



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16707.011126/2003-43
Recurso nº 155.700 Voluntário
Acórdão nº 1401-00031 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2009
Matéria IRPJ e OUTRO - Exs.:1999 a 2003
Recorrente UNIMED NATAL SOCIEDADE DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA COOPERATIVA

Não houve descaracterização ou desconsideração da personalidade ou da personalidade jurídica da cooperativa. Se houvesse, o procedimento seria rechaçável. Aliás, não há lugar para a chamada *disregard of legal entity* em matéria tributária. O autuante simplesmente distinguiu a prática de atos cooperativos e de atos não cooperativos, pela cooperativa. Não há eiva de nulidade no lançamento.

DISTINÇÃO DE ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS

DISCRIMINAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DE ATOS NÃO COOPERATIVOS

Há de se distinguir: serviços prestados pela cooperativa aos cooperados na forma de captação de clientela, e serviços prestados pela cooperativa a terceiros (comercialização de planos de saúde). Os primeiros são atos cooperativos, os últimos são atos não cooperativos. O contratante não paga preço ao cooperado, através da cooperativa. Paga preço à cooperativa, de modo que as relações econômicas relativas ao plano de saúde contratado se instalam entre o terceiro e a cooperativa, e não entre o terceiro e o cooperado. Nesse contexto, a venda de planos de saúde não informa atos cooperativos.

O autuante se apoiou nos esclarecimentos e balancetes apresentados pelo contribuinte e segregou as contas contábeis de resultado que registram as receitas de atos não cooperativos. Baseou-se no resultado, que já contempla os custos e despesas, e excluiu o resultado de atos cooperativos. Para se chegar ao resultado de atos cooperativos usou o critério de rateio para imputar àquele os custos e despesas correspondentes.

O critério empregado pelo autuante para a apuração do resultado tributável não desborda os limites do razoável e do possível, diante da ausência de

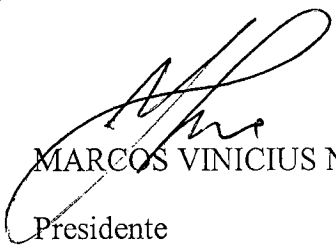
contraprova do contribuinte. Não merece reparo a exigência de IRPJ, que recai somente sobre resultados de atos não cooperativos.

CSL – TRIBUTAÇÃO DE ATOS COOPERATIVOS

Os fatos econômicos decorrentes de atos cooperativos não representam receitas nem compõem o lucro ou prejuízo da cooperativa. Exatamente porque quando a cooperativa atua nesses limites, ela é simplesmente o meio para que os cooperados auferam receitas nas relações com terceiros, utilizando-se da estrutura organizacional da cooperativa. Exigência de CSL descabida sobre resultados de atos cooperativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara, Primeira Turma Ordinária da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a exigência de CSLL de modo que a exigência seja calculada sobre a mesma base de cálculo do IRPJ, nos termos do voto do relator.



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente



MARCOS SHIGÜEO TAKATA

Relator

Formalizado em: 31 AGO 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Silvia Bessa Ribeiro Biar, Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Contra a empresa supra qualificada foram lavrados os Autos de Infração a seguir especificados, para exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSL):

Tributo	Fls.	Imposto/ Contribuição	Juros de Mora	Multa Proporcional	Total em Reais
IRPJ	05	1.495.605,74	653.322,96	1.121.704,27	3.270.632,97
CSL	09	775.636,13	375.208,88	581.727,05	1.732.572,06

De acordo com os Relatórios de Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais às fl. 06 e 10 foi constatada, para o IRPJ, apuração incorreta da base de cálculo, os valores foram apurados conforme Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 13 a 25 para os fatos geradores listados com respectivo enquadramento legal na fl. 06, para a CSL, falta de seu pagamento para os fatos geradores listados na fl. 10, com enquadramento legal descrito na mesma folha, também de acordo com Relatório de Trabalho Fiscal.

No Relatório de Trabalho Fiscal, o autuante descreve minuciosamente todos os fatos que o levaram a efetuar o lançamento. Inclusive lançando mão da legislação, da doutrina e jurisprudência administrativa e do STJ acerca da definição e alcance do ato cooperativo.

Conclui, apoiado no art. 79 da Lei 5.764/71, que atos cooperativos são aqueles praticados exclusivamente entre as cooperativas e seus cooperados e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.

