



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0008452-11.2008.4.03.6107/SP

2008.61.07.008452-0/SP

D.E.

Publicado em 05/07/2018

RELATORA : Desembargadora Federal MARLI FERREIRA
APELANTE : USIMED DE PENAPOLIS COOPERATIVA DE USUARIOS
: DE ASSISTENCIA MEDICA
ADVOGADO : SP148655 ANTONIO OLCIDES MONTEIRO e outro(a)
APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF
: VIANNA
No. ORIG. : 00084521120084036107 1 Vr ARACATUBA/SP

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. COOPERATIVA DE CONSUMO. LEI Nº 9.532/97. LEI Nº 10.865/2004. ISENÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. As cooperativas têm como objetivo prestar serviços aos seus cooperados, conforme determina o art. 4º da Lei nº 5.764/71, sendo que, nas referidas sociedades, há a celebração de contrato de sociedade onde as pessoas reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

2. Segundo a melhor doutrina e jurisprudência, as cooperativas somente não são tributadas pelo imposto de renda quanto aos resultados dos atos cooperativos, todavia, o são relativamente ao resultado dos atos não cooperativos, sobre os quais não gozam de nenhum tipo de isenção. Isso porque a regra geral é a incidência de imposto, sendo a não incidência, exceção. Ao tratar de isenções, o artigo 111 do CTN estabeleceu como regra de interpretação da legislação tributária, o critério da interpretação literal.

3. De acordo com o artigo 79 da Lei nº 5.764/71, 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. Depreende-se, pois, que os atos não cooperativos não gozam de nenhum privilégio e seus resultados devem ser tributados à igualdade de qualquer sociedade mercantil.

4. A mesma Lei 5.764/71 admitiu, excepcionalmente, a realização de alguns negócios com entes não cooperados, todavia, sobre seus resultados determinou a incidência do tributo. Portanto, se a lei definiu como tributáveis os resultados desses poucos negócios não cooperativos, não haveria e nem poderiam escapar da tributação, por consequência lógica, os demais resultados, oriundos de atos praticados com não cooperados. Isto porque, como asseverado, as normas de isenção e de não incidência tributária são exceções e não regra.

5. Os artigos 87 e 111 da indigitada Lei determinam que os resultados estranhos à atividade cooperativa sejam contabilizados em separado, de forma a permitir sua apuração para efeito de incidência tributária.

6. Decorre do exposto, que o conceito de ato cooperativo é de definição restrita, contida no artigo 79 da Lei 5.764/71. Os demais atos, sejam eles auxiliares ou acessórios, por não se identificarem com os definidos no referido artigo, são atos não cooperativos.

7. As cooperativas pagarão o imposto de renda sobre o resultado positivo das operações e das atividades estranhas à sua finalidade (ato não cooperativo), isto é, serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86

e 88 da Lei nº 5.761/71. Os resultados das operações com não associados serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para incidência de tributos, repise-se. Precedentes.

8. Na espécie, asseverou a demandante/apelante que somente pratica ato cooperativo puro, de modo que, nos termos do entendimento acima demonstrado, não estaria sujeita aos tributos questionados nestes autos.

9. De se notar, no entanto, que, conforme destacado na sentença vergastada, a demandante configura-se como cooperativa de consumo, *ex vi* do seu objeto social, segundo o qual "*a cooperativa, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, tem por objeto: I - a congregação de pessoas físicas para, mediante interação com agentes vinculados à saúde, prover e defender as suas necessidades como usuários e consumidores de serviços, equipamentos, materiais e medicamentos, voltados à saúde.*"

10. A propósito, cumpre salientar que a apelante em nenhum momento contesta sua qualidade de cooperativa de consumo, limitando-se a aduzir a impossibilidade de a Lei nº 9.532/97 revogar as disposições da LC nº 5.764/71.

11. Tratando-se de cooperativa de consumo, não há que se falar na regra geral de isenção prevista na Lei nº 5.764/71, nos termos das disposições do artigo 69 da Lei nº 9.532/97 e do parágrafo único do artigo 39 da Lei nº 10.865/2004.

12. Tratando-se de cooperativa de consumo, os seus atos estão sujeitos à tributação. Precedentes.

13. Encontrando-se o provimento vergastado em conformidade com a jurisprudência sedimentada acerca do tema, de rigor a sua manutenção.

14. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação interposta, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 06 de junho de 2018.

