



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA TURMA**

**Processo nº** 11070.001844/2001-50  
**Recurso nº** 108-139.034 Especial do Procurador  
**Matéria** IRPJ E OUTROS  
**Acórdão nº** 01-05.928  
**Sessão de** 11 de agosto de 2008  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** UNIMED MISSÕES - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

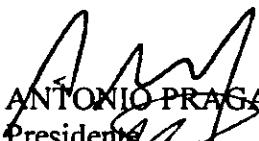
Exercício: 1998, 1999, 2000

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 especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.. Vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e Luciano de Oliveira Valença que deram provimento ao recurso.

  
ANTÔNIO PRAGA  
Presidente

  
JOSÉ CARLOS PASSUELLO  
Relator

D FORMALIZADO EM: 09 FEV 2009

Participaram, do presente julgamento os Conselheiros: Luciano de Oliveira Valença, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Clóvis Alves, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 1032 a 1040), com arrimo no art. 5º, I, do Regimento Interno<sup>1</sup> vigente à época da sua interposição, face à decisão da 8ª Câmara, consubstanciada no Acórdão nº 108-08.402, assim sumariado no site dos Conselhos:

**Número do Recurso: 139034**

**Câmara: OITAVA CÂMARA**

**Número do Processo: 11070.001844/2001-50**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: IRPJ E OUTROS**

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

**Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS**

**Data da Sessão: 07/07/2005 00:00:00**

**Relator: José Henrique Longo**

**Decisão: Acórdão 108-08402**

**Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**

**Texto da Decisão:** Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nelson Lóssó Filho e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro que negavam provimento. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto e José Carlos Teixeira da Fonseca.

**Inteiro Teor do Acórdão**



**- ac10808402-139034 ok.pdf**

**Ementa:** 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.

<sup>1</sup> Art. 5º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;

O especial foi provisoriamente admitido pelo Despacho nº 108-061/2006 (fls. 1042 e 1043) que reconheceu a quebra de unanimidade e a possibilidade de contrariedade à lei ou às provas.

Em contra-razões a empresa apresenta extenso arrazoadado no qual alega cerceamento do seu direito de defesa por não ter sido cientificada da decisão que lhe proveu o recurso voluntário e reitera razões pela manutenção da decisão recorrida e junta jurisprudência.

Conforme pedido de fls. 1044 se verifica que a empresa obteve cópia de fls. 1019 a 1029 do processo, que correspondem à decisão recorrida.

A exigência foi formalizada com descrição detalhada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 509 a 521), sendo de se observar o item que resume os procedimentos fiscais (fls. 510):

*"Em atendimento ao item 5 do termo de início da ação fiscal, a fiscalizada apresentou os demonstrativos de apuração dos resultados com associados e não associados constantes das fls. 205 à 209. Mediante o item 1 do termo de fl. 210, intimei a cooperativa para manifestar-se acerca do critério utilizado para apuração dos referidos resultados. Na resposta que consta na fl. 211, a fiscalizada afirmou:*

*"O critério utilizado na apuração dos atos principais, segue o exigido pela legislação fiscal e pela própria legislação cooperativista, sendo considerado na proporcionalidade atos somente na receita dos planos pré-pagamento".*

*No exame dos demonstrativos apresentados, verifiquei que na classificação das receitas, 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. Também constatei que nos anos de 1996 à 1999, a fiscalizada apropriou como ato não cooperativo apenas parte do resultado de aplicações financeiras (receitas de aplicações financeiras menos juros bancários). Estes procedimentos acabaram acarretando a redução do resultado tributável no período abrangido pela fiscalização.*

*Assim, obedecendo ao disposto no aludido Parecer, elaborei os demonstrativos de apuração dos resultados dos anos de 1996 à 2000, que se encontram nas fls. 383; 386; 389; 392 e 395, conforme a seguir descrito:*

*(...)"*

Além de conter descrição de outras situações, o relatório traz (fls. 517):

*"A escrituração contábil da cooperativa, embora consigne em separado as receitas e os custos com associados e não associados, apresenta apuração do resultado de forma englobada sem a segregação dos resultados com associados (sobras) e não associados*