Entende que, para as cooperativas de médicos, os valores pagos pelos usuários dos planos de saúde não podem ser considerados como advindos de atos cooperativos. Da forma como a UNIMED foi concebida, sua receita decorre não de atos cooperativos, mas de transações no mercado, devendo seus resultados se sujeitar à tributação. Por isso, desconsiderou a forma como a interessada oferecia os seus resultados à tributação, consubstanciada no rateio das despesas e receitas em face dos critérios expostos nos itens 1, 2 e 3, às fls. 13 e 14, e elaborou novos Demonstrativos de Apuração do IRPJ e CSL, às fls. 127 a 136, considerando apenas as receitas de intercâmbio, oriundas de pagamentos que lhe fazem outras UNIMED e decorrem do atendimento médico que os cooperados da UNIMED Natal fazem a clientes (usuários dos planos de saúde) de outra UNIMED, como receitas decorrentes de atos cooperativos, pois que praticados entre duas cooperativas associadas, parte final do *caput* do art. 79 da Lei 5.764/1971.

O autuante explica ainda que as adições ao lucro líquido para cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSL constantes das planilhas se referem a provisão para fundo de reserva, contabilizada como redutora do resultado até o 2º trimestre de 2002, provisão de risco, contabilizada como redutora do resultado a partir do 1º trimestre de 2002 e que outras adições referem-se às provisões de IRPJ e CSL sobre os “Resultados Eventuais”. O valor do IRPJ retido na fonte também constante das planilhas é o informado no LALUR.

Na parte final das planilhas de apuração do IRPJ encontra-se demonstrado o resultado com atos cooperativos, o qual foi excluído do resultado global da cooperativa para efeito de tributação. Os valores dos custos e despesas correspondentes ao resultado com atos cooperativos foram obtidos mediante rateio, conforme os Pareceres Normativos CST 73/75 e 38/80. Ressaltou que este procedimento fora utilizado apenas com relação ao IRPJ, visto que não há previsão legal para assim proceder-se com relação à CSL.

Informa ainda que a UNIMED Natal apura lucro real trimestral conforme cópia da DIPJ às fls. 33 a 126.

DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente intimada, a recorrente apresentou impugnação às fls. 230 a 258 fazendo em síntese as alegações a seguir relatadas.

Alega cerceamento ao direito de defesa em função da descaracterização da sua personalidade jurídica, feita pela Receita Federal, sem lhe ter dado o direito de defesa ferindo de morte o art. 2º da Lei Federal 9.784/99 que regula o processo administrativo na esfera federal, transcrito na fl. 232.

Aduz que a Delegacia da Receita Federal não tem competência para descaracterizar a recorrente sem o devido processo legal, a própria lavratura do auto com a prévia descaracterização da recorrente como sociedade cooperativa vem demonstrar a impossibilidade da cobrança pretendida. Traz ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes sobre a matéria às fls. 234 e 235, ressaltando que o Conselho desconhece a descaracterização da sociedade cooperativa praticada em autos de infração pela autoridade fiscal. Requer seja reconhecida indevida a descaracterização da personalidade jurídica da recorrente e insubsistentes os autos de infração.

Afirma se tratar a recorrente de cooperativa de trabalho médico que negocia planos de saúde como mandatária dos seus médicos cooperados sendo constituída nos termos da Lei 5.764/1971. E, sendo uma cooperativa de médicos os atos por si praticados são atos cooperativos não podendo sofrer a incidência de tributação, daí porque não se sustentar o lançamento. A recorrente rejeita a conclusão da fiscalização e sustenta que toda sua receita está vinculada a atos cooperativos, pois praticados entre a sociedade e seus associados ou entre ela e outras cooperativas.

O reconhecimento da existência de regime jurídico próprio implica o reconhecimento de características peculiares pelo que se distinguem das demais sociedades. As cooperativas são formadas em atenção aos interesses e necessidades dos associados em reunir forças para alcançar um objetivo comum, sem intuito de lucro, baseado na cooperação, o que não significa que não tenha fim econômico.

A recorrente, na qualidade de cooperativa médica, atendendo a requisitos de um associado, fornece o serviço intermediário de internação hospitalar, um exame de laboratório ou outro serviço necessário à saúde do usuário, está praticando ato cooperativo, pois está fornecendo ao profissional médico cooperativado meios para que ele preste o serviço final, nesse sentido transcreve Acórdão do Conselho de Contribuintes e decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, fls. 241 e 242.

