



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Csc/7

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Recurso nº : 139754
Matéria : IRPJ E OUTROS EX(S): 1997 a 2001.
Recorrente : UNIMED IJUÍ – SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ – SANTA MARIA/RS
Sessão de : 02 DE DEZEMBRO DE 2004.
Acórdão nº : 107-07.888

IRPJ/CSLL/PIS E COFINS - COOPERATIVAS - NÃO-DESTINAÇÃO DOS RESULTADOS DE ATOS NÃO-COOPERADOS AO FATES - IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS - O comando do § 2º do art. 168 do RIR/94 só tem aplicação quando a contabilidade da sociedade cooperativa não permitir a separação das receitas tributadas das não tributadas. Não cabe à Receita Federal a fiscalização do descumprimento de normas da legislação do cooperativismo, quando a eventual infração não tem consequências tributárias diretas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED IJUÍ - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.

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


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, NEICYR DE ALMEIDA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'C' and 'N' joined together.



Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

Recurso nº : 139754
Recorrente : UNIMED IJUÍ – SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS
MÉDICOS LTDA.

RELATÓRIO

UNIMED IJUÍ – SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA foi autuada pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal para exigência de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL e Contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, todas relativas aos anos-calendário de 1996 a 2000.

Funda-se a autuação, basicamente, nos arts. 168 e §§ 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, por ter a cooperativa se utilizado das sobras e de lucros decorrentes de operações realizadas com não associados para distribuir aos cooperados e integralizar capital, afrontando ao disposto no art. 3º, inc. VII; art. 24, § 3º, e art. 87, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

No tocante ao IRPJ e à CSLL, nos anos-calendário de 1999 e 2000 as exigência são decorrentes da glosa na compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL, em virtude da utilização pelo fisco, nos períodos anteriores, de todo o saldo a compensar.

Relata o fisco que a escrituração contábil da cooperativa, embora consigne em separado as receitas e os custos com associados e não associados, apresenta a apuração do resultado de forma englobada, sem a segregação dos resultados com associados (sobras) e não associados (lucros), conforme exposto no art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971.

O resultado é único, e é utilizado como base para o cálculo dos valores a serem transferidos para os fundos previstos no art. 28 da referida Lei.



Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

O saldo remanescente, após a constituição das provisões para o IRPJ e CSLL que a entidade entende como devidos, foi colocado à disposição da Assembléia Geral Ordinária que autorizou a distribuição aos cooperados, a constituição de fundo com recursos próprios e a integralização de capital, asseverou a fiscalização.

Ainda segundo a fiscalização, o art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971, de forma clara, ordena a destinação integral do resultado das operações realizadas com não associados para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES).

Argumentou a fiscalização que o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/94), relativamente à tributação das cooperativas, em seu art. 168, dispõe que as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, sendo-lhes vedado distribuir 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. Prevê, ainda, que a inobservância dessas disposições importa na tributação dos resultados na forma nele prevista.

Registrou o fisco que no razão contábil (fls. 203/207), consta a escrituração da devolução das quotas-partes aos cooperados que se desligaram da entidade nos anos de 1999 e 2000, comprovando, desse modo, a distribuição de lucros anteriormente capitalizados.

Dessa forma, concluiu a fiscalização, *“restou comprovado que a fiscalizada desobedeceu ao determinado na legislação que rege o regime jurídico das sociedades cooperativas, devendo os seus resultados serem tributados na sua totalidade.”*

Todo o resultado obtido pela sociedade foi então tributado pelo IRPJ e pela CSLL, efetuando o fisco os seguintes ajustes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

- adição do PIS/Pasep e da COFINS discutida judicialmente e objeto de depósito por parte da cooperativa, nos termos do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95;

- adição dos valores contabilizados como despesas não dedutíveis, conta contábil 4.2.1.9.01.022;

- compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL apurados até o ano de 1995; e

- dedução dos valores de Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre as receitas financeiras, bem como dos recolhimentos de IRPJ e CSLL realizados pela Cooperativa.

