte do resultado de aplicações financeiras.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11070.001844/2001-50
Acórdão nº. : 108-08.402

Diante de tais constatações, foi elaborado demonstrativo de apuração de resultados dos anos de 1996 a 2000 (fls. 383, 386, 389, 392 e 395), levando em consideração que a destinação dos resultados deve seguir o disposto na Lei 5764/71 (art. 87) no sentido de que os resultados das operações com não associados devem ser levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – FATES.

Contudo, segundo ainda o Termo de Verificação, a escrituração contábil da Cooperativa registrou a destinação dos resultados, após a constituição mínima do art. 28 da Lei 5764 – Fundo de Reserva (10%) e do Fates (5%) –, em favor dos cooperados. Nos anos de 1996, 1997 e 2000, a Cooperativa distribuiu aos cooperados as sobras líquidas e os lucros das operações com não associados; nos anos de 1998 e 1999, integralizou capital com lucros oriundos das operações com não associados, sendo que no Razão contábil de fls. 473/508 consta escrituração de devolução de quotas-partes aos cooperados que se desligaram da entidade nos anos de 1999 e 2000.

Por conta disso, a fiscalização concluiu que foram afrontados dispositivos que determinam a destinação do lucro para o Fates e a não distribuição de benefícios às quotas-partes, e que, como conseqüência, deve ser tributado todo o resultado nos termos do § 2º do art. 168 do RIR/94 e do § 2º do art. 182 do RIR/99.

Quanto ao PIS e COFINS, constituiu-se crédito tributário com base na totalidade das receitas da Cooperativa, sendo que tais valores foram adicionados ao lucro líquido por não serem dedutíveis (art. 41, § 1º, da Lei 8981/95). O lançamento foi dividido em dois autos de infração com o fim de suspender a exigibilidade da parte depositada judicialmente em função de ações judiciais interpostas com o objetivo de vir a ser desobrigada ao recolhimento de parte das contribuições (fls. 407/465).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11070.001844/2001-50
Acórdão nº. : 108-08.402

A decisão de 1º grau está às fls. 977/989, que conta com a seguinte ementa:

"COOPERATIVA – DISTRIBUIÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS EM OPERAÇÕES COM TERCEIROS – Tributa-se integralmente o resultado da sociedade cooperativa que distribuir aos cooperados lucros decorrentes de operações realizadas com terceiros não associados.

[...]
CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL – A existência de questionamento judicial, independente de ser antes ou depois da autuação fiscal, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

JUROS DE MORA – EXIGIBILIDADE SUSPENSA – DEPÓSITO JUDICIAL – É incabível o lançamento dos juros de mora na constituição de crédito tributário para prevenir a decadência, cuja exigibilidade esteja suspensa por depósito do seu montante integral."

Inconformada a Cooperativa apresentou seu Recurso Voluntário com os seguintes argumentos:

- a) descaracterizar uma cooperativa, para efeitos tributários, implica negar sua natureza jurídica e, em decorrência, o tratamento fiscal estabelecido pela legislação para com este tipo societário; a autuação deixou de levar em conta a personalidade jurídica da cooperativa para efeitos tributários;
- b) a jurisprudência afasta a descaracterização de sociedade cooperativa (apresenta julgados que rechaçam a desconsideração da cooperativa por prática de atos não cooperativos);
- c) a oferta de planos de saúde e a contratação de serviços auxiliares ao trabalho médico, mesmo sendo considerados tributáveis os respectivos resultados, ainda



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11070.001844/2001-50
Acórdão nº. : 108-08.402

assim não conduziram à descaracterização de uma sociedade cooperativa; conseqüentemente, é impossível também a tributação de atos tipicamente cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas;

d) a conseqüência prática traduzida no ato de que não podem ser distribuídos aos sócios da Cooperativa os resultados não cooperativos, é absolutamente ilegal; inexistente a possibilidade de descaracterização da cooperativa por esse fundamento;

e) o § 2º do art. 168 do RIR/94 estabelece que se a Cooperativa presta serviço com os que não são sócios então paga normalmente o imposto de renda; em momento algum a legislação permite converter resultados expressamente ditos não tributáveis em resultados tributáveis; isso exigiria norma expressa e explícita no texto legal.