Discorda da fiscalização, mais uma vez, quanto à conclusão sobre não ser ato cooperativo a venda de planos de saúde, pois, na sua opinião, sem a venda de seu produto (plano de saúde) fecha-se o mercado para o associado, sendo certo que ela como cooperativa, opera em seu próprio nome, por delegação de poderes (art. 44 e 45 da lei do cooperativismo), nas contratações realizadas em nome dos médicos cooperados, visando cumprir os objetivos da sociedade.

A recorrente continua discorrendo sobre a modalidade operacional das cooperativas, com suporte na Lei 5.764/71, na doutrina e jurisprudência, relevando os seus diversos aspectos, como o da não tributação de seus resultados quando advindos da prática de atos cooperativos. Reafirmando que somente praticou atos cooperativos sendo impossível a cobrança do Imposto de Renda e da Contribuição Social uma vez que não existe a base de cálculo para ambos.

Quanto à multa aplicada ressalta seu caráter confiscatório bem como a ilegalidade da aplicação da taxa SELIC considerando que a imposição de tais penalidades é, de forma incontestada, inconstitucional posto violar o Princípio da Capacidade Contributiva e da vedação do confisco conforme art. 145, § 1º, III e art. 150, IV, da Constituição Federal. Sobre a matéria discorre às fls. 249 a 256.

Finda requerendo:

Seja acolhida a preliminar argüida.

Caso não se conheça da preliminar, no mérito, seja julgada procedente a presente impugnação declarando indevido o crédito tributário lançado.

Seja deferido pedido de perícia nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto 70.235/1972, em virtude da documentação necessária à comprovação dos fatos alegados, formulando os quesitos descritos às fls. 257 e 258.

DA DECISÃO DA DRJ e

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 06/09/06 foi julgada a impugnação pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – Recife/PE e por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de cerceamento do direito de defesa, indeferiu o pedido de perícia contábil e, no que tange o mérito, considerou procedente integralmente o lançamento, para manter conforme lançados o IRPJ e a CSL, conforme Acórdão DRJ/11-16.441, do qual a recorrente foi cientificado em 18/10/06 (fl 317).

O decisório é ementado nos seguintes termos:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Rejeita-se a preliminar de cerceamento ao direito de defesa quando os elementos constantes da descrição dos fatos e enquadramento legal formam um conjunto de informações que possibilitam ao contribuinte exercer plenamente seu sagrado direito de defesa.

INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. *Indefere-se pedido de perícia quando o processo já contém os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.*

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.

Incabível a argüição de inconstitucionalidade na esfera administrativa visando afastar obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de competência desta esfera, o exame da matéria do ponto de vista constitucional.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

SOCIEDADES COOPERATIVAS. RESULTADOS TRIBUTÁVEIS.

O resultado decorrente da contratação pela cooperativa, a preço global não discriminativo, do fornecimento de bens ou serviços, não é considerado como advindo da prática de atos cooperativos, devendo ser tributado.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

SOCIEDADES COOPERATIVAS - INCIDÊNCIA DA CSLL.

As sociedades cooperativas devem recolher a CSLL sobre a totalidade de seus resultados. A não incidência com relação aos resultados decorrentes de atos cooperativos, própria do IRPJ, não alcança a CSLL, haja vista o princípio constitucional da universalidade da incidência das contribuições sociais, insculpido no caput do art. 195 da Constituição Federal.

Foi interposto o recurso em face da decisão da DRJ, em que a recorrente basicamente reitera os argumentos de mérito expostos em sua impugnação, postulando a improcedência do lançamento e, caso assim não se entenda, que seja anulado o lançamento a fim de se permitir ampla participação da recorrente na sua formação, tornando inexigível qualquer valor a que se refere o auto que deu ensejo ao presente procedimento administrativo e, conseqüentemente, sejam tornados sem efeitos as multas aplicadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro - MARCOS SHIGUEO TAKATA, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Ab initio, impende apreciar a preliminar de nulidade desafiada pela recorrente. Esta alega que o autuante perpetrou a descaracterização ou desconsideração da personalidade jurídica da recorrente, o que jamais poderia ser levado a efeito sem o procedimento próprio para tanto. E o procedimento específico, prévio ao da exigência tributária, seria abrir o contraditório e a ampla defesa, conforme a proteção outorgada constitucionalmente, para que a recorrente pudesse se exercer seu direito de reação.

