



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Recurso nº. : 141.488
Matéria : IRPJ E OUTRO- Exs. 1995 a 1998
Recorrente : UNIMED PAULISTANA – SOCIEDADE COOPERATIVA DE
SERVIÇO MÉDICO
Recorrida : 10ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 21 DE OUTUBRO DE 2004
Acórdão nº. : 105-14.780

IRPJ – IRF E CSLL - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO:
Não são alcançados pela incidência tributária o resultado advindo de 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. 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, e se não é possível a segregação ainda que no curso da discussão administrativa, não pode a mesma prosperar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por UNIMED PAULISTANA – SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇO 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. Vencidos os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros da Nóbrega e Nadja Rodrigues Romero.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE E RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, DANIEL SAHAGOFF, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and strokes, positioned to the right of the text.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

Recurso nº. : 141.488
Recorrente : UNIMED PAULISTANA – SOCIEDADE COOPERATIVA DE
SERVIÇO MÉDICO

RELATÓRIO

UNIMED PAULISTANA – SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇO MÉDICO CNPJ Nº 43.202.472/0001-30, já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão prolatada pela 10ª Turma da DRJ em São Paulo SP, que julgou procedente o lançamento.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que o lançamento refere-se ao Imposto de Renda com exercício de 1994, tendo em vista que foi apurada a exclusão indevida, de resultados positivos provenientes de operações com não associados, tendo a empresa infringido norma contida nos arts.168, §1º e 2º, 193, 196, inciso I, 197 § único do RIR/94.

Inconformado com a autuação apresentou a impugnação de folhas 961/1002 argumentando, em síntese, que a autuação não pode prosperar por ausência de elementos suficiente para a determinação de omissão de receitas. A impugnação fere o principio da legalidade pois não traz elementos suficientes para sustentar tal acusação. Argumenta também que incidência da Taxa Selic sobre o suposto débito não encontra respaldo legal, pois incidência dos juros sobre a dívida tributária seria apenas, de acordo com a empresa, para recompor o patrimônio do Estado, lesado pela demora do pagamento, mas de acordo com a contribuinte a Taxa Selic não seria utilizada para este fim, pois esta teria caráter remuneratório e os juros que deveriam incidir sobre a dívida tributária seriam juros de caráter moratórios.

Por fim o contribuinte alega que a multa aplicada à alíquota de 75% é ilegal, pois a Receita Federal já dispunha de todas as informações necessárias para a lavratura do auto de infração. A multa corretamente aplicada seria na base de 20%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

Quanto a Contribuição Social a contribuinte requer que sejam consideradas as sustentações expendidas com relação ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, pois, de acordo com a contribuinte, o desaparecimento da base de cálculo para a incidência de IRPJ faz, igualmente, desaparecer o referencial para a incidência da contribuição social.

A 10ª TURMA da DRJ em São Paulo através do acórdão 04.044 de 02 de outubro de 2003, julgou procedente o lançamento. O acórdão traz como ementa o seguinte:

"COOPERATIVA DE TRABALHO. SERVIÇOS PRATICADOS POR TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. ATIVIDADE EMPRESARIAL. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. Nas cooperativas de trabalho médico, em que a cooperativa se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exame laboratoriais e exames complementares de diagnose e terapia, diárias hospitalares, etc., esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos, devendo, seus resultados, ser submetidos à tributação.
LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO. INOBSERVÂNCIA. Inexistindo segregação contábil entre atos cooperativos e os não cooperativos, correta a exigência sobre a totalidade dos valores excluídos da base de cálculo tributável.
MULTA DE OFÍCIO. DECLARAÇÃO INEXATA. Cabível a multa de ofício na ocorrência de declaração inexata, não havendo que se alegar que a entrega da declaração de rendimentos elidira tal aplicação.
JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. São aplicáveis juros de mora equivalentes À taxa Selic por expressa previsão legal.
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Correta a exigência pela redução indevida da base tributável e pela íntima relação de causa e efeito com o decidido no IRPJ.

Em seu voto a DRJ alega que a alegação de nulidade da autuação e a de falta de legalidade são improcedentes. E quanto aos juros de mora alega que a única exigência para a fixação de juros de mora distintos do percentual de 1% ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73

Acórdão nº. : 105-14.780

mês é a expressa previsão legal, requisito preenchido pela Lei nº 9.065/1995 (artigo 13) e Lei 9430/1996 (artigo 61).

Quanto a Tributação reflexa a DRJ alega que foi correta a exigência pela redução indevida da base tributável e pela íntima relação de causa e efeito com o decidido IRPJ.

Ciente da decisão em 25/11/2003, conforme AR de folha 1435 verso o contribuinte interpôs recurso voluntário em 23/12/03 de fl.1439/1477, argumentando, em síntese, o seguinte:

1. Que o arbitramento efetuado deve ser afastado pois há a necessidade da segregação das receitas. E isso implicaria na nulidade do auto de infração.

2. Que o comando estabelecido no Parecer Normativo 73/75 não possui previsão na Lei nº 5.614/71 e por isso não pode divulgar normas de condutas

3. Com relação aos juros a contribuinte alega que a adoção dos juros moratórios é ilegal e inconstitucional, desnatura por completo o pressuposto e a finalidade desta espécie de juros. A Taxa Selic, de acordo com a contribuinte, não guarda qualquer correlação lógica com a reposição do patrimônio lesado, pela falta do tributo não pago, como se busca nos juros moratórios.