O PIS/Pasep e a COFINS, exigidas de ofício, foram assim apuradas:

a) foram tomadas as receitas totais da sociedade, calculando-se as contribuições totais devidas nos meses de outubro de 1996 a julho de 2001;

b) como, relativamente ao período de outubro de 1996 a dezembro de 1998, a cooperativa discute judicialmente a incidência das contribuições, por outra razão que não a da exigência fiscal, e depositou judicialmente o valor discutido, a fiscalização dividiu este período em dois Autos de Infração distintos para cada contribuição, a saber:

b1) Autos de Infração de fls. 351 a 361 (Cofins) e 364 a 374 (PIS), sem exigibilidade suspensa e com multa de ofício e juros de mora, cuja apuração pode ser assim exemplificada:.

Mês: outubro de 1996

Receita total: R\$ 1.000.038,90

COFINS devida: R\$ 20.000,77

(-) Pago/Depositado: R\$ 7.701,46



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

= Valor lançado: R\$ 12.299,31

b2) Autos de Infração de fls. 377 a 387 (Cofins) e 390 a 400 (PIS), relativamente à parte depositada judicialmente, com suspensão da exigibilidade, sem multa de ofício, mas com juros de mora, cuja apuração pode ser assim exemplificada:

Mês: outubro de 1996

Receita total: R\$ 1.000.038,90

COFINS devida: R\$ 20.000,77

(-) Valor lançado s/suspensão: R\$ 12.956,31

= Valor lançado c/ suspensão: R\$ 7.044,46

c) no período de janeiro de 1999 a julho de 2001, foram exigidas diferenças de contribuição ao PIS e à COFINS, cujos Autos de Infração constam do Processo nº 13062000283/2001-04, assim apuradas, por exemplo:

Mês: janeiro de 1999

Receita total: R\$ 550.758,31

COFINS devida: R\$ 11.015,16

(-) Valor pago ou depositado: R\$ 10.200,01

= Valor lançado s/ suspensão: R\$ 815,15

Impugnação

Na impugnação que instaurou o litígio administrativo a autuada alegou, em síntese baseada no relatório preparado pela Turma Julgadora de primeiro grau:

1) IRPJ



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

- que o disposto no art. 24, § 3º, da Lei das Cooperativas, cuida de hipótese na qual os associados de uma cooperativa em decorrência do capital social que nela tenham, sejam tratados desigualmente, uns em relação aos outros. Sendo a sociedade cooperativa uma sociedade igualitária, não aceita o legislador que a igualdade de condições entre os sócios seja atingida por benefícios ao capital de um ou alguns associados, em detrimento de outro ou dos demais;

- essa proibição estende-se, em acréscimo, a todo e qualquer tipo de privilégio e vantagem, financeira ou não, sempre tendo como hipótese básica a violação da igualdade de direitos e obrigações entre associados e a proibição de tratar terceiros como se cooperativados fossem, hipótese legal que, sem dúvida alguma, nada guarda de semelhança com o caso concreto;

- não beneficia capital de qualquer associado em relação a outro, nem beneficia capital de qualquer associado. O que faz é distribuir seus resultados, conforme o trabalho que cada associado exerce, por meio da cooperativa, na conformidade dos valores recebidos, pelos associados, em relação ao mesmo trabalho;

- a Lei nº 5.764, de 1971, remete os resultados positivos dos atos previstos em seus arts. 85, 86 e 88 ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, que é indivisível, porém esse argumento é excessivo, pois as receitas destinadas ao pagamento de hospitais e laboratórios não são frutos dos atos previstos nos mencionados artigos, como diz, com clareza, o Parecer Normativo SRF nº 38, de 30 de outubro de 1980;

- não teria porque transformar em indivisíveis receitas que a Lei não considera como tal, máxime quando as mesmas estão intrinsecamente relacionadas com o ato cooperativo, e, na proporção em que os mesmos são praticados são distribuídos:

- conforme o art. 4º, inc. VII da Lei 5.764, de 1971, é característica de uma sociedade cooperativa distribuir os resultados, tecnicamente denominados sobras,



Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

do exercício aos seus associados, proporcionalmente às operações por eles realizadas com a cooperativa, como ocorre no caso;

- assim, em momento algum infringiu o terceiro parágrafo do art. 168 do Regulamento do Imposto de Renda, não tendo fundamento a imposição da penalidade prevista no quarto parágrafo do mesmo artigo, o qual, aliás, não se esteia em qualquer fundamento legal, o que por si só implicaria na sua inaplicabilidade, se fosse o caso, o que simplesmente não é;

- cumpre exatamente o que é determinado pela legislação de regência, não se podendo aplicar uma autêntica despersonalização da pessoa jurídica cooperativa, a quem atua normalmente como cooperativa;

- de outra feita, conforme não é ressaltado pela atenta fiscalização, a distribuição desses valores é feita conforme a produção cooperativada que os gera, ou seja: de acordo com os atos médicos que originaram as receitas e despesas hospitalares;

- a descaracterização pretendida, com o arbitramento da receita, incluindo receitas por lei não tributáveis, somente seria possível numa hipótese, qual fosse aquela na qual a escrita da impugnante se demonstrasse absolutamente imprestável para discernir os valores incidentes e aqueles não incidentes ao tributo, o que não acontece no caso concreto, pois a própria fiscalização reconhece a existência da discriminação;

- nesse sentido, a autuação não se sustenta em qualquer dos pilares que lhe dariam respaldo legal, configurando autêntico exercício de "imaginação tributária", extraindo da lei conseqüências que a mesma em absoluto contém;

- a atual redação da Lei nº 5.764, de 1971, nem ao menos refere a necessidade de ir para o Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social o resultado da participação das cooperativas em sociedades não cooperativas. Contenta-se o legislador com a satisfação dos tributos, como satisfeitos foram, no caso, sobre a parte considerada pelo Fisco como não cooperativa;



Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

- a tese aqui discutida já foi enfrentada administrativa e judicialmente, em várias oportunidades, em desprovelto da teoria fiscal aqui combatida, que ficou estabelecida a impossibilidade, sem inidoneidade de escrita, de descaracterização da natureza cooperativa de uma sociedade (são anexadas cópias de decisões);

2) CSLL

- as alegações são na mesma linha da impugnação do auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, visto que este somente tem razão de ser se subsistir aquele;

3)COFINS

a) Auto de Infração com exigibilidade suspensa

- não cometeu infração alguma a justificar a existência do auto de infração;

- difere o auto de infração de lançamento, posto que este constitui o crédito tributário, aquele tem caráter sancionatório, em que a prestação é cobrada a título de multa;

- ao valer-se de dispositivo permissivo da legislação tributária, ingressando com ação judicial e efetuando o depósito dos valores discutidos, não cometeu nenhuma infração;

- o correto seria se fosse notificada de algum lançamento de débito fiscal que vise a constituição do crédito da Fazenda Pública;

- nenhuma forma de correção do débito deve ser aplicada, muito menos juros de mora, eis que, em mora não está e nunca esteve, pela simples razão de que não está em atraso no pagamento do tributo, pois efetuou o depósito da quantia litigiosa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

- não há razão de subsistir o auto de infração, seja por não ter cometido nenhuma infração, seja pela absoluta falta de exigibilidade;

- em subsistindo, devem ser excluídos os acréscimos a título de correção monetária e de juros de mora.

b) sem exigibilidade suspensa

- as alegações são na mesma linha da impugnação do auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, visto que este somente tem razão de ser se subsistir aquele.

4) PIS/Pasep

- as alegações são na mesma linha da impugnação do auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, visto que este somente tem razão de ser se subsistir aquele.

