



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17227.720731/2021-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1004-000.164 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente RENACOOP - RENASCER COOPERATIVA DE TRABALHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2017, 2018

COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO. DEFINIÇÃO.

Conforme definição do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, atos cooperativos são apenas aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados, e vice-versa (e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais), sendo todos os outros atos sujeitos à tributação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2017, 2018

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE.

Revela-se desnecessária a realização de perícia quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2017, 2018

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento de CSLL tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva, Jeferson Teodorovicz, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Henrique Nimer Chamas, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. 4425/4438, contra Acórdão da DRJ, e-fls. 4405/4418, que julgou improcedente impugnação administrativa, e-fls. 4374/4385, contra autuação lavrada pela autoridade de origem e suportada em procedimento fiscal (e-fls. 02/2390) que, bem sintetizadas em TVF, e-fls. 2391/2442, sobre autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 2466 a 2489), relativos aos anos-calendário de 2017 e 2018, apurados com base no lucro real, que resultaram no seguinte resultado:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	56.685.501,87
Juros de Mora	7.508.972,94
Multa Proporcional	42.514.126,40
Valor do Crédito Apurado	106.708.601,21
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
Contribuição	20.406.780,66
Juros de Mora	2.703.230,24
Multa Proporcional	15.305.085,49
Valor do Crédito Apurado	38.415.096,39
Crédito tributário do processo em R\$	145.123.697,60

Ainda, a ação fiscal presente também levou ao surgimento dos n.ºs 17227.720733/2021-45 (IRPJ e CSLL com responsabilidade solidária), 17227.720732/2021-09 (PIS e COFINS) e 17227.720734/2021-90 (IRRF com responsabilidade solidária), que, no entanto, não são objeto do presente processo. Como o TVF aborda a materialidade de todos os processos acima narrados, restringe-se à tributação de receitas operacionais escrituradas e não declaradas pelo IRPJ e CSLL.

Para síntese das circunstâncias fáticas que circundam a autuação, reproduz-se em parte o Relatório do Acórdão recorrido, e-fls. 4405/4418:

(...)

5. A ação fiscal iniciou-se com a ciência pela cooperativa, em 17/11/2020 (fl. 2363), do Termo de Início de Fiscalização (fls. 002 a 004), no qual a contribuinte foi intimada a apresentar documentos considerados necessários ao desenvolvimento da auditoria fiscal.

6. O sujeito passivo é cooperativa de trabalho, atuando predominantemente em prefeituras do estado do Rio de Janeiro na cessão de profissionais de apoio na área da saúde.

7. Através do termo de início já mencionado, a fiscalizada foi intimada a prestar diversas informações, cuja resposta foi assim resumida pela Autoridade Fiscal: "... a

atividade da fiscalizada é cooperativa, classificada como cooperativa de trabalho. Os atos cooperativos seriam aqueles registrados em notas fiscais do município do Rio de Janeiro, que são realizados entre a cooperativa e seus associados, entre cooperados associados e a cooperativa e entre cooperativa e outras cooperativas a ela associadas. Aplica o art.79 da Lei 5.764/71. Informa que não tributa o IRPJ e CSLL para os atos ditos cooperativos. Quanto ao PIS/COFINS, informa que a base de cálculo seria o valor da taxa de administração e que o restante estaria relacionado à produção cooperativista. Informa que mediante planejamento tributário decidiu adotar formato diversos para a tributação para o PIS e a COFINS, retirando da base de cálculo os valores pagos aos cooperados: 'numa classificação especialíssima de entendimento jurídico diferenciado, a cooperativa atua como instrumento intermediador dos negócios de seus associados cooperados, e portanto os valores constantes das notas fiscais de serviços prestados a clientes (também clientes dos cooperados) em sua maior parte, são, por critério de planejamento tributário da cooperativa, deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS por considerarem os gestores que os valores que cabem aos cooperados não serem alcançados na pessoa física tributos cabíveis as pessoas jurídicas''.

(...)

Assim, entendeu a fiscalização que tais circunstâncias violariam a legislação em regência, sob os seguintes fundamentos:

8. As cooperativas são regidas pelas Lei nº 5.764/1971, que prevê sua forma geral. A cooperativa de trabalho é definida pelo art. 1º da Lei nº 12.690/2012.

