



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n° 13510.000029/2001-72
Recurso n° 105-140.955 Especial do Procurador
Matéria COFINS - COOPERATIVA - DESCARACTERIZAÇÃO
Acórdão n° 01-06.078
Sessão de 11 de novembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIMED VALENÇA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Exercício: 1997, 1998

COFINS - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO:
Não é alcançado 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.

Se a entidade entende que todos os atos são cooperativos, cabe à fiscalização separar aqueles que entende não se enquadrar como ato cooperado. Assim como no caso de despesas, se o contribuinte entende dedutível e a fiscalização entende não dedutível, deve glosar a despesa indedutível e não todos os valores da conta, medida equivalente deve ser aplicada à cooperativa.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mario Sergio

Fernandes Barroso (Relator), Marcos Vinícius Neder de Lima, Antonio Bezerra Neto e Antonio Praga que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jose Clovis Alves.

ANTONIO PRAGA

Presidente

JOSÉ CLÓVIS ALVES

Redator designado.

FORMALIZADO EM: 20 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Carlos Guidoni Filho, José Clóvis Alves, José Carlos Passuello, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Trata-se de auto de infração de exigência de COFINS decorrente da falta de seu recolhimento pela não segregação pela autuada das receitas provenientes de atos cooperados e não-cooperados.

A PFN em recurso a respeito do acórdão da Quinta Câmara que entendeu que os atos prestados pelos associados, ainda que para os não associados é ato cooperado.

A PFN em recurso afirma que no curso das diligências ficara provado que toda a receita auferida pela contribuinte advinha do pagamento de planos de saúde, mantidos por pessoas não associadas àquela entidade.

A PFN afirma que o acórdão recorrido se basearia em, duas teses:

Primeiro, que configuraria ato cooperado o serviço prestado a terceiros pela cooperativa, caso haja identidade desse serviço com as atividades do cooperado, assim, as receitas auferidas pela contribuinte em razão dos planos de saúde se dariam tão somente a título de intermediação. Discorda a PFN, pois, de fato os serviços são prestados a não cooperados, se caracterizando como atos não cooperados.

Anexa farta jurisprudência tanto dos conselhos quanto do STJ.

A segunda tese do acórdão recorrido é que o ônus da segregação contábil seria da fiscalização, a PFN discorda novamente, pois, a Lei nº 5.764/71 prescreveria que:

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

Assim, seria ilegítima a inversão do ônus que cabe ao contribuinte.

Anexa farta jurisprudência tanto dos conselhos.

Voto Vencido

Conselheiro MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Do termo de Verificação fiscal fl. 16 a 24 extraio o seguinte:

"Que a entidade fiscalizada está registrada como cooperativa de serviços médicos, e oferece os serviços dos médicos associados na forma de planos de saúde a pessoas físicas e jurídicas;

(...)

Para a apuração dos resultados, a fiscalizada não mantém plano de contas com distinção entre os resultados de atos cooperados e de atos não-cooperados;

(...)

Que a autuada somente apura resultados não tributáveis, decorrente de todos os seus atos, pois, considera-os (todos os atos) como cooperativos;

Da legislação temos a Lei nº 5.764, de 1971, que dispõe:

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

(...)

Art. 79 Denominam-se atos cooperados os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos objetivos sociais."

O Parecer Normativo (PN) CST nº 38, de 30 de outubro de 1980 define:

Atos não - cooperados, Diversos dos legalmente permitidos.

"3.2 - Se, conjuntamente com os serviços dos sócios a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o

fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperados nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

3.3 Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível à aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja a intermediação."

Assim, se verifica do PN CST nº 38, de 1980, que as sociedades cooperativas de serviços médicos, ao desenvolverem atos diversos dos previstos na Lei nº 5.764, de 1971, não se encontram alcançadas pelos benefícios fiscais dos atos cooperados. Ao contratar com terceiros prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, a cooperativa está praticando atos não cooperados.

O STJ assim se pronunciou:

"EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COFINS. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. COOPERATIVAS MÉDICAS. CARACTERIZAÇÃO OU NÃO DE ATO COOPERATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS. CARÁTER EMPRESARIAL. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 7/STJ. INCIDÊNCIA DA MENCIONADA CONTRIBUIÇÃO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. "Os atos que não se configuram como tipicamente cooperativos, tais qual a prestação de serviços a terceiros realizada por sociedades cooperativas médicas, são passíveis de incidência da Cofins" (REsp 611.578/MG, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 6.3.2007).

3. É inviável o reexame de matéria fática em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido."

"TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PIS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. ATOS COOPERATIVOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. CONCEITO DE FATURAMENTO MATÉRIA



**CONSTITUCIONAL. EXAME NA VIA DO RECURSO ESPECIAL.
IMPOSSIBILIDADE.**

1. Os atos que não são tipicamente cooperativos, tais como os serviços prestados por sociedades cooperativas médicas a terceiros (não-associados), são passíveis de incidência do PIS.
2. A matéria relativa à validade da cobrança do PIS com base na Lei n. 9.718/98 – especificamente no ponto concernente à definição dos conceitos de receita bruta e faturamento e à majoração de suas bases de cálculo – é questão de natureza constitucional, razão pela qual refoge do âmbito de apreciação do recurso especial.
3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido. (REsp 746382 / MGRECURSO ESPECIAL2005/0071334-7)"

**"RECURSO ESPECIAL Nº 237.348 – SC (1999/0100366-0) EMENTA:
TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA MÉDICA.
ATOS NÃO COOPERATIVOS.**

1.A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada, assim, sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, venda, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.