A questão, pois, versa sobre o respeito ao *due process of law*, que reclamaria o processo próprio e prévio da descaracterização ou desconsideração da personalidade jurídica da recorrente. Só após o esgotamento desse processo devido, se, a final, viesse a ser consagrada a descaracterização ou desconsideração da personalidade jurídica típica, deveria se principiar o procedimento fiscal de exigência tributária já com suporte em tal descaracterização.

Tenho para mim que em matéria tributária, diante do nosso sistema constitucional, não há lugar para a chamada *disregard of legal entity (lifting the corporate veil)* ou teoria da desconsideração da personalidade jurídica. É que, nos cânones do princípio da estrita legalidade, as normas legais tributárias já elegem o terceiro a quem será imputável a responsabilidade tributária na prática de certos atos os procedimentos em desvio dos atos ou atividade social, ou quando outrem participe ou deixe de cumprir dever. É o que se dá com os arts. 134 e 135, do CTN, assim como no art. 128 do CTN. E, a bem ver, desconsideração da personalidade jurídica é construção por excelência jurisprudencial: onde há lei que já impute a responsabilidade a outrem, não há que se falar em desconsideração ou descaracterização da personalidade jurídica – é a própria moldura ou fisionomia da pessoa jurídica dada pela lei¹

A hipótese que diviso ser possível em matéria exacional, no âmbito de um único procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento, é a simulação de personalidade jurídica.

Mas não se precisa chegar a tanto, no caso vertente. É que, a bem ver, não houve descaracterização da personalidade jurídica da recorrente perpetrada pelo autuante. Se houvesse, entendendo que o procedimento fiscal adotado seria rechaçável.

O que sucedeu foi simplesmente o seguinte. O autuante, a seu ver, distinguiu a prática de atos cooperativos e de atos não cooperativos por parte da recorrente. Se o entendimento do autuante quanto à prática de tais atos não cooperativos praticados pela recorrente é adequado ou não, é questão *meritum causae*, e que nada tem de ver com a descaracterização ou desconsideração da personalidade jurídica da recorrente – e, portanto, não constitui procedimento a ser interditado, em sede de preliminar.

Outrossim, sou instado a repelir essa preliminar de nulidade do lançamento.

Passo ao juízo de mérito.

¹ Sobre a a solução legal não configurar desconsideração da pessoa jurídica, cf. Luciano Amaro, "Desconsideração da Pessoa Jurídica no Código de Defesa do Consumidor" in Revista do Direito do Consumidor nº 5, RT, 1993, pp. 170 a 176.

Estruturalmente, as cooperativas, quer de trabalho, quer de produção, quer de consumo, quer de crédito, são formas organizacionais de internalização do interesse social, isto é, voltadas para dentro, e não orientadas para o mercado (externalização do interesse social). Daí se falar que os atos cooperativos, e suas conseqüentes relações (= efeitos dos atos), são *interna corporis*.

Pode-se dizer, pois, que os atos corporativos são endógenos, e não exógenos aos atores sociais dessa organização.

Por isso que os fatos econômicos que emanam dos atos corporativos são conformados na prestação direta de serviços pela cooperativa a seus associados. A Lei 5.764/71 disciplina as sociedades corporativas, e que em seus arts. 7º e 79 dispõem:

Art. 7º As cooperativas singulares² se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados.

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, 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.

Tais fatos econômicos não representam receita nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa. Justamente porque, sobre não ostentar fins lucrativos, a cooperativa, no exercício de atos corporativos, expressa forma organizacional de internalização do interesse social, não dirigida ao mercado. São esses fatos econômicos que não representam receita da cooperativa. Exatamente porque quando a cooperativa atua nesses limites, ela é simplesmente o meio para que os cooperados ou associados auferam receitas nas relações com terceiros, utilizando-se da estrutura organizacional da cooperativa.

Quando essa forma organizacional pratica atos econômicos com terceiros, não como representante direto ou indireto dos associados, e, pois, volta-se para o mercado, a cooperativa não exerce atos cooperativos. Aí, deixando de ser exclusivamente meio da atividade dos associados, ela passa a apurar diretamente receitas e resultados (lucros ou prejuízos), e não os associados (receita e resultado diretos), ao teor da legislação brasileira.

Ora, são os resultados, e por desdobramento analítico, as receitas das cooperativas que são alcançáveis pelas imposições tributárias.