9. De forma mais resumida, o sítio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica) mostra o seguinte sobre o tema:

“Denominam-se atos cooperativos aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Assim, podemos citar como exemplos de atos cooperativos, dentre outros, os seguintes: 1) a entrega de produtos dos associados à cooperativa, para comercialização, bem como os repasses efetuados pela cooperativa a eles, decorrentes dessa comercialização, nas cooperativas de produção agropecuárias; 2) o fornecimento de bens e mercadorias a associados, desde que vinculadas à atividade econômica do associado e que sejam objeto da cooperativa nas cooperativas de produção agropecuárias; 3) as operações de beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado nas cooperativas de produção agropecuárias; 4) atos de cessão ou usos de casas, nas cooperativas de habitação; 5) prover, por meio da mutualidade, a prestação de serviços financeiros a seus associados, sendo-lhes assegurado o acesso aos instrumentos do mercado financeiro, no caso das sociedades cooperativas de crédito. 6) nas cooperativa de trabalho, inclusive cooperativas médicas, considera-se atos cooperados os serviços prestados pelas cooperativas diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89)”.

10. Conforme já relatado, em resposta à uma das intimações, a fiscalizada apresentou contratos de prestação de serviço com as seguintes entidades:

- Secretaria Municipal de Saúde e Defesa Civil de Duque de Caxias - RJ;
- Secretaria Municipal de Saúde de Paracambi - RJ;

- Secretaria Municipal de Saúde de Petrópolis – RJ;
- Associação de Saúde Social Humanizada - Bangu, RJ.

11. Em tais contratos verificou-se a ocorrência de “... *pregão eletrônico ou presencial para contratação, pelo menor preço, no qual a cooperativa estaria disputando o ‘cliente’ com outras empresas, e por óbvio teria que fazê-lo em pé de igualdade*”.

12. Analisando a ECD de 2017 constatou-se que “... *a RENACOOOP também recebeu por prestação de serviços e taxas de administração do fundo Municipal de Saúde de Nilópolis e Prefeitura Municipal de Mesquita. Em 2018 não constam ingressos contabilizados à Associação de Saúde Humanizada*”.

13. Desse modo, a Fiscalização concluiu “... *que não foram contratados serviços entre a cooperativa e seus cooperados e tampouco com outras cooperativas e sim, foram realizados contratos com entidades públicas ou privadas em regime de livre concorrência*”, não se constatando a ocorrência de ato cooperativo.

A Tributação do IRPJ e da CSLL Para as Cooperativas de Trabalho

14. A Fiscalização reafirma a necessidade de diferenciar a tributação de atos cooperados típicos de atos não cooperados. Enquanto os atos cooperativos típicos ocorrem entre cooperativas e seus cooperados ou entre cooperativas, as receitas fora da atividade e os atos praticados com terceiros seriam atos não cooperados.

15. Nesse sentido, continua, a “... *Lei definiu regras quanto às atividades das cooperativas, através das quais define-se, em linhas gerais, que os ingressos devem ser repassados aos sócios na proporção de suas atividades e da mesma forma os associados devem decidir a destinação das sobras líquidas*”, ou seja, “... *todos os ingressos e saídas de recursos das cooperativas devem ter destinações amparadas na Lei e nas decisões das assembleias de associados*”.

16. O art. 193 do RIR/2018, § 1º, definiu que é vedada a distribuição de qualquer benefício ou estabelecer outras vantagens ou privilégios financeiros em favor de associados ou terceiros.

17. Dessa forma, “... *todo pagamento de despesas não necessárias às atividades fim das cooperativas ou o pagamento de despesas não comprovadas, seriam uma forma vedada de remuneração em favor de associados ou terceiros. Nesta hipótese, cabe a tributação do resultado*”.

Das Infrações

Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL - – receitas contabilizadas e não declaradas

18. Constatou-se que a fiscalizada apurou resultado líquido e lucro real na ECF, conforme tabela abaixo, porém, não declarou qualquer débito de IRPJ ou CSLL- na DCTF:

	2017	2018
Resultado líquido (registro L300)	10.170.786,48	2.831.770,91
Lucro Real após compensação (registro M300)	10.170.786,48	2.831.770,91
DCTF (IRPJ e CSLL)	0	0

19. Isso se deve ao entendimento da contribuinte de que não caberia tributação devido à não incidência sobre os atos da cooperativa, conforme art. 182 do RIR/99 e que desde 2005 há isenção da contribuição social sobre o lucro, conforme art. 39 da lei 10.865/2004.