*(lucros) conforme expresse no artigo 87 da Lei 5764/71<sup>2</sup>. O resultado apurado pela cooperativa é único, e o mesmo é utilizado como base de cálculo dos valores a serem transferidos para os fundos previstos no artigo 28 da referida Lei<sup>3</sup>. O saldo remanescente, após a constituição das provisões para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que a entidade entende como devidos, foi colocado à disposição da Assembleia Geral Ordinária que autorizou a distribuição aos cooperados e a integralização de capital. Cotejando a destinação dos resultados conforme determinado na Lei 5764/71 e a distribuição efetuada pela fiscalização, constata-se que:*

*Nos anos-calendário de 1996, 1997 e 2000, a fiscalizada além de distribuir aos cooperados as sobras líquidas, também distribuiu lucros decorrentes de operações realizadas com não associados.*

*Nos anos-calendário de 1988 e 1999, a contribuinte integralizou capital com lucros oriundos de operações realizadas com não associados quando o artigo 87 da Lei 5764/71 ordena a destinação dos resultados para o Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social. No razão contábil de fls. 473 a 508, consta a escrituração da devolução das quotas-partes aos cooperados que se desligaram da entidade nos anos de 1999 e 2000, comprovando-se desse modo a distribuição de lucros anteriormente capitalizados pela fiscalizada.*

*Ao proceder assim, a cooperativa afrontou ao determinado nos artigos 3º, inciso VII; 24, par 3º e 87, todos da Lei 5.764/71.*

*Para apuração do resultado, a contribuinte procedeu como qualquer outra pessoa jurídica tributada pelo lucro real, porém, para distribuição de seus resultados, abrigou-se sob o manto da não-incidência tributária dispensado ao ato cooperativo para distribuir seus lucros sem serem tributados."*

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

I - Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício;

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

§ 1º Além dos previstos neste artigo, a Assembleia Geral poderá criar outros fundos, inclusive rotativos, com recursos destinados a fins específicos fixando o modo de formação, aplicação e liquidação.

§ 2º Os serviços a serem atendidos pelo Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social poderão ser executados mediante convênio com entidades públicas e privadas.

É de se ver, ainda, a descrição contida no relatório do voto condutor da decisão recorrida (fls. 1020):

*"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.*

*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 consequência, 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."*

Já, o voto condutor da decisão recorrida traz excertos importantes:

*"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):*

*“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 10.756 – Ac. 101-94.740, votação unânime).”*

A exigência alcançou os anos calendário de 1996 a 2000 e englobou o IRPJ, CSLL, Pis e Cofins.

Como se observa trata-se de verificar se os fatos descritos pela autoridade lançadora são suficientes para a descaracterização da natureza jurídica da cooperativa.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.

## Voto

O recurso foi adequadamente admitido e deve ser apreciado.

A questão se resume em definir se os fatos relatados pela fiscalização são suficientes para a descaracterização jurídica ou fiscal da autuada.

As afirmativas da fiscalização permitem concluir que a empresa efetuou a segregação dos valores, apenas teria incorrido na irregularidade de destinar parte dos resultados para integralização de capital nos anos de 1998 e 1999. Com a retirada de alguns sócios em 2000, eles teriam recebido o reembolso do valor integralizado, contendo parte dos valores utilizados em 1998 e 1999 na sua integralização, que não tenho a informação de ser parcial ou total da participação, mas, pelas características da sociedade, deve ser parcial.

Teria ainda, distribuído aos associados valores correspondentes à parte dos resultados em operações com não cooperados, após constituir o Fundo de Reserva 10%), o Fates (5%) e as provisões para tributos (IRPJ e CSLL).

A verificação dos valores constantes das planilhas indica que foram destinados ao Fundo de Reserva e ao Fates valores superiores àqueles que corresponderiam aos valores referentes apenas aos atos cooperados, o que representa dizer que os sócios receberam apenas parte dos resultados das operações com não associados.

A sociedade tributou originalmente os resultados obtidos com operações não cooperadas, tanto que efetuou os ajustes no Lalur mediante exclusão da parcela correspondente aos atos cooperados, cujos cálculos não foram contestados pela fiscalização.

