



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

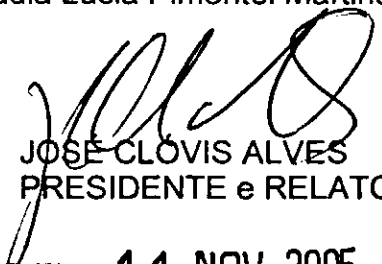
Processo nº. : 13510.000029/01-72
Recurso nº. : 140.955
Matéria : COFINS - EXS: 1997 e 1998
Recorrente : UNIMED VALENÇA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em SALVADOR/BA
Sessão de : 21 DE OUTUBRO DE 2005
Acórdão nº. : 105-15.371

COFINS - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO - Não são alcançados pela incidência da COFINS o faturamento relativo a atos cooperativos. As operações relativas a atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, são passíveis de tributação normal pela em relação à COFINS. O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo portanto tributável em relação ao IPRJ. (Art. 146 III b da CF 88 c/c art. 45 da Lei nº 8.541/92).

Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, não pode a mesma prosperar.

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

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidas as Conselheiras Nadja Rodrigues Romero e Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva


JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE e RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 NOV 2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 13510.000029/01-72
Acórdão nº. : 105-15.371

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL e IRINEU BIANCHI. Ausentes, momentaneamente os Conselheiros DANIEL SAHAGOFF e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

Recurso nº. : 140.955

Recorrente : UNIMED VALENÇA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

UNIMED VALENÇA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 580/ 601, da decisão prolatada às fls. 562/574, pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em SALVADOR – BA, que julgou procedente o lançamento relativo à COFINS.

Trata a lide de exigência da contribuição para financiamento da Seguridade Social- COFINS, acrescida de multa de ofício e juros de mora, pertinente aos fatos geradores ocorridos no ano calendário de 1996 e 1997, com fulcro nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei Complementar nº 70/91.

Não concordando com o lançamento a empresa apresentou impugnação ao feito fiscal, fls. 548 a 561, argumentando em síntese o seguinte.

Que os auditores fiscais entenderam ser tributável as atividades da cooperativa, em razão do não recolhimento do COFINS um crédito na vultuosa quantia apresentada, relativos aos anos calendários de 1996 e 1997. Portanto desclassificaram o procedimento contábil adotado pela contribuinte e o reclassificaram de modo a lançar como atos não cooperativos todas as atividades desempenhadas por seus cooperados.

A requerente alega que está obrigada a recolher o PIS/COFINS em face da obrigação contida no art. 13 da MP nº 2037/22, eis que, quanto aos repasses realizados entre a sociedade e os cooperados, não existe relação jurídica que obrigue a recolher a contribuição social para financiamento do COFINS e para o PIS.

No art. 6º, inciso I, da Lei nº 5.764/71, denomina Lei das sociedades cooperativas, as quais classificam como cooperativa singular, formada por profissionais de medicina que resolvem congregar sua atuação econômica individual, a fim de realizar as



Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

atividades que transcendem a condição física de cada um. De acordo com os fins sociais da sociedade cooperativa, ao se associarem os cooperados integram sua atividade profissional, possibilitando aos demais sócios, de uma atividade econômica de proveito comum e sem fins lucrativos. Os fins sociais das sociedades cooperativas, qualquer que seja o seu objeto, o seu grau, é a prestação de serviços aos seus associados que promovem a sua agregação, no sentido de organizar e compor um produto em nome dos sócios.

No caso da referente acontece que o seu objeto é o trabalho, agrega como associados os médicos, adotando o peculiar regime da livre adesão (art.4º inciso I, da Lei 5764/71), organizando e compondo uma atividade econômica exercida exclusivamente pelos associados, oferecendo e firmando os contratos com os usuários, sempre em nome dos cooperados, recebe e repassa a estes todo o produto econômico dessas contratações, prescrevendo a Lei das Sociedades Cooperativas no seu art.79 junto com art. 4º já mencionado.