20. Conforme já relatado, “... *tais argumentos não merecem prosperar. A não incidência tributária não cabe aos atos não cooperativos, ou seja, aqueles realizados com terceiros. A fiscalizada contabilizou os seguintes valores relativos aos ingressos na condição de atos cooperativos conta 3.1.1*”:

	2017	2018
Ingressos ¹	96.794.177,31	129.947.830,20
Prestação de serviço	81.194.883,59	111.212.535,66
Taxa de administração	20.156.397,65	25.957.719,26

Obs.1 - valores contabilizados líquidos de tributos (ISS/PIS/COFINS)

21. Nesse sentido, da análise dos contratos firmados com a contribuinte no período identificam-se os seguintes serviços:

- Prefeitura Municipal de Duque de Caxias - Contratação de pessoa jurídica objetivando o fornecimento de serviços complementares hospitalares e pré-hospitalares em atendimento à Secretaria Municipal de Saúde. Este contrato originou-se de pregão eletrônico e tinha originalmente duração de 6 meses, porém foi prorrogado por nove vezes, tendo sempre um preço global definido para cada período. Valor aproximado de 110 milhões de reais por ano.
- Prefeitura Municipal de Paracambi - Contratação de empresa para prestação de serviços continuados em saúde, nas diversas áreas para atender às necessidades da Secretaria Municipal de Saúde. Contrato firmado via pregão presencial, prorrogado via dois aditivos contratuais. Valor aproximado de 25 milhões de reais por ano
- Município de Petrópolis (Fundo Municipal de Saúde) - Contratação de empresa especializada para prestação de serviços de gestão das unidades de pronto atendimento. Contrato sob a modalidade de pregão presencial. Valor global do contrato de aproximadamente 26 milhões de reais por ano.
- Associação de Saúde Humanizada - Contratação de prestação de serviço de apoio técnico Operacional na área de Saúde no Centro especializado no Tratamento de Hipertensão e Diabetes – CETHID Queimados, com valor global de R\$ 2.134.688,70 por ano.

22. Na contabilidade foram identificados os seguintes ingressos para cada contratante:

Rótulos de Linha	Soma de Valor
Associação Saúde Humanizada	1.152.464,80
Caxias	176.702.858,06
Divino Sabor	100.729,64
Mesquita	1.230.774,25
Nilópolis	1.253.180,90
Paracambi	30.483.330,31
Petrópolis	27.598.198,20
Total Geral	238.521.536,16

(...)

Logo, a fiscalização entendeu que os contratos referidos não seriam efetivamente atos cooperados, mas sim serviços prestados a terceiros, não se enquadrando como ato cooperado e, logo, todos os ingressos contabilizados são receitas que compõe o resultado do exercício e, consequentemente, o lucro real e a base de cálculo da CSLL, o que levou às respectivas autuações.

Contra a autuação o contribuinte apresentou impugnação administrativa, e-fls. 4374/4385, com base nos seguintes fundamentos, conforme sintetizados no acórdão recorrido:

Impugnação

25. Inicialmente a contribuinte afirma que sua defesa é tempestiva, faz um resumo dos fatos e argumenta que o Auditor Fiscal “... se equivocou na análise e interpretação das provas e fatos apresentados no decorrer de todo o procedimento de verificação fiscal”, pois, o “... reconhecimento do lançamento dos créditos tributários em desfavor da ora impugnada – que erroneamente considerou **TODOS** os atos praticados pela impugnante como ‘não cooperados’ - fere de morte os princípios fundamentais da República, nomeadamente, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa previstos no artigo Art. 1, inciso III da Constituição Federal de 1988”.

26. Nesse sentido, alega que “... as cooperativas são sociedades constituídas por pessoas físicas, que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro, instituídas nos termos dos artigos 3º e 4º, da Lei nº 5.764/71 (Lei 12.690/2016)”, cuja leitura se depreende que “... não é correto afirmar que as cooperativas são as verdadeiras prestadoras de serviços, pois isto extrapolaria a vontade do legislador que, ao criar a legislação cooperativista, objetivou justamente impedir que empresas prestadoras de serviços se travestissem de sociedades cooperativas”.

27. No caso concreto, o que se verifica “... é uma grande oportunidade de várias pessoas deixarem o vínculo de subordinação (de emprego) passando, com a constituição da cooperativa impugnante, a serem donos e usuários de uma modalidade e de associação legalmente prevista em nosso ordenamento jurídico (recebendo mais de 75 % do faturamento da recorrente de acordo com sua produção)”.