Houve arrolamento de ofício dos bens da Cooperativa (fls. 1015/1016).

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11070.001844/2001-50
Acórdão nº. : 108-08.402

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

A questão posta é se o tratamento fiscal aplicado pelo AFRF à cooperativa, ora recorrente, que distribuiu o resultado relativo a atos não cooperativos, está de acordo com a lei. Ou seja, se a desobediência ao comando de destinação de tal resultado ao Fates tem como consequência a desconsideração da cooperativa e sua sujeição à incidência integral ao IRPJ e à CSL.

A Lei 5764/71 prevê a distinção dos atos cooperativos e não cooperativos, bem como seu tratamento fiscal e de destinação. Assim, o art. 79 é claro ao estabelecer quais são os atos considerados como cooperativos:

“Art. 79 – Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único – O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”

Como se disse, nesse texto legal também se prevê a possibilidade de prática de alguns outros atos pela Cooperativa (art. 86), sem sua descaracterização, bem como sua tributação pelo lucro real (art. 111):



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11070.001844/2001-50
Acórdão nº. : 108-08.402

“Art. 86 – As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e esteja de conformidade com a presente Lei.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

O artigo 87 da Lei 5764 estabelece qual o destino do resultado das operações com não associados:

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.”

Por fim, o art. 24, § 3º, proíbe a distribuição às quotas-partes do capital da cooperativa de vantagens ou privilégios, o que inclui o resultado dos atos não cooperativos:

“Art. 24. O capital social será subdividido em quotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário mínimo vigente no País.

§ 3º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.”

A E. 1ª Câmara julgou em outubro de 2004 caso semelhante ao presente e muito bem apreciou a pretensão do agente fiscal de tributar a cooperativa (atos cooperativos e não cooperativos) pelo sistema do lucro real (recurso 130.756 – Ac. 101-94.740, votação unânime).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11070.001844/2001-50
Acórdão nº. : 108-08.402

Desse modo, peço vênia para citar partes do voto do i. relator, Valmir Sandri, no mencionado acórdão.

O relator analisa inicialmente a possibilidade da prática de atos não cooperativos:

“Portanto, a primeira questão que se coloca a análise é a seguinte: é defeso às sociedades cooperativas distribuir aos seus associados, os lucros devidamente tributados advindos de atividades com não cooperados?”

A esta questão respondo afirmativamente e explico o porque.

A atividade das cooperativas apresenta características peculiares, estando estas sociedades 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 que não visam lucro por força de lei (art. 3º.), e que por conseguinte não constituem base de cálculo do imposto de renda, e 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.”

Em seguida, verifica a proibição de distribuição de benefício às quotas partes, ainda que tributados, e a obrigação de ser mantido o resultado de atividade não cooperada no Fates:

“Entretanto, é vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuído ao capital social (§ 3º., art. 24, da Lei 5.764/71), *verbis*:

“§ 3º. É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de qualquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11070.001844/2001-50
Acórdão nº. : 108-08.402

Da leitura do mandamento acima conclui-se que, independentemente tenha os atos não cooperativos sido submetidos à tributação, há vedação legal proibindo o pagamento de quaisquer vantagens aos associados ou terceiros, abrangendo neste particular a distribuição de lucros.

Da mesma forma, o art. 87 e parágrafo único do art. 88 da Lei n. 5.764/71, determina expressamente que os resultados das operações das cooperativas com não associados, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social - FATES", e serão contabilizadas em separado, de molde a permitir cálculo para a incidência de tributos.

Por outro lado, o FATES, de acordo com o art. 28, II, da Lei n. 5.764/71, destina-se à prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, jamais distribuídos aos associados, por ter destinações previstas legalmente, nelas não incluídas a distribuição de lucros.

