



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

---

<b>Processo n°</b>	11516.002806/2005-61
<b>Recurso n°</b>	155.377 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ E CSLL
<b>Acórdão n°</b>	103-23.191
<b>Sessão de</b>	12 de setembro de 2007
<b>Recorrente</b>	UNIMED FLORIANÓPOLIS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
<b>Recorrida</b>	4ª TURMA DA DRJ EM FLORIANÓPOLIS

---

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2004

IRPJ/CSLL – SOCIEDADES COOPERATIVAS - ATOS NÃO COOPERADOS - TRIBUTAÇÃO - As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto de renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas, no caso, sobre os atos registrados como atos cooperativos, devendo ser levados à tributação os atos denominados como atos cooperativos auxiliares. Havendo destaque das receitas segundo a sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) apenas sobre os atos cooperativos incide a regra da não incidência tributária.

Recurso provido parcialmente.

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

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação o resultado de atos cooperados, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente



MARCIO MACHADO CALDEIRA

Relator

14 SET 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Paulo Jacinto do Nascimento.



## Relatório

UNIMED FLORIANÓPOLIS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, devidamente qualificada nos autos, recorre a este colegiado da decisão da 4ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, que considerou procedente os lançamentos de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2004.

Segundo o autos de infração, a fiscalização levou à tributação todo o resultado apurado pela cooperativa, ante o argumento de que, se foram apurados atos cooperados, estes não foram adequadamente segregados.

Na decisão recorrida, a infração imputada e a impugnação do sujeito passivo mereceram o seguinte relato:

“Por meio dos Autos de Infração, às folhas 127 a 178, foram exigidas da interessada acima qualificada, as importâncias de **R\$ 721.874,57** (setecentos e vinte e um mil, oitocentos e setenta e quatro reais, e cinquenta e sete centavos) e **R\$ 285.794,84** (duzentos e oitenta e cinco mil, setecentos e noventa e quatro reais, e oitenta e quatro centavos), a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – **IRPJ** e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL**, respectivamente, acrescidas de multa de ofício e de juros de mora, relativamente aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2004.

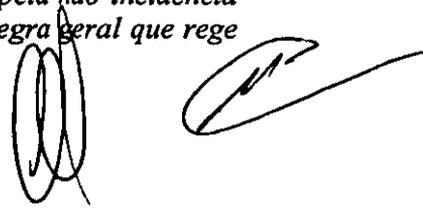
No “Termo de Encerramento e Verificação Fiscal” (fls. 146 a 178), a autoridade autuante revela, em relação ao lançamento de IRPJ, que:

*Das análises contábeis e fiscais constatamos que a cooperativa não recolhe o IRPJ sobre os resultados positivos provenientes das receitas auferidas com a comercialização de planos de saúde, seguro saúde e demais resultados auferidos na venda de produtos e serviços próprios a terceiros, pessoas físicas e jurídicas não cooperadas e não declara a Receita Federal esses valores em DCTF. De acordo com o que já vimos neste termo, toda essa receita é considerada pela fiscalizada como de atos cooperados, figurando na contabilidade e escrita fiscal como principais e auxiliares, sendo levada a tributação somente uma parcela ínfima dos resultados, mesmo assim, de forma arbitrária, proporcional às receitas totais. Sendo assim, estamos tributando a totalidade dos resultados positivos auferidos, em razão da impossibilidade de se destacar as receitas de atos cooperados, caso tenham ocorrido.*

[...]

*Também deixou de recolher o imposto de renda pessoa jurídica sobre rendimentos de aplicação de renda fixa, variação monetária ativa, juros ativos e aluguéis, que estão fora do campo de isenção, por serem rendimentos não pertinentes à atividade cooperada.*

*O ganho das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades por sociedade cooperativas, não estão abrangidos pela não incidência de que gozam essas sociedades, ficando sujeita a regra geral que rege o imposto de renda das pessoas jurídicas.*



Quanto ao lançamento de CSLL, é informado que se trata de lançamento decorrente do IRPJ, em razão da falta de recolhimento da CSLL sobre os resultados positivos provenientes das receitas auferidas em atos com não-cooperados.

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 188 a 442, na qual faz inicialmente (item IV.1) um relato do procedimento adotado pela fiscalização, que ao seu ver teria intentado descaracterizar a impugnante como cooperativa. Nos itens seguintes, alega em síntese que:

### **Do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ**

#### Da nulidade do auto de infração de IRPJ (item IV.2)

Sustenta que não houve precisão na descrição do fato que ensejou a autuação, o que infringiria o previsto no inciso III, do art. 10, do Decreto nº 70.235/72, assim como o direito de defesa do contribuinte.