Tais assertivas tem amparo nos arts. 83, 85, 86, 87 e 111, da Lei 5.764/71:

² Art. 6º As sociedades cooperativas são consideradas:

I - singulares, as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos;

II - cooperativas centrais ou federações de cooperativas, as constituídas de, no mínimo, 3 (três) singulares, podendo, excepcionalmente, admitir associados individuais;

III - confederações de cooperativas, as constituídas, pelo menos, de 3 (três) federações de cooperativas ou cooperativas centrais, da mesma ou de diferentes modalidades.

*Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa **significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição**, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.*

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

*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.*

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

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.

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

Pois bem. A recorrente presta serviços aos cooperados na forma de captação de clientela (atos cooperativos, pelo que já foi exposto), mas com comercialização de planos de saúde, cujos contratantes (filiados) pagam preço global não discriminativo, recebendo em contraprestação o direito de usar os serviços médicos de cooperados e de não cooperados. O contratante (terceiro ou filiado) paga preço global quer use ou não os serviços médicos dos cooperados.

Veja-se a distinção: serviços prestados pela recorrente aos cooperados na forma de captação de clientela, e serviços prestados pela recorrente a terceiros (comercialização de planos de saúde). Os primeiros são atos cooperativos, os últimos são atos não cooperativos. A distinção pode ser sutil conceitualmente, mas existe. E, economicamente, a distinção é nítida. O contratante não paga preço ao cooperado, através da cooperativa. Paga preço à cooperativa, de modo que as relações econômicas relativas ao plano de saúde contratado se instalam entre o terceiro e a cooperativa, e não entre o terceiro e o cooperado. Aquela é a prestadora do serviço contratado pelo terceiro.

As vendas de planos de saúde não são feitas pelos e para (o benefício direto) os cooperados, mas pela e para (benefício direto) a recorrente.

Imagine-se uma cooperativa de produção que seja uma vinícola, em que os cooperados forneçam as matérias-primas, mas o vinho seja produzido pela cooperativa. Se o

vinho vendido através da vinícola cooperativa fosse ato do cooperado, haveria manifesta concorrência desleal com as indústrias de vinho, pois a cooperativa não deveria tributos, e a indústria os deveria; ou então, bastaria todas as indústrias se organizarem como cooperativa, e nenhuma “indústria” deveria tributos.

No caso em dissídio, a mesma comparação pode ser feita em relação às demais operadoras de planos de saúde.

Seguindo-se e se adotando a ordem de raciocínio exposta, vejo que o autuante segregou as receitas que efetivamente são de atos cooperativos, das receitas de atos não cooperativos. Para tanto, louvou-se nos demonstrativos e balancetes da recorrente (fls. 137 a 221). As mais-valias (“receitas”) decorrentes de intercâmbio foram devidamente consideradas como de atos cooperativos.

Nesse passo, insta registrar que a perícia requerida pela recorrente em sua peça inaugural (não reiterada no recurso) não constitui direito subjetivo formal da parte. Ou seja, não há propriamente um direito à perícia. O deferimento desta perícia se insere no âmbito da formação do juízo de convencimento do julgador em matéria probatória, pautado pela suficiência ou não de elementos nos autos que a ele permitam concluir aquele juízo. Esse é o sentido do art. 18, *caput*, do Decreto 70.235/72. Aliás, o órgão julgador pode inclusive determinar de ofício a realização de diligências para formação de convencimento quanto à matéria de fato.

Mas isso não significa que a parte não possa produzir uma prova de cunho pericial. A dispositividade, presente também no processo administrativo, permite, sem dúvida, que a parte traga aos autos os elementos de prova que atestem suas alegações em combate à pretensão fiscal. O *onus probandi* é da parte que deduz as alegações: se a recorrente combate a pretensão fiscal, é dela o ônus da prova – e aí se apresenta o princípio dispositivo, pelo que se oportuniza à recorrente carrear as provas que reputar necessárias.

O *onus probandi* do autuante se insere, num primeiro momento, na esfera do procedimento de lançamento, ao que a doutrina italiana chama por “instrução primária” que governa a relação jurídico-formal do lançamento³, sintetizada em nosso ordenamento jurídico no art. 142 do CTN. Já, a “instrução secundária” é orientadora da relação jurídico-formal processual, que se instala com a inconformação do autuado, estabelecendo-se a lide.