O contribuinte afirma que toda a atuação da cooperativa possibilita a concretização do objeto econômico da sociedade, considerando-se como uma atividade instrumental, que não lhe proporcionam individualização como pessoa jurídica qualquer que seja a disponibilidade financeira, quer lucro ou mesmo receita ou arrecadação. Por isso prescreve a Lei das sociedades cooperativas, porque não possuam despesas, eis que a responsabilidade pelo ressarcimento destas é expressamente atribuída aos cooperados.

No que se refere o caso da contribuição social para o financiamento do COFINS, pode-se afirmar que as cooperativas estão isentas da contribuição quanto aos atos próprios de sua finalidade, no sentido as cooperativas devessem recolher a contribuição apenas sobre atos não próprios de sua finalidade, ou seja, atos não cooperativos. Por outro lado dispõe o reconhecimento da não incidência tributária, dispondo os atos próprios da ação das cooperativas não se revestem da repercussão econômica, ou seja, as cooperativas por não serem titulares das receitas que são revertidas aos seus associados (cooperados) estão obrigadas da incidência no que tange à atividade de representação de seus sócios. Isto porque a finalidade das cooperativas é associar e



Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

prestar serviços a pessoas que se proponham a contribuir com bens e serviços, para o exercício de uma atividade econômica de proveito comum, sem fins lucrativos.

Em resumo a requerente não está obrigada a efetuar o recolhimento do PIS/COFINS relativamente às operações provenientes do objeto econômico dos seus associados, sendo certo que sua obrigação está restrita aos ganhos de seus empregados.

A prestação de serviço da cooperativa beneficia exclusivamente os seus associados, inexistindo qualquer resultado ou remuneração pela sua remuneração pela sua realização.

Essa atividade é exclusivamente instrumental, sendo certo que os interesses são sempre dos sócios, inexistindo a pessoa como jurídica.

A arrecadação realizada pela cooperativa transita exclusivamente na conta do patrimônio líquido, a fim de ser distribuída ao cooperado, inexistindo receita no sentido jurídico e econômico.

E por fim a recorrente requer que seja arquivado ao processo como medida de efetivo cumprimento da lei.

A 4ª Turma da DRJ em Salvador analisou os lançamentos bem como as defesas apresentadas e através do Acórdão nº 00.926 de 06 de março 2002, decidiu por julgar procedente o lançamento assim ementado:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O COFINS- CONTABILIDADE- FALTA DE SEGREGAÇÃO DAS OPERAÇÕES EM ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS. INCIDENCIA SOBRE O FATURAMENTO TOTAL- A falta de segregação das contas de forma a possibilitar a identificação e quantificação das parcelas relativas atos cooperativos e não -cooperativos realizados, enseja o lançamento da contribuição sobre a totalidade de seu faturamento".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

"INCONSTITUCIONALIDADE- ARGUIÇÃO- A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade de Lei, atribuição reservada ao Poder Judiciário".

"MEDIDAS PROVISÓRIAS- As medidas provisórias têm força, eficácia e valor de lei, constituindo-se em instrumentos legais para a veiculação de matéria tributária conforme previsto no texto constitucional vigente".

A 4ª turma julgadora DRJ em Salvador analisou o processo que trata da exigência de contribuição para o COFINS decorrente de sua falta de recolhimento, consubstanciando o Auto de Infração, por ter sido constatado que a sociedade, como cooperativa de trabalho médico, não segregou em sua escrituração as receitas provenientes de atos cooperativos e não – cooperativos.

Não tendo a contribuinte contabilizado em separado suas operações de forma a permitir a inequívoca identificação e quantificação das parcelas da receita relativas a atos cooperativos e os demais porventura realizados, sujeita-se à incidência da contribuição calculada sobre a totalidade de seu faturamento.