Argúi que o ato fiscal não especifica, sequer exemplificadamente, quais os atos não-cooperativos autorizados na lei, impedindo a impugnante de se manifestar em contradição. Por isso, entende ser inconclusa a alegação da fiscalização de que os atos “não se compreendem nem entre os atos cooperativos, nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei”.

A autuação também não teria esclarecido a razão pela qual os atos praticados pela cooperativa seriam não-cooperativos e caracterizariam atividade mercantil.

Desta forma, em função da insuficiência da descrição dos fatos básicos da exação, nula seria a autuação.

#### Da natureza jurídica da Unimed Florianópolis (item IV.3)

Ressalta que as cooperativas não se confundem com as demais sociedades porque são constituídas para prestar serviços aos próprios associados, sem intuito de lucro.

Alega que a atividade da cooperativa impugnante é realizada exclusivamente em nome dos cooperados, gerando apenas receitas em nome dos sócios, que lhes são transferidas integralmente, depois de liquidadas proporcionalmente as despesas da sociedade, cuja responsabilidade a lei lhes atribui.

Ao pretender incidir sobre os atos cooperativos toda a carga tributária a que estão sujeitas as sociedades comuns, a autoridade fiscal teria desconsiderado a lei de regência e, como tal, a própria condição de ser da cooperativa, igualando-a às sociedades comerciais.

As cooperativas não poderiam ser confundidas ou equiparadas, para efeitos fiscais, a uma sociedade civil não específica ou a uma sociedade mercantil, pois enquanto estas atuam em nome próprio, a sociedade cooperativa sempre age em nome de seus associados.

#### Da descaracterização da impugnante como cooperativa (item IV.4)

Alega que a sua descaracterização como cooperativa não tem agasalho na Lei nº 5.764/71.

Para atender à obrigação de proporcionar aos cooperados condições para o exercício de sua atividade, a impugnante necessitaria contratar serviços hospitalares e de auxílio ao diagnóstico e às terapias (SADT) prestados por pessoas jurídicas. Portanto seria impróprio e ofensivo à lei de regência do cooperativismo considerar que contratos da impugnante com hospitais, com clínicas e com pessoas jurídicas da área de SADT sejam atos estranhos à finalidade da cooperativa, ou com natureza mercantil.

Ressalta que o art. 5º da Lei nº 5.764/71 garante às cooperativas adotar como objeto social “qualquer gênero de serviço, operação ou atividade”, assim como o seu § 1º do art. 10 estabelece que caberá ao respectivo órgão controlador apreciar e caracterizar outras modalidades de cooperativas que se apresentem.

Revela que a impugnante foi criada depois da edição da Lei nº 5.764/71, e teve, por longo período (até o advento da Constituição de 1.988), suas atividades fiscalizadas pelos órgãos de então sem que se levantassem quaisquer dúvidas sob sua perfeita adequação à legislação de regência.

Cita precedentes do Primeiro Conselho de Contribuintes em que é rechaçada a descaracterização das cooperativas.

Pugna então pelo afastamento da descaracterização da impugnante como cooperativa..

Da definição e demonstração das contraprestações (ingressos e receitas) na cooperativa impugnante (item IV.5)

Sustenta que o agente fiscal, ao considerar a totalidade dos resultados auferidos para efeito de tributação, demonstrou não ter conhecimento e não ter efetivado o aprofundamento necessário nos registros contábeis da impugnante, para buscar a real dimensão do fato gerador em questão.

Destaca que a cooperativa impugnante, além de cooperativa de trabalho médico de primeiro grau, é uma operadora de planos de saúde, devidamente registrada na Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS, sob nº 36044-9, estando por isso sujeita ao cumprimento do que dispõe a Lei nº 9.656/98, e as resoluções publicadas pela ANS.

Alega que adotou o plano de contas padrão da ANS. Nele constariam as contraprestações efetivas (ingressos e receitas) praticadas pelas operadoras de planos de saúde. Segundo consta do site mantido pela ANS, as contraprestações pecuniárias recebidas são aquelas contraprestações pagas pelos participantes do plano de saúde. As contraprestações pecuniárias restituídas são aquelas devolvidas, por qualquer motivo, aos mesmos participantes.

À fl. 215, elenca as contas em que seriam registradas as contraprestações. Revela que as contraprestações podem ser de vendas de plano de saúde de contratos em pré-pagamento e de contratos em custo operacional. O contrato de pré-pagamento é aquele em que a empresa contratante paga mensal e antecipadamente, um valor fixo de contribuição por pessoa inscrita.