Decisão da DRJ

Apreciando o litígio a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS, julgou parcialmente procedentes as exigências.

A Turma acordou à unanimidade com o Relator, cujo voto, após discorrer longamente sobre a natureza jurídica das sociedades cooperativas e sobre a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica de sociedades, afastou a alegação de que o fisco procedeu à despersonalização da cooperativa.

Entretanto, sustentou o relator, o § 2º do art. 168 do RIR/94, cuja matriz legal é o § 3º do art. 24 da Lei nº 5.764/71, determina a tributação integral dos resultados da cooperativa no caso da inobservância da legislação a ela aplicável.

Asseverou o Relator, seguido à unanimidade pela Turma, que o referido § 1º do referido art. 168 do RIR/94, veda a distribuição de qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou o estabelecimento de outras vantagens ou privilégios,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

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.

Por isso, concluíram os julgadores neste ponto, o fisco apenas tributou o total das operações da sociedade que continua sob a personalidade jurídica de cooperativa.

No cerne da questão, acordaram os julgadores pelo acerto da conclusão fiscal no sentido de que, embora consigne em separado as receitas e os custos com associados e não associados, a escrituração contábil da cooperativa apresenta a apuração do resultado de forma englobada, sem a segregação dos resultados com associados (sobras) e não associados (lucros), conforme expresso no art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971. Contabilmente o resultado é único, sendo que o resultado tributável é apurado em separado, conforme demonstrativos de fls. 188/195.

Sustentaram que o art. 87 da Lei nº 5.764/71, de forma clara, ordena a destinação do resultado das operações realizadas com não associados para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES). Observaram que é todo o resultado obtido com as operações com não associados que deve ser destinado ao fundo, e não da forma efetuada pela impugnante que destinou somente um percentual daquele resultado.

Aduziram que foi constatado que a cooperativa utilizou-se de lucros decorrentes de operações realizadas com não associados para distribuir aos cooperados e para integralização de capital, sendo que este é devolvido aos cooperados ao se desligarem da entidade, caracterizando, também, a distribuição dos lucros anteriormente capitalizados, em afronta ao disposto no inc. VII do art. 4º; § 3º, do art. 24, e art. 87 da Lei 5.764, de 1971.

E asseveraram os julgadores:

"Se esta norma é excessiva, se vincula uma grande parcela dos resultados da cooperativa, nada pode-se fazer diante da clareza da norma. Se a sociedade quiser distribuir todo o seu resultado, deve optar por uma sociedade de modelo comercial, que é a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

forma mais adequada para tal, mas não a forma societária de cooperativa que veda a distribuição do resultado das operações com não associados.”

Quanto à alegação da impugnante de que o Parecer Normativo CST nº 38/80, com clareza, diz que as receitas destinadas ao pagamento de hospitais e laboratórios não são frutos dos atos previstos nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, sustentaram os julgadores que o que se depreende da norma é que as operações contratadas com hospitais e laboratórios, são irregulares para as sociedades cooperativas.

Acrescentaram que, se não houvesse a prestação de serviços médicos pelos associados, seria juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que praticasse essas operações que são de características mercantis. Por isso que tais operações devem ser submetidas à tributação.

Os julgadores recusaram a apreciação da alegação da defendente de que o § 2º do art. 168 do RIR/94 não se esteia em qualquer fundamento legal, sob o fundamento de que trata-se de matéria deferida ao Poder Judiciário, por expressa disposição constitucional, estando a autoridade tributária, tanto a lançadora quanto a julgadora, vinculada aos estritos termos da legislação fiscal, devendo apenas cumprir e aplicar a lei.