MARLI FERREIRA
Desembargadora Federal Relatora

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): MARLI MARQUES FERREIRA:24

Nº de Série do Certificado: 11DE18040360FF75

Data e Hora: 11/06/2018 18:03:07

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0008452-11.2008.4.03.6107/SP

2008.61.07.008452-0/SP

RELATORA : Desembargadora Federal MARLI FERREIRA
 APELANTE : USIMED DE PENAPOLIS COOPERATIVA DE USUARIOS DE ASSISTENCIA MEDICA
 ADVOGADO : SP148655 ANTONIO OLCIDES MONTEIRO e outro(a)
 APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
 ADVOGADO : SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF VIANNA
 No. ORIG. : 00084521120084036107 1 Vr ARACATUBA/SP

RELATÓRIO

Cuida-se de apelação interposta por Usimed de Penápolis Cooperativa de Usuários de Assistência Médica em face de sentença que julgou improcedente ação ordinária por ela ajuizada em face da União Federal objetivando o cancelamento dos efeitos do quanto decidido no Processo Administrativo nº 10820-000.011/204-21, da Delegacia da Receita Federal de Araçatuba/SP.

Alega a apelante que, conforme o aludido processo, foi indevidamente autuada em razão do não recolhimento de IRPJ e CSLL relativos aos exercícios 1999, 2000, 2001 e 2002, tendo por fundamento os termos da Lei nº 9.532/97.

Aduz, no entanto, que jamais operou com não cooperados ou remunerou Diretores e Conselheiros Fiscais, tendo cumprido integralmente os princípios do cooperativismo em todos os seus atos, motivo pelo qual é isenta de tais exações sobre os seus resultados, nos termos dos artigos 79, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71.

Registra a impossibilidade de alteração do conceito de faturamento, nos termos do artigo 110 do CTN, bem assim, a inviabilidade de a Lei nº 9.532/97 revogar a isenção prevista na Lei Complementar nº 7/91.

Requer, assim, a reforma da decisão recorrida, julgando-se procedente a presente ação.

Contrarrazões às fls. 111/115.

É o relatório.

VOTO

Conforme se depreende do relatado, discute-se, nestes autos, se a demandante, na condição de cooperativa, está sujeita ou não à incidência de IRPJ e CSLL.

Pois bem.

As cooperativas têm como objetivo prestar serviços aos seus cooperados, conforme determina o art. 4º da Lei nº 5.764/71.

Nas sociedades cooperativas formadas nos moldes da referida Lei, há a celebração de contrato de sociedade onde as pessoas reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Segundo a melhor doutrina e jurisprudência, as cooperativas somente não são tributadas pelo imposto de renda quanto aos resultados dos atos cooperativos, todavia, o são relativamente ao resultado dos atos não cooperativos, sobre os quais não gozam de nenhum tipo de isenção.

Isso porque a regra geral é a incidência de imposto, sendo a não incidência, exceção. Ao tratar de isenções, o artigo 111 do CTN estabeleceu como regra de interpretação da legislação tributária, o critério da interpretação literal.

E, de acordo com o artigo 79 da Lei nº 5.764/71, denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Depreende-se, pois, que os atos não cooperativos não gozam de nenhum privilégio e seus resultados devem ser tributados à igualdade de qualquer sociedade mercantil.

A mesma Lei 5.764/71 admitiu, excepcionalmente, a realização de alguns negócios com entes não cooperados, todavia, sobre seus resultados determinou a incidência do tributo. Portanto, se a lei definiu como tributáveis os resultados desses poucos negócios não cooperativos, não haveria e nem poderiam escapar da tributação, por consequência lógica, os demais resultados, oriundos de atos praticados com

não cooperados. Isto porque, como asseverado, as normas de isenção e de não incidência tributária são exceções e não regra.

Aliás, os artigos 87 e 111 da indigitada Lei determinam que os resultados estranhos à atividade cooperativa sejam contabilizados em separado, de forma a permitir sua apuração para efeito de incidência tributária, *verbis*:

"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."

Decorre do exposto, que o conceito de ato cooperativo é de definição restrita, contida no artigo 79 da Lei 5.764/71. Os demais atos, sejam eles auxiliares ou acessórios, por não se identificarem com os definidos no referido artigo, são atos não cooperativos.

Nesse contexto, pode-se afirmar que se a escrituração contábil da sociedade cooperativa segrega as receitas e os seus correspondentes custos, despesas e encargos segundo a sua origem - atos cooperativos e demais atos - devem ser excluídos da tributação somente os resultados dos atos cooperativos.

Portanto, estando as sociedades cooperativas sujeitas à tributação pelo IRPJ quando auferirem resultados positivos em atos não cooperativos, devem destacar em sua escrituração contábil as receitas, os custos, despesas e encargos relativos a esses atos, isto é, operações realizadas com não associados, de forma a permitir o cálculo de tributos.