Alega que os eventos estão contabilizados na cooperativa impugnante separadamente em atos cooperativos principais, atos cooperativos auxiliares e atos não-cooperativos.

Esses valores estariam todos evidenciados no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

As contraprestações (ingressos e receitas) referentes a cada ato praticado (cooperativo principal, cooperativo auxiliar e não-cooperativo) seriam rateadas e demonstradas na proporção direta dos eventos (custos), de acordo com o prestador do serviço, no LALUR, de acordo com o preconizado no Parecer Normativo CST nº 38/80. Para demonstração, junta o LALUR dos exercícios de 2000 a 2004, com a conceituação de todas as contas contábeis.

Revela que nos contratos de custo operacional a Unimed e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e de honorários. A contratante não paga nada previamente à cooperativa. Seus pagamentos serão feitos posteriormente aos atendimentos, compreendendo os serviços realmente prestados aos usuários, calculados segundo a tabela estipulada. Para a execução do pagamento, ao término do mês a Unimed apresenta fatura circunstanciada dos atendimentos realizados e os respectivos valores, acrescidos de um percentual destinado a ressarcir o custeio administrativo da cooperativa.

As contraprestações (ingressos e receitas) e eventos (custos) de vendas de planos de saúde, de contratos em custo operacional, são identificadas conforme o prestador de serviço e classificadas separadamente na contabilidade em atos cooperativos principais, atos cooperativos auxiliares e atos não-cooperativos, sem que haja necessidade de rateio.

Destaca que em nenhum momento o agente fiscal teria solicitado as planilhas analíticas de todos os prestadores da cooperativa, bem como as planilhas utilizadas pela contabilidade da impugnante, necessárias para comprovar todos os atos cooperativos praticados e todos os eventos indenizáveis efetivamente pagos.

Os documentos elencados seriam necessários para apurar qual o prestador recebeu o ato cooperativo, bem como quem praticou referido ato.

Desta forma, pugna pelo cancelamento do lançamento por falta de aprofundamento da ação fiscal. Ampara-se em precedente administrativo.

Da ilegalidade da cobrança do imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ das atividades praticadas pela cooperativa impugnante (item IV.6)

Reitera que não pratica atos de mercancia, posto que ausente a finalidade lucrativa (Lei nº 5.764/71, art. 3º) e a obrigatoriedade de fazer retornar o resultado social aos associados, na proporção do respectivo trabalho/produção.

Em face do princípio da tipicidade da tributação não caberia a cobrança de imposto que a lei não define de maneira expressa, máxime por classificar como atos acessórios (atos meios), necessários ao mister dos cooperados e à própria finalidade da cooperativa que é trazer clientela, tornando capazes de gerar tributação do resultado global. Tal conduta agrediria não só a Constituição Federal, mas também a melhor doutrina e jurisprudência dominante.

Cita texto doutrinário que aborda o princípio da tipicidade fechada em matéria tributária e decisões judiciais representadas por ementas com o seguinte teor:

*Tributário. Contribuição social sobre o lucro. Cooperativas. Isenção.  
Lei nº 5.764/71, art. 79, art. 87 e art. 111.*

*As receitas resultantes da prática de atos cooperativos estão isentas do pagamento de tributos, aí incluída a contribuição social sobre o lucro. Sobre os resultados que decorrem da prática de atos com não-associados, as cooperativas estão obrigadas ao pagamento da contribuição social sobre o lucro (Apelação em Mandado de Segurança n.º 0444764-1, ano 94/SC, 1ª Turma, 4ª Região, Relator Juiz Vladimir Passos de Freitas).*

Ressalta, por fim, que de acordo com a documentação contábil que anexa, não houve recolhimento de IRPJ/CSLL pela cooperativa impugnante em razão de a apuração do lucro real de atos não-cooperativos ter apresentado resultado negativo nos períodos de 2000, 2001 e 2004, e valor zero nos anos de 2002 e 2003.

Da conceituação e configuração dos atos cooperativos dentro das atividades da cooperativa impugnante (item IV.7)

Entende que o art. 79 da Lei nº 5.764/71 define o ato cooperativo de forma restritiva, se interpretado literalmente. Transcreve o *caput* do dispositivo, cuja redação é a seguinte:

*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.*

Este dispositivo não poderia ser interpretado literalmente. Assevera que os atos realizados com não-cooperados (serviços de hospitais, laboratórios) não constituem intermediação com índole de mercancia, uma vez que não é objeto da cooperativa o auferimento de lucros. A utilização de laboratórios ou de clínicas insere-se na relação médico-paciente, de forma que o serviço deve ser visto na sua totalidade. Assim, o serviço contratado é o atendimento médico, e para que isso seja possível há a necessidade do exame, descabendo tomar a atividade-meio apartada da atividade-fim. Tudo o que compõe o ato cooperativo seria ato cooperativo.