Mantiveram sob os mesmos fundamentos a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Quanto a COFINS e o PIS/Pasep, lançadas com exigibilidade suspensa os julgadores aceitaram o lançamento como forma de prevenir a decadência da matéria submetida à apreciação do poder judiciário, mas afastaram a incidência dos juros de mora, fundamentados nos Pareceres Cosit nºs 2/99 e 3/2001.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

Da mesma forma mantiveram a exigência integral da COFINS e do PIS/Pasep, lançadas sem exigibilidade suspensa, por entenderem que são decorrentes da infração principal.

O Acórdão da Turma restou assim ementado:

“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.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) - CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) - A solução dada ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se integralmente aos lançamentos decorrentes.

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.”

Recurso

Cientificada da Decisão de primeiro grau em 11 de dezembro de 2003, AR de fls. 674, a autuada recorre a este Colegiado em 12 de janeiro de 2004, petição de fls. 676 a 697.

Às fls. 744 há notícias do regular arrolamento de bens para seguimento do recurso administrativo.

Suas razões de apelação são a seguir sintetizadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

Faz considerações sobre o significado da desconsideração da personalidade jurídica, para defender que 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.

Transcreve jurisprudência administrativa para mostrar que a descaracterização de uma sociedade cooperativa é rechaçada.

Faz extensa compilação da jurisprudência, mormente deste Colegiado, abordando aspectos diversos dos julgamentos que envolveram cooperativas de trabalho médico, para sustentar que a única exceção à regra geral repousa na hipótese da escrita contábil da entidade cooperativa não segregar as receitas dos atos cooperativos, daquelas oriundas dos atos não-cooperativos, impossibilitando a discriminação, por parte do Fisco, daquilo que é e não é tributável.

Sustenta que identifica, contabilmente, os resultados decorrentes dos seus atos cooperativos (recolhimento e repasses aos associados de valores de serviços médicos), daqueles auxiliares ao ato cooperativo (recolhimento e pagamento de serviços credenciados de hospitais e laboratórios). Tal circunstância é expressamente reconhecida pelo auto de infração, no relatório do agente que o lavrou.

Aduz que não ocorre na espécie a hipótese de "confusão contábil", de que trata a jurisprudência administrativa, cuja existência ampararia a tributação englobada, pois, conforme o relatório de fiscalização reconhece, nos exercícios em debate, sobre os valores que geraram resultados de atos auxiliares, declarou, quando obteve resultados pagou ou depositou litigiosamente os tributos.

Defende a recorrente que seria suficiente para procedência do recurso confrontar autuação e o decisório de primeiro grau que a sustentou com as decisões administrativas transcritas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

Entretanto, desejando aprofundar-se na questão e face a *"gravidade da ameaça sobre o seu patrimônio e regular funcionamento"*, sustenta a recorrente que, ainda que admitido fosse, que os atos sobre os quais houve a distribuição dos resultados não são cooperativos e que não pudessem ser distribuídos aos sócios, ainda assim, a consequência prática traduzida no ato atacado por este recurso seria ilegal.

Assevera que inexistente no mundo jurídico, no capítulo que no Direito Tributário positivo brasileiro regula a relação cooperativa e fisco, a possibilidade de descaracterização da cooperativa, por este fundamento.

Observa que dos dispositivos consolidados no Regulamento do Imposto de Renda, desde extraem-se as seguintes conclusões:

a) o "caput" do art. 168, RIR, determinava, de forma precisa, que as hipóteses previstas são as únicas que levam à tributação pelo imposto de renda.

b) o inciso segundo transmite a regra de ouro do imposto de renda, relativo às sociedades cooperativas. Sempre que as mesmas operam, prestando serviços estatutariamente reservados aos sócios, com os que não são sócios, pagam normalmente o imposto de renda e os demais tributos.

Donde conclui que em momento algum a legislação de regência dá o dito por não dito e permite converter resultados expressamente ditos não tributáveis em resultados tributáveis.

Reclama que está sendo exigido tributo como penalidade em afronta ao Código Tributário Nacional e ao princípio da legalidade tributária.