Inconformada a empresa interpôs o recurso de folhas 580 a 601 argumentando, em epítome, o seguinte:

Que na própria decisão recorrida foram admitidos os atos cooperativos que não estão ao alcance da incidência do IRPJ e também da COFINS, entretanto a administração tributária não tem competência para descaracterizar ou não a impugnante da sua condição de sociedade cooperativa, impondo ao contribuinte a tributação sobre base de cálculo inexistente.

Como dito antes o imposto de renda deve ter por base de cálculo o resultado determinado a partir da escrituração contábil que apresente as receitas e suas respectivas despesas, custos e cargos. Não havendo indicação, na escrituração contábil, da atuação não incide, e será impossível de apurá-la, no qual o FISCO poderá arbitrar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

O contribuinte afirma que o FISCO não tem poderes para descaracterizar uma sociedade como cooperativa, como é o caso em que se encontra o mesmo, quando escrita for imprestável o Fisco poderá fazer o arbitramento.

Não pode o FISCO fazer de ofício o lançamento através de arbitramento, sem levar em conta os elementos oferecidos pelo contribuinte, e não deve prevalecer o arbitramento dos lucros se não esta bem demonstrada a inexistência da escrita contábil

No caso a que se refere a contribuição para o financiamento da COFINS, vale ressaltar que as cooperativas estavam isentas da contribuição quanto aos atos próprios de sua finalidade.

E por fim a recorrente requer que o E. Conselho de Contribuintes se digne reexaminar o processo, reformando a decisão de primeira instância, exonerando-se do Auto de Infração. Em caso de duvida sobre aplicabilidade do Parecer Normativo nº 38/80, só a prova pericial, que foi requerida na 1ª instancia, poderá demonstrar que realmente a recorrente cumpriu com as normas de segregação das receitas e das despesas, dispondo dos números correspondentes á sua atuação.

E de garantia arrolou bens

É do relatório



Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo dele conheço.

Analisando os autos, especialmente o Termo de Verificação de folhas 16 a 23 que a autuação se fundou na descaracterização da cooperativa por não ter realizado a separação em sua contabilidade das receitas oriundas de atividades com atos cooperativos e atos não cooperativos, concluindo os AFRFs assim o Termo:

"Em virtude do acima exposto, e pela total impossibilidade de recomposição do seu Lucro Real, na forma adequada para as cooperativas (receitas e custos cooperados X receitas e custos não cooperados), foi feita a tributação integral dos anos de 1996 e 1997, sendo utilizados os elementos contábeis do contribuinte."

Tratando de cooperativa de trabalho médico transcrevo abaixo o voto contido no acórdão CSRF/01-04.454 de 24 de fevereiro de 2.003 de minha autoria que aprecia o tema no âmbito do IRPJ mas que também serve para efeito de COFINS, visto que em ambos naquele caso e neste a tributação se fundou na descaracterização da cooperativa.

Transcrevamos a legislação atinente ao caso, aplicáveis à lide.

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971- LEI GERAL DAS COOPERATIVAS.

Art. 3º - Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

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.

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. 87 - Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos arts. 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.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.

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

Lei Complementar nº 70/91 – Instituidora da COFINS

Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991

Art. 1º - Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Art. 6º - São isentas da contribuição:

I – as sociedades cooperativas que observarem o disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 13510.000029/01-72
Acórdão nº. : 105-15.371

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

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

Ao analisarmos a legislação aplicada às cooperativas no âmbito tributário, podemos afirmar que a Constituição Federal de 1988 foi um marco divisor, principalmente em relação à definição de ato cooperativo contida no artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

Antes porém necessário se faz iniciar a apreciação pelo artigo 3º da Lei nº 7.764/71.

Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

A primeira das condições postas então são de que os cooperados devem fornecer bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, em proveito comum, ou seja o benefício deve ser repartido entre eles.

A lei ao se referir a uma atividade econômica quis proteger aqueles que se dedicam à mesma atividade, quer na produção de bens ou serviços, isso significa que não podem se reunir em cooperativas pessoas que se dedicam a atividades diversificadas.