As cooperativas pagarão o imposto de renda sobre o resultado positivo das operações e das atividades estranhas a sua finalidade (ato não cooperativo), isto é, serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.761/71. Os resultados das operações com não associados serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para incidência de tributos, repise-se.

Confiram-se, nesse sentido, os seguintes julgados do C. STJ:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS. COOPERATIVA DE TRABALHO. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e aos não associados não se configura como ato cooperativo, devendo ser tributado normalmente. Assim, por tratar-se de ato não cooperativo, não há falar em isenção do IRPJ, da CSLL e das contribuições ao PIS/Cofins. Precedentes: AgRg no AREsp 664.456/MG, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 21.5.2015; REsp. 600.458/MG, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 17.4.2015.

2. Agravo Regimental desprovido."

(AgRg no REsp 1126385/MG, Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 14/03/2016)

"TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE TRABALHO. CONCEITO DE ATO COOPERATIVO TÍPICO. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ, DA CSLL E DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS.

1. O STJ já consagrou o entendimento no sentido de que o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados não se configuram como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente. Assim, por tratar-se de atos não cooperativos, não há falar em isenção do IRPJ, da CSLL e das contribuições ao PIS e à Cofins.

2. Agravo Regimental não provido."

(AgRg no AREsp 664456/MG, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe 21/05/2015)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COOPERATIVA DE TRABALHO. PIS. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. REVENDA DE MERCADORIAS. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

1. A jurisprudência desta Corte firmou o entendimento no sentido da incidência de tributação sobre os atos cooperativos impróprios (não-definidos nos estatutos sociais ou praticados com não-cooperados) da entidade cooperativa . Precedentes.

2. Recurso especial desprovido."

(REsp 576313/RS, Relatora Ministra DENISE ARRUDA, DJ 24/04/2006)

Desta feita, tem-se por válida a incidência do IRPJ e da CSLL sobre atos não cooperativos.

Na espécie, asseverou a demandante/apelante que somente pratica ato cooperativo puro, de modo que, nos termos do entendimento acima demonstrado, não estaria sujeita aos tributos questionados nestes autos.

De notar-se, no entanto, que, conforme destacado na sentença vergastada, a demandante configura-se como cooperativa de consumo, *ex vi* do seu objeto social, segundo o qual *"a cooperativa, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, tem por objeto: I - a congregação de pessoas físicas para, mediante interação com agentes vinculados à saúde, prover e defender as suas necessidades como usuários e **consumidores** de serviços, equipamentos, materiais e medicamentos, voltados à saúde."*

A propósito, cumpre salientar que a apelante em nenhum momento contesta sua qualidade de cooperativa de consumo, limitando-se a aduzir a impossibilidade de a Lei nº 9.532/97 revogar as disposições da LC nº 5.764/71.

Fato, porém, que, tratando-se de cooperativa de consumo, não há que se falar na regra geral de isenção prevista na Lei nº 5.764/71.

Deveras, dispôs o artigo 69 da Lei nº 9.532/97 que:

"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."

De seu turno, a Lei nº 10.865/2004, preceituou que:

"(...)

***Art. 39.** As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.*

***Parágrafo único.** O disposto no caput deste artigo não se aplica às sociedades cooperativas de consumo de que trata o art. 69 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997.*

(...)"

Nesse contexto, tratando-se de cooperativa de consumo, os seus atos estão sujeitos à tributação.

Esse, o entendimento que externei nos autos do AI nº 0028954-85.2010.4.03.0000, de minha relatoria, conforme se verifica da ementa que segue:

"AGRAVO DE INSTRUMENTO - TRIBUTÁRIO. COOPERATIVAS DE CONSUMO. ISENÇÃO.

As cooperativas de consumo sujeitam-se às mesmas regras de incidência de impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

As Leis ns. 9.532/97 e 10.865/2004 revogaram a isenção sobre atos cooperativos próprios das cooperativas de consumo. (destaquei)
(j. 14/04/2011, v.u., D.E. 15/05/2011)

Ainda nesse sentido, os seguintes julgados desta Corte Regional:

Não foi possível adicionar esta Tabela

Tabela não uniforme

i.e Número ou tamanho de células diferentes em cada linha

(...)

- *As cooperativas estão reguladas pela Lei n. 5.764/71, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu seu regime jurídico.*

- *O legislador, ao editar as Leis n.ºs. 9.532/97 e 10.865/2004 revogou de forma expressa a isenção sobre atos cooperativos próprios das cooperativas de consumo, pelo que improcedente in totum o pedido autoral. Precedentes desta Corte Regional.*

(...)