Contesta a assertiva fiscal de que era impossível destacar as receitas de atos cooperados, pois todos os atos cooperativos estariam devidamente comprovados através das planilhas de eventos por ato e por Unimed, bem como nas planilhas de eventos indenizáveis efetivamente pagos.

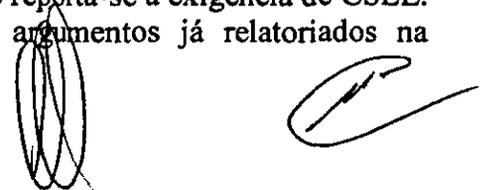
Os pagamentos de todos os prestadores estariam comprovados em cinco CD que anexa.

Nas planilhas de eventos por ato e por Unimed estariam caracterizados todos os atos cooperativos e não cooperativos praticados no decorrer do exercício.

Desta forma, descaberia a tributação sobre a totalidade dos resultados positivos auferidos.

**Da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Às fls. 242 a 306 da impugnação, a contribuinte reporta-se à exigência de CSLL. Nos itens V.1 a V.5, V.7 e V.8, apresenta os mesmos argumentos já relatorizados na



impugnação feita ao IRPJ, de modo que serão relatados apenas os itens em que há inovação nas razões de defesa. No item V.6, a impugnante faz apenas um relato da legislação que disciplina a cobrança da CSLL.

Das disposições legais aplicáveis (item V.9)

Alega que as sociedades cooperativas não auferem lucros com atos cooperativos, pelo fato destes não implicarem em operações de compra e venda de produtos ou mercadorias, conforme dispõe o art. 79 da Lei nº 5.764/71, de modo que não haveria sujeição à incidência da CSLL.

Por isso, defende que a tributação das sobras contabilizadas pela cooperativa, equiparando-as a “lucro”, afronta os arts. 109 e 110 do CTN.

Ressalta a diferença entre o conceito de sobras e de lucro. Aduz que as sobras voltam ao associado da cooperativa na proporção de suas atividades. Diferentemente, o lucro é o resultado positivo da operacionalização de uma sociedade comercial ou civil criada para este fim (criar lucro), com o escopo de crescer ao patrimônio de seus proprietários.

Cita precedentes administrativos dos Conselhos de Contribuintes, dos quais se transcreve a seguinte ementa:

*CSLL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – O regime tributário determinado pela Lei nº 5.764/71 implica no reconhecimento da não incidência exclusivamente sobre atos cooperativos, recaindo a exigência da Contribuição Social somente em relação aos atos não cooperativos e às receitas financeiras (Ac. 103-21.599, sessão de 15/04/2004).*

Da exata dimensão e alcance do “adequado tratamento tributário das cooperativas” (item V.10)

Sustenta que o adequado tratamento tributário a que alude a alínea “c” do art. 146 da Constituição Federal, consiste em não onerar o associado, pessoa física ou jurídica, que se reunir em cooperativa para exploração de uma atividade, tal como a cooperativa impugnante. Para a efetiva validade e aplicação do comando constitucional, enquanto não for editada lei complementar, exsurgiria da lei ordinária os parâmetros capazes de tornar aplicável tal regramento.

Da reserva legal da Lei nº 5.764/71 face à Lei nº 7.689/88 – ausência de revogação expressa ou tácita – hierarquia das leis (item V.11)

Defende que, após a Carta de 1988, com a exigência de lei complementar que veicule normas que ajustem a tributação das cooperativas, as alterações em tais normas só poderão ser validamente alteradas por lei complementar.

Desta forma, a regra prevista na Lei nº 7.689/88 não poderia alcançar as sobras das sociedades cooperativas, porque vulneraria o princípio da hierarquia das leis (art. 59, CF/88), ao invadir seara legiferante material reservada exclusivamente à lei complementar.

Da inexistência de base de cálculo da CSLL (item v.12)



Reitera que as cooperativas não estão sujeitas à incidência do IRPJ e CSLL sobre os resultados auferidos com a prática de atos cooperativos, pelo fato de não haver lucro nem renda. Cita precedentes administrativos referentes à CSLL.