Quando o legislador no artigo 79 definiu o ato cooperativo como aquele praticado entre a cooperativa e o associado e aquele praticado entre as cooperativa e no seu parágrafo único excluiu tal ato do conceito de operação de mercado e de compra e venda, na realidade criou um mercado interno, dentro do setor cooperativista e pela interpretação conjunta desse artigo com o 111 podemos dizer que criou-se uma isenção em relação às operações internas.



Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

Interessante observar que ao excluir o ato cooperativo do conceito de operação de mercado o legislador somente se referiu à venda de bens ou produtos, deixou de lado os serviços, visto que no conceito de bens e produtos não estão incluídos os serviços.

A referência aos serviços só é explicitada no artigo 86 quando o legislador voltou a juntar no mesmo dispositivo, bens e serviços, no caso fornecidos a terceiros não associados.

Quanto a determinadas atividades seria fácil a aplicação dos conceitos da Lei 5.764/71, porém em outras muito difícil.

EXEMPLO DE ATIVIDADE DE FÁCIL APLICAÇÃO.

Numa **cooperativa de produtores rurais**, tanto em relação a bens como serviços seria possível a reciprocidade interna.

Quanto aos bens, um que tivesse a terra mais apropriada ao cultivo do arroz produziria esse bem, retiraria a parte de seu consumo e entregaria o excesso à cooperativa; outro que a terra fosse mais apropriada ao plantio do milho produziria esse cereal, retiraria a parte de seu consumo e entregaria o excesso à cooperativa. O que produziu somente arroz poderia adquirir o milho da cooperativa assim como o que produziu milho adquiriria da cooperativa o arroz para seu consumo. Assim estariam livres de tributação e com certeza haveria proveito comum.

Interpretação equivalente poderíamos fazer em relação aos serviços, como as máquinas agrícolas são muito caras, a cooperativa utilizando o capital comum dos sócios adquiriria, tratores colheitadeiras, arados, grades e outros equipamentos que seriam utilizados pelos cooperados, assim haveria atos cooperados também em relação a serviços.

EXEMPLO DE ATIVIDADES DE DIFÍCIL APLICAÇÃO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

Quando a atividade econômica dos associados tem o caráter profissional que só têm serviços a oferecer, fica difícil a aplicação pura do conceito de ato cooperativo definido no artigo 79.

Se as pessoas se reúnem para contribuir com serviços para uma determinada atividade econômica, significa que têm a mesma formação ou se dedicam a uma atividade como definido no artigo 3º da referida lei.

Assim médicos somente poderão reunir-se em cooperativa de médicos, garis em cooperativa de garis, eletricitas em cooperativas de eletricitas e assim por diante.

Se a interpretação quanto a ato cooperativo for restritivo em relação aos serviços podemos afirmar que numa cooperativa de médicos, somente não seria ato cooperado os serviços de um médico, prestado a outro médico através da cooperativa. Será que somente com tal ato estariam os médicos associados desenvolvendo uma atividade econômica?

Até o advento do a Constituição Federal de 1988, podemos dizer que sim, porém a partir dela houve uma mudança substancial.

Se até a CF de 1988 havia não incidência de tributos em relação ao ato cooperado, a partir dela esse ato foi colocado dentro do campo de incidência da tributação, ao estabelecer o constituinte, ainda que dependente de lei complementar, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Esse tratamento adequado pode ser entendido com um tratamento especial, facilitado, uma tributação em alíquotas menores que as aplicadas ao ato comercial.



Processo nº. : 13510.000029/01-72
Acórdão nº. : 105-15.371

A partir da promulgação da CF de 1988 várias leis e decretos trataram do assunto, em alguns o legislador alargou a definição de ato cooperado para fins tributários e outros estreitou ou até excluiu a isenção do ato cooperado.

ALARGAMENTO DA DEFINIÇÃO

Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992

TÍTULO V - DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

Art. 45 - Estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.