2.O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados, caracteriza-se como atos não-cooperativos, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda."

No corpo deste voto temos ainda:

"O ato não-cooperativo, entretanto, está sujeito a regime jurídico diverso. Assim dispõem os artigos 86 e 87 da Lei nº 5.764/71:

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

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

Por se revestirem de nítida feição mercantil, os atos não-cooperativos geram receita e faturamento para a sociedade cooperativa. Esse resultado positivo, segundo a previsão do artigo 87, será levado a uma conta específica, denominada "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social", de modo "a permitir cálculo para incidência de tributos"

O ministro Castro Meira do STJ, ainda afirma, que as receitas dos atos não-cooperados devem ser levados à conta de fundo de assistência técnica.



Está demonstrado nos autos, que a contribuinte não faz a segregação das receitas com atos cooperados e atos não – cooperados, assim, não teria cumprido a preceito do art. 87 da Lei nº 5.764/71. A fiscalização por diversas vezes solicitou a contribuinte que ela segregasse suas receitas conforme a lei. Ela nunca o fez alegando que todas suas receitas seriam de atos cooperados. Quanto a este assunto há farta jurisprudência nos Conselhos como por exemplo: o acórdão 101-92897, e o acórdão 203-08521. Que entendem que é ônus da contribuinte essa segregação.

Assim, DOU PROVIMENTO AO RECURSO DA FAZENDA NACIONAL, por dois motivos, primeiro porque não esta provado que a contribuinte obtém alguma receita que não seja plano de saúde, e o STJ já se pronunciou a respeito da não caracterização destas receitas como receitas de atos cooperados, e segundo que mesmo houvesse algum ato cooperado a contribuinte não segregou.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2008



MARIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Voto Vencedor

Redator designado: JOSÉ CLÓVIS ALVES.

Embora bem elaborado o voto do relator a maioria da Turma não o acompanhou, pois, prevalece a tese de que a fiscalização não pode descaracterizar a cooperativa, tributando tanto ato não cooperativo como não cooperativo sem a devida segregação.

Com fui relator do acórdão combatido, tomo a liberdade de transcrevê-lo, como razão de decidir também neste colegiado.

Ac 105-15.371.

“Trata-se de retorno de diligência onde embora a Câmara tenha orientado a fiscalização a realizar a separação dos atos cooperativos, se limitou a intimar a entidade a fazê-lo e tendo a empresa apresentado o mesmo demonstrativo de receitas já apresentado no curso da fiscalização o processo retornou a este Conselho sem a referida separação.

Embora não ignoramos que a nº 5.764/71 determine a separação e a contabilização em separados de atos cooperativos e atos não cooperativos, visto que esse últimos estão sujeitos à tributação, o fato é que se a entidade entende que todos atos são cooperativos e a fiscalização entende que não, deve o fisco assim como ocorre nos casos de despesas que na ótica do contribuinte são dedutíveis, separar as receitas que entende não serem provenientes de ato cooperativo para levar à tributação, jamais tributar o todo em razão de parte não ser ato cooperativo.

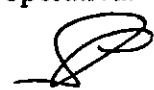
A descaracterização da cooperativa só é possível se houver vícios na sua constituição, ou seja se traduzir da realidade em uma empresa travestida de cooperativa.

Considerando que a fiscalização não realizou a separação não há como tratar o caso senão como descaracterização de cooperativa, é o que passo a fazer.

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.

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 n° 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 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:

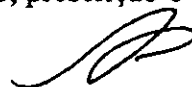
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

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;

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.

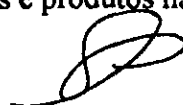
Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

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.

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.

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 da 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.

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.

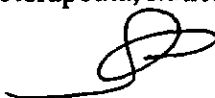
§ 1º - O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

§ 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 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.

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 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.

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 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.

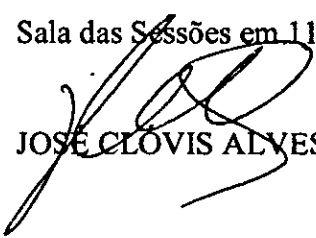
Verifico na folha 41 confrontado com a folha 06 que realmente foi objeto de base de cálculo a totalidade da receita em cada mês, mesmo reconhecendo os autuantes em seu Termo de Verificação a possibilidade da existência de atos cooperativos.

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 tendo a maioria da 1ª Turma da CSRF, mantido o entendimento da Câmara recorrida, não outro caminho senão confirmar.

Concluindo conheço do recurso apresentado pela Fazenda Nacional e NEGO-LHE provimento.

Sala das Sessões em 11 de novembro de 2008.


JOSE CLOVIS ALVES – Redator designado.