Passa a combater o Parecer Normativo CST 38/80 na parte em que concluiu pela tributação do valor previamente estimado das despesas hospitalares e laboratoriais que a recorrente custeará, quando seus associados necessitarem prescrever exames clínicos ou internações hospitalares.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

Entretanto lembra que submeteu, para evitar conflitos permanentes com o fisco, à imposição tributária por via regulamentar, quando teve resultados positivos nessas operações.

Lembra que o fisco está indo muito além do referido ato normativo, pois a autuação pretende considerar inexistente a própria cooperativa por praticar esses atos.

Diz que há um conceito equivocado - o de que praticaria atos não-cooperativos e mais: atos não-cooperativos diversos dos legalmente permitidos.

Sustenta que além dos atos cooperativos, as cooperativas podem, eventualmente, prestar os mesmos serviços que prestam aos cooperativados, para não cooperativados. Ou seja: em virtude de conveniência social, podem as cooperativas, conforme o art. 86 da Lei, *"fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais"*.

Aduz que o conceito de operação com não associados, legalmente determinado, obviamente não é fático, mas jurídico, pois se todo e qualquer serviço com não associados fosse tributável, tributável seria o próprio ato cooperativo, porquanto o mesmo necessariamente pressupõe uma operação de mercado ou de contrapartida, como tecnicamente é chamada, na qual são obtidos os recursos para prestar serviços ao próprio associado.

O ato cooperativo é um conjugado de atos e negócios jurídicos cujo conjunto, não havendo desvirtuamento da finalidade, é absolutamente aceito no Direito Positivo brasileiro e fornecimento a não sócios inexistiu, plenamente caracterizada, na espécie, o fornecimento aos sócios, dos meios necessários ao exercício de sua profissão. Em virtude disto, a apelante jamais praticou atos não cooperativos tributáveis, asseverou.

E continua a recorrente:

"A cobrança de mensalidades para pagamento de hospitais, laboratórios e médicos, destacada pela recorrida, em nada refoge dessa circunstância. São serviços fornecidos a sócios,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

dispensados mediante o pagamento prévio de mensalidades, sistema pragmático que em nada desnatura o fato de ser um meio prático de cumprir a finalidade da cooperativa, através da realização do objeto social, delimitado no Estatuto Social.

Assim, nas atividades praticadas pela recorrente, não há fornecimento, a não associados, de serviços por parte da cooperativa, mas uma forma auxiliar de fornecimento de serviços aos próprios associados, através da negociação coletiva e do pagamento prévio do custo desses atendimentos.

Havendo resultado positivo nessas operações ainda satisfeitos os tributos, mesmo ilegais, exigidos na matéria, descabe qualquer outra medida pelo fato dos mesmos serem distribuídos aos sócios da cooperativa, que, por sua vez, sobre eles igualmente pagarão a tributação devida."

Concluiu seu recurso pedindo a reflexão no sentido de que seja dado provimento ao recurso, para que sejam anulados os autos de infração lavrados.

É o Relatório.



Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

Recurso tempestivo e assente na legislação, cumpridos os demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Não me parece necessário ingressar na tormentosa seara da distinção entre atos cooperativos tributáveis e não tributáveis, nem na polêmica da desconsideração da personalidade jurídica.

O que está posto a julgamento diz respeito à tributação levada a cabo pelo fisco do total dos resultados auferidos pela cooperativa.

Com efeito, limitou-se o trabalho fiscal ao recálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre todo o resultado obtido pela fiscalizada nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998, com reflexos na compensação de prejuízos dos anos-calendário de 1999 e 2000, bem como à cobrança das contribuições para o Pis/Pasep e da COFINS sobre toda a receita bruta da fiscalizada nos meses de outubro de 1996 a dezembro de 1998.

Entende o fisco que os lucros obtidos com não associados, após a dedução das provisões para o IRPJ e para a CSLL, deveriam ter sido alocados ao FATES a que se refere o inciso II do art. 28 da Lei nº 5.764/71, nos termos do art. 87 da mesma norma.