28. Na realidade, quem presta serviços para terceiros (tomadores de serviços) “... não é a sociedade cooperativa em si, mas os seus cooperados, que são os verdadeiros titulares/destinatários dos valores recebidos pela cooperativa”, sendo justamente este o contexto em “... que se insere a impugnante, que é legalmente constituída sob a forma de uma cooperativa de trabalho, possuindo em seus quadros profissionais das mais diversas áreas, pautando sua atividade sempre dentro dos ditames do cooperativismo (Lei nº 5.764/71 e 12.690/2016), destacando-se, portanto, como um fundamental braço de apoio aos que buscam a inserção no mercado de trabalho”.

29. Pelo que se verifica no “... Estatuto da Recorrente, bem como das atas das assembleias referentes aos anos de 2017, 2018 e 2019, as receitas e as despesas dos contratos celebrados pela ora impugnante (e solicitados pelo ilustre auditor fiscal), pertencem EXCLUSIVAMENTE aos seus cooperados de acordo com a sua produção, SENDO DISTRIBUÍDOS NO PATAMAR DE 75% (setenta e cinco por cento), referentes à proporção do trabalho de cada associado, e não do capital, algo que tem significativa relevância no campo tributário, uma vez que a prática de atos cooperativos não realiza a hipótese de incidência do Imposto de Renda, nem de seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS)”.

Do conceito (correto) de ato cooperativo próprio - (art. 182 RIR/1999) - Das exclusões das receitas de ato cooperativo

30. Segundo a impugnante, costumam-se “... dividir os atos que podem ser praticados pelas cooperativas em ‘cooperativos’ e ‘não-cooperativos’. Decorrem dessa classificação sérias consequências práticas, a começar pela interpretação do preceito constitucional que prescreve o seguinte: a lei complementar estabelecerá adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pela sociedade cooperativa”.

31. Na sequência, traz respeitável doutrina sobre o tema e afirma que “... além dos atos cooperativos, as sociedades, na persecução de seus objetivos, podem executar outras atividades, as quais foram previstas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 1971, sem que tal importe na descaracterização como cooperativa”.

32. Nesse sentido, “... a lei de regência das cooperativas define o resultado positivo obtido pelas cooperativas como ‘sobras líquidas’, que devem ser distribuídas aos cooperados na proporção da participação de cada qual nos atos cooperativos, ao contrário do lucro, que é distribuído, via de regra, na proporção do capital investido. Nesse sentido, se dos atos cooperativos não resulta lucro, não se realiza o fato jurídico do qual decorre a obrigação de pagar a CSLL, visto que a materialidade desse tributo é justamente a percepção de lucro (CF, art. 195, I, c, e Lei n. 7.689/88, art. 1º)”.

33. Cita julgados do antigo Conselho de Contribuintes e reafirma que sua atividade é, efetivamente, típica “... de uma cooperativa de trabalho, pois, por qualquer ângulo de argumentação, verifica-se que esta aloca EXCLUSIVAMENTE seus cooperados/associados no mercado de trabalho”. **Tal entendimento, assevera, foi sustentado inclusive pelo Parecer Normativo CST nº 38, de 1980.**

34. O ilustre Auditor Fiscal, continua, “... ao imputar a sociedade cooperativa a contribuição sobre o ‘faturamento e o lucro’, criou hipótese de incidência tributária irrealizável, uma vez que os atos tipicamente cooperativos não produzem qualquer vantagem ou lucro para a cooperativa, não implicando ainda suas atividades em faturamento conforme definido na Lei das sociedades cooperativas (Lei nº 5.764/71)”.

35. Ademais, argumenta que além de seus cooperados contribuírem “... exclusivamente com serviços laborativos ou profissionais, as sobras (resultados positivos) foram distribuídas na proporção de produção de cada associado – cerca da 75 % (setenta e cinco por cento) da receita auferida nos anos fiscalizados de 2017 a 2018 -, tudo nos exatos termos elucidativos utilizados pelo artigo 209 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009”.

36. Ressalta ainda que devido à “... sua estrutura normativa, as cooperativas não geram lucros, e tampouco possuem RECEITAS, pois estas são provenientes dos serviços prestados pelos seus cooperados, ou seja, toda a atividade é prestada pelos cooperados, que são os verdadeiros titulares dos valores arrecadados e pagam toda a despesa da cooperativa, nos termos do artigo 80, da Lei nº

5.764/71”. **Tanto que não** “... existe vínculo empregatício entre cooperativa e cooperados, ante a previsão contida artigo 90, da Lei nº 5.764/71”.