- *Agravo legal improvido.*"

(Agravo Legal em Apel/Reex n.º 0013524-53.2006.4.03.6105, Quarta Turma, Relatora Desembargadora Federal Mônica Nobre, j. 02/09/2015, D.E. 14/09/2015)

"DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. ART. 557, CPC. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA DE CONSUMO. LEI N.º 5.764/71. ISENÇÃO. ATO COOPERATIVO. REVOGAÇÃO. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. EXIGIBILIDADE. LEIS N.º 9.532/97 E N.º 10.865/04. RECURSO DESPROVIDO.

(...)

1. *Não cabe admitir que a Lei n.º 5.764/71, ao instituir as bases para o cooperativismo, tenha sido recepcionada como lei complementar, nos termos da alínea "c" do inciso III do artigo 146, da Constituição Federal.*

2. *O artigo 97 do CTN, na linha do princípio constitucional respectivo, enuncia a necessidade de lex certa, ou seja, qualquer benefício de caráter fiscal deve ser previsto em norma legal expressa, o que se coaduna com o próprio artigo 111 do CTN, no que exige seja a outorga de isenção interpretada literalmente, daí porque não ser possível, na espécie, o reconhecimento de que a Lei n.º 5.764/71 tenha o efeito preconizado.*

3. *A alínea "c" do inciso III do artigo 146 da Carta Federal e a Lei n.º 5.764/71 não autorizam a conclusão de que qualquer ato promovido pelas cooperativas esteja excluído da incidência fiscal, mas apenas que cabe à legislação a fixação do adequado tratamento tributário, existindo, por isso mesmo, o regime legal próprio, que distingue, para tal efeito, atos cooperativos próprios dos atos cooperativos impróprios, salvo com relação às cooperativas de consumo, em que o tratamento é idêntico.*

4. *Caso em que em relação aos atos não-cooperativos, firmados com terceiros ainda que em benefício dos cooperados (artigo 86), a disciplina legal contempla a plena tributação, nos termos dos artigos 87 e 111 da Lei n.º 5.764/71, sendo, assim, de todo sujeito à contribuição social o lucro auferido, em tais atividades, apurado a partir do valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda (artigo 2.º da Lei n.º 7.689/88), sem qualquer colisão, ademais, com o artigo 187 da Lei n.º 6.404/76.*

5. *O artigo 79 da Lei n.º 5.764/71 descreve como atos cooperativos próprios os diretamente firmados entre cooperados e cooperativa, ou entre cooperativas, para execução de seus objetivos sociais, sem inserção de qualquer terceiro, ainda que no interesse da cooperativa ou de seus cooperados; e tal exegese não pode ser ampliada, em detrimento do artigo 111 do CTN, porque importaria em reduzir a incidência fiscal, quando aquela lei somente dela excluiu os atos cooperativos próprios: atos negociais com terceiros, de que derivam receita, faturamento ou lucro não são conceituados, pela lei, como atos cooperativos próprios, e sujeitam-se à tributação social.*

6. *No caso das cooperativas de consumo, são atos não cooperativos os que decorrem de operações de compra ou fornecimento de bens para consumo de não-cooperados.*

7. O legislador, ao editar as Leis n.º 9.532/97 ou n.º 10.865/04, atuou com discricionariedade política para a consecução de importantes fundamentos de nosso sistema jurídico e econômico, igualdade jurídica e eficiência econômica.

8. Sendo válida a revogação da isenção sobre atos cooperativos de cooperativas de consumo, nada impede a incidência da contribuição social sobre o lucro no tocante ao resultado econômico de tais operações, tal como declarado em relação às operações realizadas com terceiros, sem ofensa alguma aos preceitos invocados, inclusive os relativos a conceitos constitucional e legal de lucro.

9. *Agravo inominado desprovido.* (destaquei)

(Agravo Legal em AC nº 0002477-81.2012.4.03.6102, Terceira Turma, Relator Desembargador Federal Carlos Muta, j. 05/02/2015, v.u., D.E. 10/02/2015)

Assim sendo, encontrando-se o provimento vergastado em conformidade com a jurisprudência sedimentada acerca do tema, de rigor a sua manutenção.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** à apelação interposta.

É o voto.

MARLI FERREIRA
Desembargadora Federal Relatora

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): MARLI MARQUES FERREIRA:24

Nº de Série do Certificado: 11DE18040360FF75

Data e Hora: 11/06/2018 18:03:04