Entretanto a fiscalizada, embora contabilizando separadamente as receitas e os custos com associados (sobras) e não associados (lucros), não segregou contabilmente os resultados finais, propiciando assim a destinação de lucros aos cooperados, seja sob a forma de distribuição, seja sob a forma de capitalização com posterior devolução de cotas aos sócios.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

Esse modo de proceder, segundo a fiscalização, afrontou ao determinado nos arts. 4º, inciso VII; 24, §3º e 87, todos da Lei nº 5.764/71, assim redigidos:

"Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...)

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

(...)

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 associadas ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.

(...)

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 modo a permitir cálculo para incidência de tributos."

Para a exigência tributária fundou-se o fisco na literal disposição dos §§ 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 - RIR/94, assim redigidos:

"Art. 168. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Leis nºs 5.764/71, arts. 85, 86, 88 e 111, e 8.541/92, art. 1º):

(...)



Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir 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 n.º 5.764/71, art. 24, § 3º).

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

Vê-se que não está a fiscalização questionando propriamente a não tributação dos atos tidos pela sociedade como cooperativos, quer pelo seu valor, quer pela sua qualidade.

O fato é que a cooperativa tributou os resultados por ela tidos como advindos de operações com não-associados. Parte deste resultado acabou sendo distribuído aos associados, juntamente com a distribuição das sobras líquidas.

Sob a ótica do fisco teria então a cooperativa desatendido ao comando do art. 87 da Lei nº 5.764/71, e, por consequência, incorrido na proibição constante do § 3º do art. 24 da Lei n.º 5.764/71, consolidado no § 1º do art. 168 do RIR/94.

Mas o comando do art. 87 só foi inserido no Regulamento do Imposto de Renda pelo interesse tributário da sua parte final: *“Os resultados das operações das cooperativas com não associados [...]serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para incidência de tributos.”*

Então o interesse fiscal deve se ater à verificação do correto cálculo para incidência dos tributos sobre as operações com não-associados. É nesse contexto que deve ser interpretado o disposto no §2º do RIR/94.

Não se pode atribuir a esse comando regulamentar, por falta de sustentação em lei, a abrangência dada pela fiscalização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11070.002450/2001-19
Acórdão nº : 107-07.888

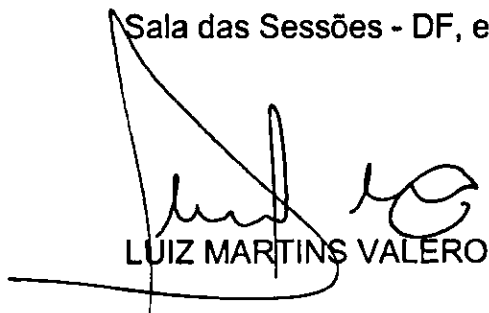
Não se pode perder de vista que toda a distribuição sofreu incidência do imposto de renda na fonte. Fosse uma pessoa jurídica não-cooperativa, os resultados já tributados pelo IRPJ não sofreriam nova tributação na distribuição aos sócios.

Quanto à CSLL, o PIS/Pasep e a COFINS, lançados sem exigibilidade suspensa, por serem decorrentes diretos da infração capitulada pelo fisco para o IRPJ, também não podem prosperar.

Já os lançamentos do PIS/Pasep e da COFINS, com exigibilidade suspensa, não são objeto de litígio no recurso, eis que discutidos judicialmente. Devem ser mantidos nos valores retificados pelos julgadores de primeiro grau, com vistas a prevenir a decadência das contribuições devidas, mas questionadas judicialmente.

Face ao exposto, meu voto é por se DAR provimento ao recurso para excluir as exigências de IRPJ, CSLL e PIS/Pasep e COFINS, lançados sem exigibilidade suspensa.

Sala das Sessões - DF, em 02 de dezembro de 2004.



LUIZ MARTINS VALERO