37. Aduz que “... as cooperativas visam apenas agregar os seus cooperativados, organizando e planejando suas atividades, para galgarem melhores condições de inserção no mercado de trabalho, não havendo espaço para se falar em prestação de serviço em nome da sociedade, mas tão somente em nome dos associados”.

38. De tudo isso, conclui que, como o serviço é prestado exclusivamente “... pelos próprios cooperados da impugnante, sem qualquer vínculo de subordinação com a cooperativa, observa-se a total ausência do aspecto pessoal da regra matriz de incidência tributária, neste caso, do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”.

39. Ainda que se considere de forma distinta, haveria um grave erro, qual seja, a base de cálculo utilizada para apuração dos impostos e contribuições em referência, pois, esta não “... pode ser o valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços. Isto porque, o valor bruto da nota fiscal não corresponde ao valor efetivamente percebido pela cooperativa, uma vez que determinados valores somente transitam pela contabilidade da sociedade, sendo posteriormente repassados EXCLUSIVAMENTE aos seus cooperativados, por força do próprio regramento legal do cooperativismo (SISTEMÁTICA DE DISTRIBUIÇÃO DE SOBRAS)”.

40. Destaca que presta serviços, de forma gratuita, apenas a seus associados e estes, a seu turno, prestam serviços a terceiros tomadores. Isto é, a taxa de administração, “... que é descontada dos valores que ingressam na cooperativa, representa, na verdade, um valor que é utilizado pela cooperativa para fazer frente às despesas com a própria manutenção, tais como, água, luz, telefone, funcionários (não cooperativados), aquisição de material etc”.

41. Cita julgado do STF e doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira e afirma que nem todos os ingressos podem ser considerados como receita de modo a serem tributados pelo IRPJ.

42. No presente caso, “... no valor da nota fiscal do serviço estão incluídas a taxa de administração – quantia que pertence à sociedade – e a remuneração pela produção cooperativista – quantia repassada pela cooperativa aos seus associados -. Como esta quantia ingressa no caixa da cooperativa quando do pagamento da fatura de serviços, e logo em seguida é repassada aos associados – não há dúvidas acerca da sua natureza transitória”.

43. Reafirma que as “... entidades cooperativas não apuram lucros ou prejuízos, mas sobras que têm destinação específica. A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei 7.689/1988 e alterações posteriores, não alcança a sobra obtida pelas entidades cooperativas nas operações com cooperados”.

44. Entende, por fim, que não há "... base constitucional, tampouco infraconstitucional a dar suporte à tributação que o ilustre auditor fiscal impõe à impugnante, haja vista que os atos praticados pela impugnante são exclusivamente para possibilitar aos associados a concretização do objeto econômico da sociedade, devendo ser considerados como instrumentais, pois não lhe proporcionam qualquer disponibilidade financeira, lucro, receita ou arrecadação".

Entendeu, assim, que deveria ser cancelada a autuação, reconhecendo-se a isenção da impugnante aos tributos lançados e respectivas penalidades constantes no auto de infração, protestando por todas as provas necessárias e solicitando realização de prova pericial contábil "(...) de modo a apontar claramente a materialidade das razões apresentadas no que tange à apuração do faturamento bruto de prestação de serviços realizados pela impugnante no ano fiscal de 2017 e 2018, atestando que foram destinados a 'pessoal' (cooperados) o valor registrado como rubrica 'Dispêndios como Pessoal' nos termos do artigo 79 da lei 5.764/71".

Contudo, o Acórdão da DRJ, e-fls. 4405/4418, manteve a autuação, conforme ementa abaixo reproduzida:

EMENTA:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO. DEFINIÇÃO.

Conforme definição do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, atos cooperativos são apenas aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados, e vice-versa (e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais), sendo todos os outros atos sujeitos à tributação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE.

Revela-se desnecessária a realização de perícia quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento de CSLL tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, e-fls. 4425/4438, repisando e reafirmando os argumentos já expostos na petição impugnatória: preliminarmente, reafirmando a necessidade prova pericial e requerendo a nulidade da decisão recorrida; que as atividades em comento se encaixam no conceito correto de ato cooperativo próprio (Lei n.

5764/71 e 12.690/12), do que decorreria a isenção, conforme artigo 193 da Lei 9580/18, o que levaria às exclusões das receitas de ato cooperativo.