§ 1º - O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

§ 2º - O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro da Fazenda.

Embora o título se refira a pessoas físicas, é certo que está implícito o alargamento do conceito de ato cooperado, pois, se o legislador determinou a retenção na fonte de imposto de renda, nos pagamentos feitos por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à sua disposição; se determinou que o IR retido por ocasião do pagamento pela PJ contratante à cooperativa, fosse compensado com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados e não compensado pelo devido pela



Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

cooperativa, é porque tal ato, (pagamento por serviços contratados pela cooperativa com qualquer pessoa jurídica, ainda que não cooperativa associada), é ato cooperado.

Interpretação diversa da acima feita, se o ato não fosse cooperado, levaria à situação absurda de equívoco do legislador, pois embora o imposto fosse retido da cooperativa e esta tivesse que incluir a receita como tributável não poderia compensar com o IRPJ devido o imposto retido na fonte na referida operação.

Dentro desta nova ótica podemos dizer que o ato não cooperativo seria aquele serviço prestado através da cooperativa por não associado ainda que da mesma atividade econômica ou a prestação de serviços estranhos à atividade. Por exemplo um médico não associado à cooperativa prestar serviços a uma empresa ou pessoa que mantém contrato com a cooperativa, ou o valor recebido pela cooperativa de médicos por serviços de outra atividade, ainda que correlata como de dentista, fisioterapeuta, nutricionista, etc. Reafirmo finalmente que não podem ser aceitos como atos cooperados atos ou procedimentos executados por não associados, quer pessoas físicas ou jurídicas, ainda que necessários para o bom desempenho da atividade da cooperativa.

EXCLUSÃO DE ATO QUE PODERIA SER COOPERADO DA ISENÇÃO.

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

Art. 69. As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Com o artigo 69 da Lei nº 9.532/97, o legislador incluiu no campo de incidência quaisquer atos praticados pela cooperativa de consumo, ainda que entre a cooperativa e o associado, ou seja esse ato que pela lei 5.764/71 artigo 79 seria um ato cooperado deixou de ser a partir da vigência da referida lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 13510.000029/01-72
Acórdão nº. : 105-15.371

O Executivo também tratou do assunto no RIR/94 vigente à época dos fatos geradores objeto da presente lide.

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Seção V - Sociedades Cooperativas

Não Incidência

Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 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).

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

Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (Lei nº 8.981, de 1995, art. 25, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 55).

Ao transcrever através do artigo 182 do RIR/99, simplesmente os incisos I a 3 e § 1º artigo 168 da Lei nº 5.764/71, o Executivo não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

atentou para as modificações realizadas pelo legislador através da Lei nº 8.541/92 em relação ao ato cooperado, conforme demonstrado, e ainda excedeu à lei ao estabelecer através do § 2º do referido artigo do RIR, uma sanção pelo não cumprimento da regra de conduta contida no § 1º do artigo 168 da Lei nº 5.764/71, sem base legal.

A lei estabeleceu 5.764/71 através do § 1º do artigo 168, estabeleceu vedação quanto à distribuição de benefícios ou vantagens pela cooperativa a associados, porém não estabeleceu sanção no caso de descumprimento.

Concluindo a parte de apreciação da legislação podemos dizer que o aplicador da lei deve se atentar para as particularidades de cada tipo de cooperativa, verificar qual o tratamento dado pelo legislador para a atividade específica da cooperativa em estudo.

Quanto à lide ora apreciada, a fiscalização, por identificar que a receita da cooperativa de trabalho médico UNIMED VALENÇA, advém de atos cooperativos como não cooperativos conforme descrito pelos próprios AFRFs no Termo de Verificação de folha 21 e por não ter a cooperativa segregado-os, descaracterizou-a como sociedade cooperativa, tributando integralmente suas receitas.

Como vimos a legislação não autoriza a SRF a descaracterizar a Sociedade Cooperativa, pode e deve analisar os atos por ela praticados, se atos cooperados estão isentos de tributação, se não cooperados devem ser tributados.