**Da ofensa ao princípio da legalidade (item V.13)**

Alega que exigência carece de embasamento em lei, pois estaria calcada apenas em fatos indiciários. Entretanto, o indício ou a presunção da concretização do fato gerador não autorizaria a Administração a ter este como certo.

**Da ilegalidade da taxa de juros aplicada – Selic (item VIII)**

**Do caráter confiscatório da multa (item IX)**

Contesta a legalidade e a constitucionalidade da aplicação da taxa Selic a débitos tributários, e da multa de ofício, mediante argumentos que não serão ora detalhados em razão do que será exposto no voto.

**Da necessidade da produção da prova pericial (item X)**

Pleiteia a produção de prova pericial com o intuito de comprovar que é improcedente a alegação do fisco de que era impossível destacar as receitas de atos cooperados, pois todos os atos cooperativos estariam devidamente comprovados através das planilhas de eventos por ato e por Unimed, bem como nas planilhas de eventos indenizáveis efetivamente pagos.

Ressalta que em nenhum momento o agente fiscal teria solicitado no decorrer da verificação fiscal as planilhas analíticas de todos os prestadores da cooperativa, bem como as planilhas utilizadas pela contabilidade da impugnante necessárias para comprovar todos os atos cooperativos praticados e todos os eventos indenizáveis efetivamente pagos.”

Analisadas essas questões postas para combater os lançamentos, o Acórdão nº 07-8.583 da 4ª Turma da DRJ em Florianópolis, decidiu pela procedência das exigências e restou com a seguinte ementa:

“Ano-calendário: 2000, 2001, 2004

**Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. DESCRIÇÃO DOS FATOS -** Restando evidenciado que a descrição dos fatos encontra-se suficientemente clara para propiciar o entendimento das infrações imputadas, refletindo-se em alentada impugnação, descabe acolher alegação de nulidade do auto de infração.

**PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO –** Prescinde da realização de perícia técnica, quando o deslinde do litígio depende de questões estritamente de direito e os elementos constantes dos autos são suficientes para firmar o convencimento do julgador.

**ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO –** As autoridades administrativas estão

obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES** - Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2004

**Ementa:** SOCIEDADES COOPERATIVAS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATO NÃO-COOPERATIVO. ALCANCE - Sujeita-se à incidência do IRPJ o resultado obtido pela sociedade cooperativa na prática de atos não-cooperados. O encaminhamento de usuários a terceiros não-associados, como hospitais, clínicas ou laboratórios, ainda que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não-cooperado.

Lançamento precedente.”

Irresignada com o decidido em primeiro grau, recorre o sujeito passivo a este colegiado, mediante a petição de fls. 519/553.

Inicialmente aduz que a autuação levou à tributação todo o seu resultado, abstraindo-se da disciplina legal das sociedades cooperativas, desconsiderando a personalidade jurídica pela qual a mesma foi constituída.

Ao descaracterizá-la como uma sociedade cooperativa, para efeitos tributários, levou à tributação parcela que a legislação considera intributáveis.

Nesse ponto, alega que a decisão recorrida, mesmo negando que houvesse descaracterização, materialmente a autuação deixou de levar em conta a sua personalidade jurídica.

Por outro lado, sustenta que a fiscalização, ao contrário do afirmado, poderia identificar com absoluta facilidade os valores correspondentes aos atos cooperativos, assim por ela considerados, e abstrai-los da tributação.

Sobre a ilegal descaracterização de uma sociedade cooperativa menciona decisões deste Primeiro Conselho de Contribuintes, onde se espelha o entendimento de que “a prática por Sociedades Cooperativas de atos diferentes dos atos cooperativos, havendo contabilidade segregando uns e outros, não autoriza sua descaracterização pelo fisco, para tributá-la, pelo resultado total dos atos, inclusive os cooperativos”.

Mencionando a decisão recorrida, alega que a mesma, em trecho do voto condutor do acórdão, entende que a ora recorrente “fez sim segregação das operações, mas utilizou um critério que não encontra amparo legal”.

Salienta que, mesmo admitindo que os atos contabilizados como auxiliares sejam tributáveis, ainda assim, a consequência prática traduzida no ato atacado seria ilegal, transformando tributo em pena, ao se tributar também os atos cooperativos.

Em continuação às suas argumentações, alega que o mencionado Parecer Normativo nº 38/80 não tem base legal ao considerar tributáveis os atos contabilizados como auxiliares, ou sejam, as despesas com hospitais e laboratórios.