Requereu, ao final, que:

- a) Seja conhecida e provida a preliminar de NULIDADE da decisão de Primeira Instância, devendo ser determinada a remessa turma de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento — DRJ/09 para a realização da prova pericial requerida e posterior julgamento por violação aos artigos 22 e 50 2º da lei 9.784/99 c/c art. 52, LV, da Constituição Federal de 1988;
- b) Invocando-se o princípio da Verdade Material, caso não seja acatado o pedido preliminar de nulidade, seja determinada a conversão do feito em diligência para ordenar que a autoridade fiscal apure a existência efetiva distribuição de 75% (setenta e cinco por cento) da receita auferida nos anos fiscais de 2017 e 2018, tudo nos exatos termos elucidativos utilizados pelo artigo 209 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009;
- c) Ultrapassados os pedidos preliminares, *ad argumentandum*, seja CONHECIDO E PROVIDO o presente recurso, para julgar-se IMPROCEDENTE toda a imputação formalizada no Auto de Infração, ora combatido, dando-lhe PROVIMENTO para reconhecer à recorrente como Cooperativa de fato e de direito além de declarar a isenção aos tributos lançados no auto de infração objeto do procedimento fiscal nº 17227-720.731/2021-56, nos termos dos artigos 193 e seguintes da lei 9.580/18 c/c 79 e seguintes da lei 5.764/71 e Lei 12.690/2016., determinando-se ao final a anulação do crédito tributário ora impugnado em razão dos fundamentos apresentados.
- d) Por fim, requer-se a anulação da multa aplicada por evidente inexistência e/ou comprovação de dolo específico da recorrente exigido pela legislação de regência.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 2466 a 2489), relativos aos anos-calendário de 2017 e 2018, apurados com base no lucro real, relativas à tributação de receitas operacionais escrituradas e não declaradas.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização identificou serviços que não estariam enquadrados na definição de ato cooperado, portanto, estariam sujeitos à incidência de IRPJ e CSLL. Seriam eles:

- Prefeitura Municipal de Duque de Caxias - Contratação de pessoa jurídica objetivando o fornecimento de serviços complementares hospitalares e pré-hospitalares em atendimento à Secretaria Municipal de Saúde. Este contrato originou-se de pregão eletrônico e tinha originalmente duração de 6 meses, porém foi prorrogado por nove vezes, tendo sempre um preço global definido para cada período. Valor aproximado de 110 milhões de reais por ano.
- Prefeitura Municipal de Paracambi - Contratação de empresa para prestação de serviços continuados em saúde, nas diversas áreas para atender às necessidades da

Secretaria Municipal de Saúde. Contrato firmado via pregão presencial, prorrogado via dois aditivos contratuais. Valor aproximado de 25 milhões de reais por ano

- Município de Petrópolis (Fundo Municipal de Saúde) - Contratação de empresa especializada para prestação de serviços de gestão das unidades de pronto atendimento. Contrato sob a modalidade de pregão presencial. Valor global do contrato de aproximadamente 26 milhões de reais por ano.
- Associação de Saúde Humanizada - Contratação de prestação de serviço de apoio técnico Operacional na área de Saúde no Centro especializado no Tratamento de Hipertensão e Diabetes – CETHID Queimados, com valor global de R\$ 2.134.688,70 por ano.

Na contabilidade foram identificados os seguintes ingressos para cada contratante:

Rótulos de Linha	Soma de Valor
Associação Saúde Humanizada	1.152.464,80
Caxias	176.702.858,06
Divino Sabor	100.729,64
Mesquita	1.230.774,25
Nilópolis	1.253.180,90
Paracambi	30.483.330,31
Petrópolis	27.598.198,20
Total Geral	238.521.536,16

Ao analisar as razões da Impugnação, o acórdão recorrido entendeu que se tratam de atos não cooperativos, sujeitos à tributação, mantendo-se, portanto, a autuação fiscal.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente aduz preliminarmente a nulidade da decisão em razão da necessidade de prova pericial, haja vista que o valor bruto da nota fiscal não corresponde ao valor efetivamente percebido pela recorrente, uma vez que determinados valores somente transitam pela contabilidade da sociedade, sendo posteriormente repassados EXCLUSIVAMENTE aos seus cooperativados, por força do próprio regramento legal do cooperativismo (SISTEMÁTICA DE DISTRIBUIÇÃO DE SOBRAS).

Entendo, porém, que não assiste razão à recorrente.