Caberia então ao auditor analisar as receitas recebidas, classificando-as nos termos da legislação com ato cooperado, ou não, daí comparar com aquela escriturada. Se o valor referente ao não ato cooperado, sujeito portanto à tributação, fosse menor que o lançado pela empresa deveria cobrar a diferença.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 13510.000029/01-72
Acórdão nº. : 105-15.371

Como acontece nos casos de auditoria de caixa, uma receita omitida, não contamina o restante de omissão, uma despesa não dedutível ou não comprovada não contamina o restante, assim também acontece com as cooperativas, se existem atos cooperativos e não cooperativos e a entidade não realizou a separação cabe a fiscalização fazê-lo. E nem se diga que isso seja impossível, pois em se tratando de cooperativa de trabalho basta analisar a origem das receitas confrontando-as com quem prestou o serviço, se cooperado é ato cooperativo, se não é cooperado o ato é não cooperativo. Tal análise é simples embora possa ser trabalhosa e demandar mais horas de trabalho que em uma cooperativa que segregue as receitas, porém não impossível.

Sobre o assunto assim manifestou a Conselheira SANDRA MARIA FARONI no acórdão 101-92.476.

"Não há, também, previsão legal para a descaracterizar a natureza jurídica das sociedades cooperativas pela prática de atos não cooperativos. Não tem, ainda, a Secretaria da Receita Federal, competência legal para fiscalizar as atividades das cooperativas e puni-las por eventual infração à lei de regência (se fosse o caso), mediante tributação dos resultados dos atos que, por lei de regência, não sofrem incidência do imposto (o que, de resto, não se coaduna com o nosso sistema jurídico: usar tributo como penalidade).

A única exegese possível, portanto, nos casos de sociedades cooperativas que praticam, em maior ou menor escala, atividades lucrativas (atos não cooperativos), é que a não incidência alcança todos os atos cooperativos, devendo ser tributado o que exorbita esse campo.

Se a escrituração contábil da sociedade segrega as receitas e correspondentes custos, despesas e encargos segundo sua origem (atos cooperativos e demais atos), serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita (acompanhada de documentação hábil que a lastreie) não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais os atos não cooperativos, ter-se-á



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 13510.000029/01-72

Acórdão nº. : 105-15.371

como integralmente tributado o resultado da sociedade. É que, nesse caso, impossível será a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária."

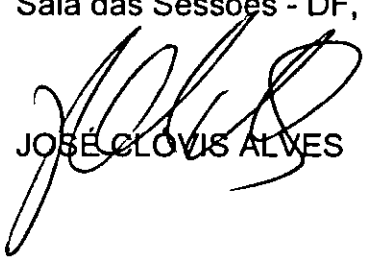
No presente caso a cooperativa, dentro de sua interpretação da lei entendeu serem todos seus atos cooperativo, caberia à fiscalização então analisá-los para se fosse o caso segregar os atos cooperativos dos não cooperativos. Como vimos a definição de ato cooperativo em relação às cooperativas de trabalho, teve seu campo alargado depois da entrada em vigor do artigo 45 da Lei nº 8.541/92, enquadrando-se a venda dos serviços dos médicos associados, ainda que a pessoas físicas ou empresas não associadas como ato cooperativo.

Verifico na folha 41 confrontado com a folha 06 que realmente foi objeto de base de cálculo a totalidade da receita em cada mês, mesmo reconhecendo os autuantes em seu Termo de Verificação a possibilidade da existência de atos cooperativos.

A fiscalização não aprofundou a auditoria para verificar a essência dos atos praticados, preferiu considerar toda receita como ato não cooperativo por atacado, e assim, de fato descaracterizou a cooperativa, o que como já vimos não poderia fazê-lo.

Assim conheço do recurso e no mérito dou-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2005.


JOSE CLOVIS ALVES