Neste diapasão é o entendimento de Renato Lopes Becho, que ao analisar a função do FATES na promoção da educação cooperativista asseverou:

"É um valor para o sistema jurídico-cooperativo, com força para, se despositivado, permitir a descaracterização de uma cooperativa como tal. Isso porque, como veremos nos capítulos 7, 8 e 9, os resultados positivos dos atos não cooperativos jamais poderão ser distribuídos aos sócios-cooperadores, porém serão levados para o FATES, Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social. Esse fundo, indivisível, é o responsável pelo cumprimento desse princípio".

Desta forma, por pertencer à cooperativa e não aos cooperados os resultados gerados com os atos não cooperados, tendo em vista que estes não participaram nos atos daquela para a obtenção dos mesmos, não poderão tais resultados lhe serem distribuídos.

Em complemento, afasta a possibilidade da descaracterização da cooperativa tal qual promovida pelo AFRF:

A segunda questão que se coloca é, em tendo havido distribuição dos resultados com terceiros, dá azo à aplicação do § 2º, do art. 182, do RIR/99 (Decreto n. 3000/99), que prescreve, *verbis*:

"§ 2º. A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto".

Ou seja, por desobedecer aos requisitos de forma expressa no regime jurídico das sociedades cooperativas, pode a fiscalização tributária descaracterizar a sociedade e tributar todo o seu resultado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11070.001844/2001-50
Acórdão nº. : 108-08.402

A esta questão respondo negativamente, e explico também o porque.

A sociedade constituída sob a égide da Lei nº 5,764/71, adquire personalidade jurídica própria, não estando entre as competências do Fisco federal controlar o cumprimento por esta sociedade das normas específicas estipuladas para seu tipo de atividade, e por conseguinte descaracterizá-la como tal.

Por outro lado, mesmo que assim não fosse, não haveria como descaracterizar a sociedade e tributar seus resultados como as demais atividades econômicas com fins lucrativos, tendo em vista a inaplicabilidade do disposto no § 2º, art. 182, do RIR/99, por faltarlhe base legal para a sua validação, ou seja, um texto de lei antecedente autorizando a sua aplicação.

De fato, em matéria tributária, a legalidade apresenta-se como um princípio basilar de não poder ser imposto qualquer sacrifício que afete o patrimônio dos particulares sem que haja previamente uma lei, princípio este assegurado e inserido no inciso II, artigo 5º, da Constituição Federal, que trata dos direitos e garantias fundamentais "*Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*", como também, especificamente, em matéria tributária, no seu art. 150, I "É vedado a União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Portanto, a legalidade constitui-se em um óbice intransponível para a Administração Tributária, tendo em vista que, enquanto ao contribuinte é lícito fazer o que a lei não proíbe, ao Fisco somente cabe agir nos termos e dentro dos limites que a lei autoriza, ou seja, ao Fisco não é dada à liberdade de agir de acordo com a própria vontade, pois a discricionariedade da vontade da autoridade administrativa esta inteira e estritamente vinculada à lei.

Logo, não havendo na lei de regência a hipótese de descaracterização dos atos cooperativos para as sociedades que distribuem resultados de atos não cooperados aos seus associados, não pode simples decreto fazê-lo, sob pena de romper o equilíbrio da ordem jurídica."

Inobstante a falta de reconhecimento da legislação sobre a tributação pretendida pelo AFRF, não se suponha que o pagamento indevido de benefício aos associados estaria livre de tributos. É que a Lei 8981/95 prevê no § 1º do art. 61 a incidência de IRFonte para diversas situações, inclusive a aqui analisada:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11070.001844/2001-50
Acórdão nº. : 108-08.402

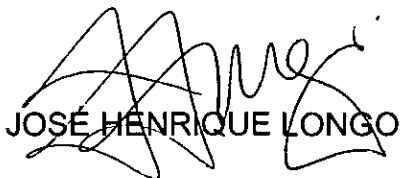
“Art. 61 – Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º – A incidência prevista no *caput* aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionista ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei n. 8383, de 1991”

Assim, por falta de previsão legal não há como manter-se o lançamento de IRPJ. Com relação aos demais tributos (CSL, PIS, COFINS), por se tratarem de reflexo do IRPJ, são por decorrência cancelados.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 07 de julho de 2005.


JOSE HENRIQUE LONGO