Nos termos do art. 18 do Decreto n. 70.235/1972, a perícia é instrumental ao julgamento devendo ser deferida quando a autoridade julgadora entender pela sua necessidade:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No caso, a DRJ entendeu por indeferir o pedido, nos seguintes termos:

70. A realização de perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer.

71. No que se refere especificamente ao pedido contido na impugnação, cumpre consignar que a solução do presente litígio vincula-se à apresentação de documentos cuja guarda e conservação compete à própria interessada, nos termos da legislação tributária. Portanto, torna-se desnecessário o acionamento de outros agentes, órgãos ou entidades, visto que é suficiente a apresentação de documentos da fiscalizada para solução do litígio.

72. No presente caso, o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

73. Logo, diante do convencimento da desnecessidade de quaisquer esclarecimentos adicionais para o julgamento em tela, concluo pelo indeferimento do pedido de perícia.

Portanto, não há que se falar em nulidade da decisão, proferida e motivada, nos termos da legislação de regência.

No mérito, a Recorrente sustenta que o ilustre auditor fiscal, bem como a turma julgadora, equivocou-se **na análise e interpretação das provas e fatos apresentados no decorrer de todo o procedimento de verificação fiscal. Isto porque, na realidade, quem presta serviços para terceiros – tomadores de serviços - não é a sociedade cooperativa em si, mas os seus cooperados, que são os verdadeiros titulares/destinatários dos valores recebidos pela cooperativa.**

No caso, as receitas e as despesas dos contratos celebrados pela ora impugnante (e solicitados pelo ilustre auditor fiscal), pertencem EXCLUSIVAMENTE aos seus cooperados de acordo com a sua produção, SENDO DISTRIBUÍDOS NO PATAMAR DE 75% (setenta e cinco por cento), referentes à proporção do trabalho de cada associado, e não do capital, algo que tem significativa relevância no campo tributário, uma vez que a prática de atos cooperativos não realiza a hipótese de incidência do Imposto de Renda, nem de seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

Inclusive, sua postura estaria pautada no Parecer Normativo CST n. 38/1980, bem como no art. 209 da IN RFB n. 971/2009.

Defende, em resumo, que os valores repassados aos cooperados (sobras líquidas) não estariam sujeitas à tributação a nível de Cooperativa, não constituindo base para apuração de seus tributos.

Como se verifica, portanto, a celeuma gira em torno à **definição de ato cooperado e sua tributação. A nível legislativo, a matéria é objeto da Lei n. 5.764/1971, mormente em seus arts. 79, 86, 87:**

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.

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.**

Portanto, verifica-se que a legislação de regência determinou que os atos praticados com não associados estariam sujeitos à tributação. Não diverge o tratamento estabelecido no Regulamento do Imposto de renda.

Mais especificamente sobre o IRPJ, o tratamento tributário das sociedades cooperativas está regulamentado nos artigos 182 e 183 do Decreto nº 3.000/1999 (artigos 193 e 194 do Decreto nº 9.580/2018), que assim dispõem:

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.

Incidência

Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - **de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;**

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares. (

Não diverge a legislação pertinente à Contribuição Social sobre o Lucro, que diferenciou o tratamento de atos cooperativos e não cooperativos.

Ao interpretar a legislação, sob o rito dos repetitivos, portanto, com efeitos vinculantes, nos termos do Regimento Interno, o Superior Tribunal de Justiça consignou que a caracterização de atos como cooperativos deflui do atendimento ao binômio **1) consecução do objeto social da cooperativa e 2) realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas**, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos. Vejamos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO.

1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).

2. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.

3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).

4. **As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de "atos cooperativos típicos", assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais** (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).

5. **O artigo 111, da Lei das Cooperativas (Lei 5.764/71), preceitua que são consideradas rendas tributáveis os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de aquisição de produtos ou de fornecimento de bens e serviços a não associados** (artigos 85 e 86) e de participação em sociedades não cooperativas (artigo 88), assim dispondo os artigos 87 e 88, parágrafo único, do aludido diploma legal (em sua redação original): "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. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social'."

6. Outrossim, o Decreto 85.450/80 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época) preceituava que: "Art. 129 - As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades: I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais (Lei n. 5.764/71, artigos 85 e 111); II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei n. 5.764/71, artigos 86 e 111).

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente (Lei n. 5.764/71, artigos 88 e 111).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir 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 12% (doze

por cento) ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei n. 5.764/71, art. 24, § 3º, e Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 39, I, b).

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

7. Destarte, a interpretação conjunta dos artigos 111, da Lei das Cooperativas, e do artigo 129, do RIR/80, evidencia a mens legislatoris de que sejam tributados os resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre a cooperativa e não associados, ainda que para atender a seus objetivos sociais.