A tributação intentada representou verdadeira desconstituição da natureza jurídica da cooperativa, já que tributou integralmente suas receitas, quando comprova-se a ocorrência de operações cooperadas (com cooperados).

Sem dúvida podem as cooperativas operar com não associados desde que, como no presente caso tributem seus resultados.

O artigo 87 da Lei nº 5.764/71 define que os resultados das operações com não associados serão levados à conta do FATES e serão alcançados pelos tributos correspondentes.

No presente caso, apenas parte dos resultados (10%) foi levado ao FATES, sendo o restante levado a fundos e reservas e distribuído aos associados.

Resta apreciar o contido no parágrafo 2º do artigo 182 do RIR/99<sup>4</sup>, que prevê a tributação dos resultados da cooperativa na forma do RIR em casos de inobservância do

---

<sup>4</sup> § 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto.

estabelecido no parágrafo 1º do artigo 182<sup>5</sup>, que a fiscalização entendeu ser motivador da tributação global dos resultados da cooperativa e a Câmara recorrida interpretou de forma diferenciada.

A fiscalização como a cooperativa nada demonstraram com relação aos valor que estaria assegurado para pagamento a títulos de juros do capital.

Início por constatar que o parágrafo 2º não decorre de texto legal, carecendo em consequência de validade jurídica, já que a legislação tributária é instruída pelo princípio da legalidade e tipicidade, e não servindo, por consequência para a tributação generalizada dos resultados do ato cooperado, já que é garantia constitucional a impossibilidade de criação ou majoração de tributo sem que lei anterior o estabeleça..

Ademais, o sistema cooperativo é regulado por legislação própria e o funcionamento das cooperativas é autorizado e fiscalizado por órgãos próprios, como estabelecido nos artigos 17 a 20, aos quais compete decidir sobre eventuais irregularidades que impliquem na descaracterização da sociedade cooperativa.

A questão relevante que se coloca é acerca da omissão da legislação tributária no tratamento da situação em que a sociedade distribui em parte ou totalmente aos associados parcelas correspondentes ao lucro obtido em operação não correspondente ao ato cooperado, as quais, se bem estarem tributadas em sua formação, tem vedação legal para tal distribuição.

Encontro na legislação a vedação a tal distribuição, mas entendo corresponder ela à condição societária, cuja descaracterização somente pode ser declarada no âmbito do sistema cooperativo nacional pelos órgãos próprios de fiscalização do sistema cooperativo.

Não encontro, porém, na legislação tratamento específico para tal situação, sem deixar de considerar que já foram esses valores devidamente tributados, não identificando qualquer forma pela qual possam eles contaminar a proteção de não incidência tributárias aos atos cooperativos efetivamente praticados.

Estender a tributação a todos os atos cooperados a tributação com base no fato de ter a cooperativa distribuído aos associados parcelas oriundas dos atos não cooperados (já tributados pelo IRPJ e pela CSLL) se apresenta como uma forma de burlar a proteção superior assegurada por lei ao ato cooperativo.

Penso que essa irregularidade deve ser dirimida no âmbito do sistema cooperativo pelas instituições encarregadas da autorização e fiscalização do funcionamento das cooperativas, podendo redundar em punições administrativas ou societárias na forma de sua regulação própria.

Ressalto ainda que tal distribuição não pode nem deve ficar desonerada da tributação correspondente, que pode ser efetivada pela via da tributação na pessoa física dos

<sup>5</sup> § 1º 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 atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º)

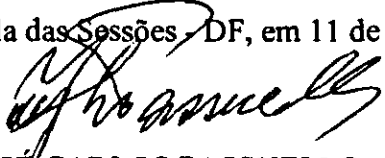
beneficiários, uma vez que de resultado de ato cooperativo não se trata, (incluída ou não no sistema de retenção na fonte). Sendo que já foi tributada na pessoa jurídica da cooperativa.

Concluo na mesma forma que a Câmara recorrida, lembrando ainda que a 1ª Câmara também já decidiu questão semelhante quando da prolação da decisão que produziu o Acórdão nº 101-94.740 – recurso nº 130.756.

Adoto a ementa do acórdão recorrido.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 11 de agosto de 2008.

  
JOSE CARLOS PASSUELLO