Em conclusão a seus argumentos, requer que os autos de infração sejam anulados, ressalvando-se o direito da Fazenda Nacional lançar outros, relativos ao mesmo período, que não tenham como base de cálculo a tributação dos atos cooperativos praticados ou, que sejam recalculadas as exigências, retirando-se da tributação os atos cooperativos, como considerados pelo PN n.º 38/80, ou ainda, seja arbitrado o tributo segundo o PN n.º 73/75, onde se apuram os resultados tributáveis e seus respectivos custos, apurando-se o resultado a ser levado à incidência tributária.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro MARCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme posto em relatório, a fiscalização levou à tributação “a totalidade dos resultados positivos auferidos, em razão da impossibilidade de se destacar as receitas de atos cooperados, caso tenham ocorrido”.

Elaborou a fiscalização um quadro demonstrativo (fls. 169/170), retirado do LALUR, onde destaca os atos cooperados, assim considerados pela cooperativa como principais e auxiliares e os atos não cooperados.

Ainda, segundo a fiscalização todas as receitas são decorrentes de atos praticados com terceiros não cooperados.

Entretanto, no Termo de Encerramento e Verificação Fiscal, especificamente às fls. 153, relata a fiscalização que:

“Além dos pagamentos realizados a médicos, clínicas, hospitais e laboratórios, etc, cooperados, também são realizados pagamentos a médicos, hospitais, clínicas radiológicas, laboratórios, etc., ainda que essas pessoas não sejam cooperadas, mas são considerados pela UNIMED no grupo de custos com cooperados. Assim o faz por entender que, embora não sejam os prestadores cooperados, desempenham atividade auxiliar e necessária ao trabalho do cooperado. As despesas são rateadas entre os atos cooperativos principais, cooperativos auxiliares e não cooperados na proporção dos custos totais.

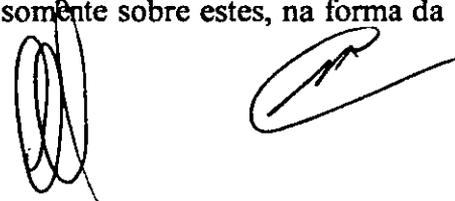
As receitas são divididas em Receitas de Atos cooperativos Principais, Receitas de Atos cooperativos Auxiliares e Receitas de Atos Não Cooperativos, seguindo a mesma lógica dos custos.”

Também, atendendo ao Termo de Intimação nº 002/2005 (fls. 34/35), a ora recorrente fez a discriminação das contas de receitas e custos dos Atos Cooperativos, Atos Cooperativos Auxiliares e Atos Não Cooperativos, constantes de seu LALUR (fls. 38/44).

Ainda, em atendimento à intimação verbal, conforme consta às fls. 76, foi apresentado à fiscalização o LALUR de 2000 a 2004 (fls. 77/81), onde estão discriminados as receitas e custos, bem como a apuração dos resultados, segregando os Atos Cooperativos, Atos Cooperativos Auxiliares e Atos Não Cooperativos.

A decisão recorrida manteve a tributação visto que a prática reiterada de atos não cooperativos implica na perda do regime especial de tributação, sujeitando a sociedade à apuração de resultados como uma sociedade mercantil.

Nesse ponto, insurge a recorrente ao defender que todos os atos praticados são cooperativos, principais ou auxiliares, e mais, que se a fiscalização entendeu que parte dos atos praticados não eram cooperados, a tributação deveria incidir somente sobre estes, na forma da lei e não sobre o seu resultado total.



“Para exame dessa questão, importante reportarmos à orientação constitucional-tributária acerca do cooperativismo, bem como ao modelo tributário retratado na Lei nº 5.764/71, a lei cooperativista.

A Constituição Federal faz remissão ao cooperativismo em vários artigos, tendo vinculação mais direta o artigo 146, inciso III, letra “c” e o § 2º do artigo 174 que trazem o seguinte texto:

*“Art. 146 - Cabe à lei complementar: (...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...)*

*c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”*

*“Art. 174 - Como agente normativo regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento (...)*

*§ 2º - A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.”*

Ressai destes textos constitucionais que a lei não só fará estimular como apoiará o cooperativismo, assegurando diversas formas de incentivo, inclusive o adequado tratamento tributário.

Até hoje não houve edição da lei complementar prevista no artigo 146 acima transcrito, estando em vigor a Lei nº 5.764/71, recepcionada pela atual Constituição, porquanto não incompatível com o sistema tributário vigente.