8. Deveras, **a caracterização de atos como cooperativos deflui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.**

9. Ademais, o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, ex vi do disposto no parágrafo único, do artigo 79, da Lei 5.764/71.

10. Conseqüentemente, as aplicações financeiras, por constituírem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

11. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 58.265/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/12/2009, DJe de 1/2/2010.)

Nesse contexto, em minha leitura, **não assiste razão ao pleito da Recorrente.**

Conforme relatado, a autuação fiscal indicou a existência de contratos estabelecidos entre a Recorrente e pessoas jurídicas de direito público, a partir de pregão público:

21. Nesse sentido, da análise dos contratos firmados com a contribuinte no período identificam-se os seguintes serviços:

- Prefeitura Municipal de Duque de Caxias - Contratação de pessoa jurídica objetivando o fornecimento de serviços complementares hospitalares e pré-hospitalares em atendimento à Secretaria Municipal de Saúde. Este contrato originou-se de pregão eletrônico e tinha originalmente duração de 6 meses, porém foi prorrogado por nove vezes, tendo sempre um preço global definido para cada período. Valor aproximado de 110 milhões de reais por ano.
- Prefeitura Municipal de Paracambi - Contratação de empresa para prestação de serviços continuados em saúde, nas diversas áreas para atender às necessidades da Secretaria Municipal de Saúde. Contrato firmado via pregão presencial, prorrogado via dois aditivos contratuais. Valor aproximado de 25 milhões de reais por ano
- Município de Petrópolis (Fundo Municipal de Saúde) - Contratação de empresa especializada para prestação de serviços de gestão das unidades de pronto atendimento. Contrato sob a modalidade de pregão presencial. Valor global do contrato de aproximadamente 26 milhões de reais por ano.
- Associação de Saúde Humanizada - Contratação de prestação de serviço de apoio técnico Operacional na área de Saúde no Centro especializado no Tratamento de Hipertensão e Diabetes – CETHID Queimados, com valor global de R\$ 2.134.688,70 por ano.

Ainda, a Recorrente não demonstra (e nem poderia) que tais tomadores fossem cooperados, aplicando-se o regime jurídico específico aos atos não cooperativos, conforme bem indicado no acórdão recorrido:

61. Em relação aos contratos de prestação de serviços firmados entre a fiscalizada e os entes

nominados anteriormente, as receitas auferidas não são dos cooperados pois a razão jurídica do recebimento pelo contrato de prestação de serviços é diversa da razão jurídica do recebimento pelos serviços que o cooperado associado faz ao contratante. Na primeira hipótese, a razão é um contrato entre a cooperativa e seus clientes (não associados). Na segunda, é pelo serviço prestado ao contratante, que a cooperativa paga ao cooperado (associado). Assim, é claro que há receitas de naturezas diversas: uma auferida pela cooperativa, em face do contrato de prestação de serviços, e outra auferida pelo associado, em face da prestação específica do serviço.

62. Portanto, o campo de não-incidência corresponde às atividades inerentes à cooperativa.

O que exorbita desse campo é tributável, ou seja, não leva à descaracterização da natureza jurídica da cooperativa, apenas à tributação dos atos não cooperativos. Essa concepção decorre de não haver proibição taxativa, no regime jurídico cooperativo, da prática de atos não-cooperativos não expressamente previstos. A única exigência é que sejam tributados.

63. No presente caso, a Fiscalização considerou que o fato de a cooperativa ter firmado contrato com terceiros (que não são cooperados e muito menos cooperativas) seria motivo suficiente para que as receitas decorrentes destes contratos se caracterizassem como originadas de atos não cooperativos.

(...)

65. Assim, considerando que a cooperativa firmou contratos de prestação de serviços com terceiros não associados, entendo que os autos de infração devem ser mantidos.

66. Com relação à rubrica “taxa de administração”, não há nenhuma informação nos autos que dê conta que tal ingresso tenha o caráter não tributável.

67. Pelo contrário, conforme resposta ao termo de início de fiscalização (fl. 101), a interessada afirmou que a taxa de administração é o real ingresso/receita que fica na cooperativa:

Assim, entendo por negar provimento ao Recurso Voluntário também nesse ponto.

Quanto às demais questões discutidas pelo recorrente, entendo que as mesmas perdem objeto em virtude do não reconhecimento pleito acerca da natureza cooperada aos atos em discussão.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz

Fl. 16 do Acórdão n.º 1004-000.164 - 1ª Sejul/4ª Turma Extraordinária
Processo n.º 17227.720731/2021-56