4. Como a recorrente não teria agido com dolo a aplicação da multa no patamar de 75% seria inaplicável.

Por fim a recorrente requer que seja reformada a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, cancelando o auto de infração e o respectivo débito.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

VOTO

Conselheiro: José Clóvis Alves, Relator

O recurso é tempestivo dele conheço.

Analisando os autos, especialmente o Termo de Constatação de folhas 885 a 931 que a autuação se fundou na descaracterização da cooperativa por ter a fiscalização constatado a prestação de serviços por pessoas jurídicas e a firmado contratos de pré pagamento pelos serviços médicos, concluindo os AFRFs na folha 926 o seguinte:

" De todo exposto, entendemos que seja pelo fato:

1- do contribuinte UNIMED PAULISTANA ter considerado como ATO COOPERATIVO serviços praticados por terceiros não cooperados e por hospitais;

2- da existência da maioria dos contratos de prestação de serviços celebrados pela UNIMED PAULISTANA serem do tipo pré-pagamento, que, através de rateio, consideram indevidamente como ATOS COOPERATIVOS;

3- da UNIMED PAULISTANA assumir o risco de atividade econômica que é característica fundamental de contrato de seguro saúde ou plano de saúde;

4- da impossibilidade de reconstituir-se os efetivos tributáveis do contribuinte, considerando-se os fatores anteriormente mencionados;

entendemos que os valores declarados pelo contribuinte UNIMED PAULISTANA, redutores do LUCRO REAL a título de "Resultados não Tributáveis de Soc. Cooperativas, parte das exclusões, que reduziram indevidamente o LUCRO REAL tributável, devem ser adicionados ao LUCRO REAL a fim de que seja apurado o efetivo montante tributável."

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 IRF E CSLL, visto que em ambos naquele caso e neste a tributação se fundou na descaracterização da cooperativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

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 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 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

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 cooperativas 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

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, garís em cooperativa de garís, eletricitas em cooperativas de eletricitas e assim por diante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73

Acórdão nº. : 105-14.780

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

§ 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 PAULISTANA, advém de atos cooperativos como não cooperativos conforme descrito pelos próprios AFRFs no Termo de Verificação de folha 926 ao reconhecer a impossibilidade de reconstituir-se os efetivos resultados tributáveis do contribuinte, descaracterizou-a como sociedade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73

Acórdão nº. : 105-14.780

cooperativa, tributando integralmente o resultado declarado como advindo de atos cooperados.

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.

O AFRF no Termo de Constatação fls. 923/925, somente transcreveu a parte que lhe interessava do PN 38/80, ou seja até o item 3.5. Se tivesse continuado veria a partir do item 4 o tratamento tributário que nos casos de total impossibilidade de separação prevê o arbitramento, verbis:

PN 38/80

5. Apuração dos Resultados Tributáveis

5.1 - Como foi dito inicialmente, deve o Imposto sobre a Renda ter por base de cálculo o resultado a partir da escrituração contábil, que apresente destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73

Acórdão nº. : 105-14.780

explicitado no Parecer Normativo CST 73/75. Todavia, quando não houver tal destaque, como no caso em que os ingressos não indiquem individualizadamente a que espécie de prestação se destinam, porque recebidos a um único título e em pagamento a contraprestação múltipla e heterogenia, a escrita será imprestável para a apuração do lucro real.

5.2 – Far-se-á mister, então, arbitrar o lucro, como determinado pelo artigo 7º, IV, do Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, e legislação complementar.

Daí em diante o PN passa a transcrever as regras de arbitramento com base na Portaria MF 22 de 12 de janeiro de 1979.

Como vimos nem a legislação, muito menos o próprio PN citado pelo AFRF prevêem a glosa da totalidade dos valores declarados como de atos cooperativos, ainda que entre eles possam existir atos não cooperativos. Ou se determina qual a parcela relativa a atos não cooperados e considera receita tributável ou se arbitra. Saliente-se que ainda que o AFRF glose a totalidade seu ato não é nulo, podendo quando possível as autoridades julgadoras afastarem a parcela relativa a atos cooperativos contidas na base de cálculo considerada pela autoridade lançadora com o fim de reduzir o montante tributável. Não sendo possível tal atitude o lançamento como um todo deve ser declarado insubsistente em virtude de erro insanável na determinação da matéria tributável, nos termos do artigo 142 do CTN.

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73

Acórdão nº. : 105-14.780

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 segregou os resultados de atos cooperados e não cooperados de acordo com os percentuais que entendera corretos, caberia à fiscalização então analisá-los para se fosse o caso segregar os atos cooperativos dos não cooperativos e demonstrar a impropriedade do método utilizado. 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.

A fiscalização não aprofundou a auditoria para verificar a essência dos atos praticados, preferiu considerar todo resultado declarado como de ato cooperativo, por bloco, como tributável e diante da impossibilidade de separação no curso da discussão na esfera administrativa não resta outra alternativa, senão, a de declarar insubsistente o lançamento.

Ao decorrente aplica-se a decisão dada ao IRPJ pela íntima relação de causa e efeito que os une.

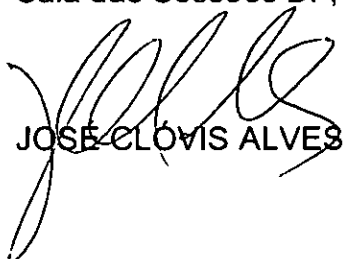


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.001908/1999-73
Acórdão nº. : 105-14.780

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

Sala das Sessões DF, em 21 de outubro de 2004.



JOSE CLOVIS ALVES