Ora, nada trouxe aos autos a recorrente em sua impugnação, e nem mesmo na instância recursiva. Não carrou aos autos, por ex., contratos ou instrumentos de atos jurídicos que dão suporte às chamadas Receitas Principais e Auxiliares, nem por amostragem, para pretender demonstrar suas alegações. Poderia a recorrente ter juntado aos autos laudos ou trabalhos de auditoria elaborados por entidades de ilibada reputação, na tentativa de convencimento do julgador quanto a suas alegações de que não praticara atos não cooperativos.

Se a recorrente discorda sobre a matéria de fato que se comunica com a fundamentação deduzida pelo autuante, ou seja, sobre a “leitura” desses fatos informados na fundamentação, à recorrente caberia fazer sua contraprova. Porém, nada disso fez a recorrente.

³ Sobre os atos de “instrução primária” e os atos de “instrução secundária”, difundidas pela doutrina italiana, cf. Paulo Bonilha em sua obra “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, São Paulo: LTR, 1992, p. 93.

Evidentemente, sendo o IRPJ tributo que incide sobre a renda, expressa no lucro no caso de pessoas jurídicas, e não sobre receitas, a exigência teria de levar em consideração as despesas correspondentes ou imputáveis aos atos não cooperados.

E a isso não se furtou o autuante. Simplesmente partiu do resultado (lucro líquido), que já contempla evidentemente os custos e despesas, excluiu o resultado de atos cooperativos (para se chegar a este usou o critério de rateio para imputar àquele os custos e despesas correspondentes, conforme o PN CST 73/75), e processou adições ao lucro líquido, para se chegar ao lucro real. Tais adições são de despesas (redutoras do resultado) de provisão para fundo de reserva, provisão de risco e de provisões de IRPJ e CSL sobre “resultados eventuais”. Todas essas despesas (redutoras do resultado), com efeito, são indedutíveis na determinação do lucro real, na conformidade do art. 13, I, da Lei 9.249/95.

A fundamentação contida na descrição dos fatos do auto de infração é bem clara, e as planilhas elaboradas contrastam o que foi extraído dos balancetes em consonância com a fundamentação e descrição dos fatos.

Diante de todo o quadro exposto, e da ausência de contraprova que demonstre o alegado em seu recurso pela recorrente, nego provimento ao recurso quanto à exigência de IRPJ.

No que pertine à exigência da CSL, dou provimento parcial ao recurso, pelas mesmas razões já deduzidas.

Reitero. Os fatos econômicos decorrentes de atos cooperativos não representam receita nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa. Justamente porque, sobre não ostentar fins lucrativos, a cooperativa, no exercício de atos corporativos, expressa forma organizacional de internalização do interesse social, não dirigida ao mercado. São esses fatos econômicos que não representam receita da cooperativa. Exatamente porque quando a cooperativa autua nesses limites, ela é simplesmente o meio para que os cooperados ou associados auferam receitas nas relações com terceiros, utilizando-se da estrutura organizacional da cooperativa.

Portanto, da mesma forma como sucede com o IRPJ, para a CSL tais fatos econômicos não compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa. É o art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71 que chancela isso.

Nesse sentido, o art. 39, *caput*, da Lei 10.865/04 não traz inovação jurídica, ao que já preconizava a Lei 5.764/71. Tenho como inevitável essa conclusão, numa interpretação sistemática e finalística e, sobretudo, porque o contrário seria dar carta branca ao legislador para deitar por terra retroativamente tudo o que ele mesmo já legislou, com conseqüente insegurança jurídica. Nessa toada, bastaria o legislador criar nova lei e dizer o que já disse antes, para com isso pretender extrair a exegese de que, então, o que havia sido dito antes “não era” e só passou a ser a partir da nova lei.

Por conseguinte, entendo que a exigência da CSL deve ser reservada somente sobre a mesma base de cálculo apurada para o IRPJ – pois não há adições ou exclusões diversas, no caso vertente, para um e outro tributo.

Sob essa ordem de considerações e juízo dou provimento parcial ao recurso para reduzir a exigência da CSL, de modo que ela se dê sobre a mesma base de cálculo apurada

para a imposição do IRPJ, e reduzir, por consequência, o valor da multa sobre a CSL, em decorrência da redução dessa.

É o meu voto.

Sala das Sessões- DF, em 12 de maio de 2009.


MARCOS SHIGUEO TAKATA