É inequívoco que o sistema cooperativista é uma das alternativas sócio-econômicas eleitas pelo legislador constituinte, vinculando todos os poderes do Estado, inclusive balizando a atividade hermenêutica dos julgadores, que devem emprestar sentido teleológico à lei, promovendo a integração do fato e da norma legal, com a Constituição.

Assim, a Lei nº 5.764/71, ao dar tratamento diferenciado às cooperativas, deve ter sua interpretação voltada e compatibilizada com o texto Constitucional.

Nesse sentido, Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, em Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, Dialética, pág. 85 escrevem:

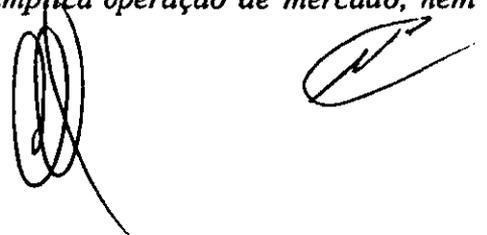
*“Infere-se, pois, que o tratamento tributário reservado ao ato cooperativo não pode nunca desencorajar ou desfavorecer o cooperativismo, sob pena de se estar indo contra o mandamento contido no art. 174 da Carta Maior. E mais. Determina a Constituição que o legislador cuide de dispensar ao ato cooperativo tratamento tributário vantajoso, favorável, propício, o que seria, na realidade, a confirmação do apoio e estímulo merecido pelo cooperativismo, constitucionalmente garantido no mencionado art. 174. (...)”*

Voltando à Lei nº 5.764/71, temos diversos artigos que direta ou indiretamente interferem na questão tributária, como o artigo 3º que traz o conceito de cooperativa, o artigo 79 e seu parágrafo único que define os atos cooperativos, vindo os específicos da tributação, ou sejam os artigos 85, 86, 88 e o artigo 111.

O artigo 79 e parágrafo, balizador de todo o comando e extensão da tributação tem a seguinte redação:

*“Art. 79 - Denominam-se atos cooperativos os praticados entre a cooperativa 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.”*



Definido o ato cooperativo, a tributação somente recai sobre os atos não cooperados, permitidos pela legislação cooperativista e, evidentemente, sobre àqueles atos praticados e contrários a essa lei.

O artigo 111 fixa os parâmetros dessa tributação:

*"Art. 111 - São considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta lei."*

O artigo 85 trata das cooperativas de produção e comercialização agropecuárias e às que exercem atividades pesqueiras. O artigo 88 trata de participação das cooperativas em outras sociedades, tendo interesse, no caso, o artigo 86 que tem o seguinte texto legal:

*"Art. 86 - As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e esteja em conformidade com a presente lei".*

Da leitura deste texto, não resta dúvida de que as cooperativas somente são tributadas em relação aos bens e serviços fornecidos a não associados.

Assim, o artigo 79 tem relevância para compreensão e exame do que seja uma relação cooperativa, nos diferentes tipos de cooperativas, para se chegar à conclusão da existência de parcela tributada.

No presente caso, o próprio fisco admite a existência de atos cooperativos e atos não cooperativos. Levou à tributação o total do resultado da recorrente, sob o argumento de prática reiterada de atos não cooperativos, bem como da difícil segregação de eventuais atos cooperados.

Ao exame da legislação mencionada, tal interpretação não guarda amparo nem na lei das cooperativas e muito menos no modelo Constitucional. Como vimos anteriormente, a atividade administrativa de lançamento e de julgamento deve ter presente a integração do fato e da norma infraconstitucional com orientação do texto constitucional, que consagra tratamento peculiar, diferenciado, benéfico e incentivador às cooperativas.

Se a recorrente pratica atos não cooperados, somente sobre esses atos pode-se incidir a tributação, sendo vedado à administração tributária alterar o alcance da lei, sem prestar a necessária interpretação teleológica à lei, para alcançar tributação não prevista em lei.

A prática de atos não cooperados, como os assinaladas pelo fisco, não desvirtua a atividade cooperativista da recorrente, cujos atos não cooperados são de interesse de seus associados, como atividades complementares e sujeitos à tributação.

Desta forma, a tributação levada a efeito, dando uma interpretação extensiva, incabível em matéria tributária, dado o princípio da reserva legal, além de ultrapassar o preceito constitucional, deve ser ajustada para alcançar os atos não cooperados, ou seja, aqueles contabilizados como atos cooperados auxiliares e os registrados como atos não cooperados

O magistrado Sílvio Dobrowolski, citado pelo Ministro Garcia Vieira no RESP 36.887-1-PR, traz o elucidativo ensinamento:

*"A cooperativa é uma espécie de sociedade que tem fins não lucrativos próprios. Ela tem a finalidade de auxiliar o desenvolvimento econômico de seus associados, os cooperados."*

*Por isso, de regra fica fora da incidência do Imposto de Renda sobre pessoas jurídicas, cuja base de cálculo é o lucro das empresas. Como a cooperativa por si, não deve ter lucro - por natureza ela não visa ao lucro, os resultados positivos alcançados por ela em suas operações pertencem aos cooperados, e não a ela - há de estar em situação de não incidência."*

*É preciso anotar as diversas espécies de negócios, ou atos negociais que podem ser praticados pelas cooperativas.*

*Surge, em primeiro lugar, o chamado ato cooperativo, também chamado de negócio-fim ou negócio cooperativo, ou ainda, os negócios internos, isto é, as relações entre a cooperativa e os cooperados. É aqui que há o recebimento das mercadorias, dos produtos dos cooperados, como exemplo que se adapta à espécie sob exame, de cooperativa de produtores rurais. Esse negócio-fim, evidentemente, é o ato cooperativo básico, fundamental. Esse, é claro, normalmente correndo, não poderá se sujeitar à tributação do Imposto de Renda porque não há lucro para a pessoa jurídica.*

*As cooperativas, para chegar a esse negócio-fim, precisam praticar alguns atos com terceiros, que são os pressupostos necessários para a realização dos atos cooperativos. Se a cooperativa recebeu a produção de um cooperado, precisa vender essa produção a terceiros.*

*Esse tipo de negócio constitui os chamados negócios externos ou negócios de meio - são os atos-meios para que se realize o ato cooperativo - ou ainda negócios de contrapartida: são as vendas dos produtos recebidos para terceiros. Aí também, é claro, se está dentro da finalidade da cooperativa, pois esses atos são atos derivados do ato cooperativo, são decorrentes da função específica das cooperativas, e por isso, normalmente, estão fora da incidência do Imposto de Renda.*

*Em terceiro lugar, existem ainda outros negócios ou atos que são acessórios ou auxiliares para a boa administração da cooperativa: contratar empregados, alugar salas, vender imóveis, vender máquinas velhas, vender resíduos de beneficente, ou produtos estragados, e outras alienações eventuais. Aí, a cooperativa estará agindo, não como uma sociedade comercial, mas como qualquer pessoa em atividade não comercial, como um associado civil que é, procurando, não o lucro, mais simplesmente a mais valia na forma de ganho. Estes negócios também estão de fora da incidência do Imposto de Renda.*

*A quarta modalidade de negócios que pode ser praticada pelas cooperativas são os atos chamados vinculados à finalidade básica.*

*Serão os negócios com não associados, são autorizadas pela Lei das Cooperativas nos artigos 85, 86 e 88. São os negócios com os não associados ou os investimentos em sociedade não cooperativas. Esta é uma abertura que a lei deu, para que as cooperativas tenham condições de melhor funcionamento, porque poderão aproveitar uma capacidade ociosa na sua maquinaria, ou terão possibilidade de aplicar o dinheiro em investimento, em vez de deixar o dinheiro parado. A lei autorizou que as cooperativas efetuassem esse tipo de transações. São atividades não ligadas ao objetivo principal, mas, de algum modo, com ele relacionadas, pois visam a dar uma melhor capacidade, um aproveitamento maior às potencialidades da cooperativa. Esses tipos de negócio, segundo a lei, estarão, evidentemente, sujeitos ao Imposto de Renda.*

*Por fim, existe uma quinta espécie de negócios que podem ser praticados pelas cooperativas. Podem no sentido fático, mas não no sentido jurídico, porque são negócios vedados pela lei (...). O art 24, § 3º, proíbe as cooperativas de distribuir vantagens a associados e a outras pessoas. (...) Esse tipo de transação não é permitido. (...) Parece claro que, praticando negócios ilegais, a cooperativa deixa de atuar como sociedade cooperativa, ou seja, como aquela associação que visa apenas a melhorar as condições econômicas dos associados."*

No presente caso, há segregação desses resultados conforme o Termo de Encerramento e Verificação Fiscal, bem como pelas respostas a intimações feitas à ora recorrente durante a ação fiscal e anexadas pelo fisco.

Assim, estando fora da incidência o resultado dos atos cooperados, deve ser mantida a tributação sobre os resultados dos chamados atos cooperados auxiliares e dos atos não cooperados.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação o resultado dos atos cooperados.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2007

  
MARCIO MACHADO CALDEIRA

