



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10280.004800/2001-43
Recurso nº : 145.202
Matéria : CSSL –Ex(s): 1997
Recorrente : COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS NO ESTADO DO PARÁ – COOPANEST-PA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Sessão de : 15 de junho de 2005
Acórdão nº : 103-21.990

COOPERATIVAS. CSSL. SOBRAS. NÃO INCIDÊNCIA. As sobras e os lucros são espécies do gênero “resultado do exercício”, previsto no art. 2º da Lei nº 7.689/88, mas, por interpretação conforme a norma inscrita no art. 195, I, c, da Carta Magna, as sobras não se submetem à CSSL, remanescendo, sob a previsão legal, apenas os lucros. Por outro caminho, a mesma conclusão se obtém, a teor do disposto no art. 23, II, da Lei nº 8.212/91, uma vez que o referido preceito abarcou, em seu campo de incidência, tão-somente o resultado dos atos não cooperativos, ao estabelecer que a contribuição é calculada sobre o lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS NO ESTADO DO PARÁ – COOPANEST-PA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, que negou provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


FLÁVIO FRANCO CORRÊA
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10280.004800/2001-43

Acórdão nº : 103-21.990

FORMALIZADO EM: **01 AGO 2005**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10280.004800/2001-43
Acórdão nº : 103-21.990

Recurso nº : 145.201
Recorrente : COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS NO ESTADO DO PARÁ – COOPANEST - PA

RELATÓRIO

Trata-se de autuação, fls. 03/08, por infração à legislação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor total de R\$ 84.283,72, incluindo, além do tributo, a multa de ofício, de 75%, e os juros de mora, calculados até 31/11/2001, com capitulação legal nos artigos 23, II, da Lei nº 8.212/91, artigo 11 da Lei Complementar nº 70/91 e artigo 19 da Lei nº 9.249/95.

O auto de infração decorreu da constatação de insuficiência da CSLL, calculada na DIRPJ - Exercício 1997, ano calendário 1996. Cientificado em 12/11/2001, o contribuinte apresentou, em 07/12/2001, a impugnação de fls. 42/43. Eis a ementa do órgão *a quo*, extraída do acórdão nº 3.466, de 23 de dezembro de 2004, em fls. 67 a 70.

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1996

Ementa: A Contribuição Social sobre o Lucro é devida por todas as sociedades cooperativas e incide sobre todos os seus resultados, sejam eles relativos às operações com associados ou não. --

Lançamento Procedente”

Ciência da decisão de 1ª instância em 27.01.2005, em fls. 73.

Recurso apresentado em 28.02.2005, em fls. 80 a 86.

Depósito recursal em fl. 88

Nesta oportunidade, a recorrente alega, em síntese, que não pratica ato não cooperativo, motivo por que não apura lucro. Pela autuação, a fiscalização tentou descaracterizar a cooperativa, equiparando-a a empresas que atuam no mercado, em negócios tipicamente comerciais, com finalidade de lucro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10280.004800/2001-43
Acórdão nº : 103-21.990

A autuada sustenta que toda a atividade da sociedade se restringe a atos cooperativos, não sujeitos aos tributos exigidos pela União. A defesa alude a arestos do STJ que mencionam a "isenção" das cooperativas em relação aos designados atos cooperativos. A COOPANEST – argumenta - só exerce atividade-fim, que são atos cooperados. E, no mais, se o Fisco quisesse descaracterizar a cooperativa, deveria facultar-lhe prévia defesa, não sendo a autuação documento idôneo para declarar a descaracterização do perfil do contribuinte.

Ao fim, deixa a assertiva de que a atividade da autuada é exercida exclusivamente por médicos anestesiológicos, com a exclusão de outra qualquer, o que afasta definitivamente a possibilidade de atos não cooperativos. No entanto, registra, em seu recurso, e com ênfase, que houve erro no preenchimento da DIRPJ do exercício de 1997, porquanto a receita proveniente de serviços de seus cooperados (atividade-fim) fora equivocadamente lançada no campo "Base de Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro", sem constituir lucro da cooperativa.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10280.004800/2001-43
Acórdão nº : 103-21.990

VOTO

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, relator.

De início, orienta Luciano Amaro¹ que a não incidência pura e simples e a isenção se distinguem meramente pela técnica legislativa. Ensina o autor que se o legislador, no exercício da competência constitucional, ao instituir um tributo sobre o grupo de situações "y", queira excepcionar as subespécies "y 1" e "y 2" do universo sobre a qual vai incidir o tributo, então será o caso típico de isenção. Por outro lado, se o legislador apenas arrolar as subespécies "y3" a "y8" na esfera das situações tributáveis, as demais subespécies do grupo "y" ficarão sob o abrigo da não incidência pura e simples. Em suma, *"se a lei exclui a situação, subtraindo-a da regra de incidência estabelecida sobre o universo de que ela faz parte, temos a isenção. Se o fato simplesmente não é referido na lei, diz-se pertencer ao campo da não-incidência pura e simples, ou da não incidência, tout court."*

Guardando a distinção acima apontada para a ocasião oportuna, na fundamentação deste voto, interessa-nos, agora, algumas observações sobre as cooperativas, para a conjugação futura com o que se deixou reservado no parágrafo anterior.

Walmor Franke, em sua obra magistral², explica que nas sociedades cooperativas cujas operações se reduzem à prática de atos cooperativos, as diferenças entre receitas, despesas e custos, apuradas nos balanços anuais, quando positivas, podem ter uma aparência de lucro, embora sejam sobras resultantes de uma margem de segurança para cobrir os custos e as despesas, tendo em vista a preservação da continuidade da cooperativa. E sobra não se confunde com lucro, porque este é característico de uma sociedade comercial, que o persegue, enquanto a cooperativa, malgrado constitua atividade econômica, tem como fim a prestação de serviço ao

¹ Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição, Saraiva, págs. 281 e 282.

² Direito das Cooperativas, Editora da Universidade de São Paulo, 19873, págs. 19 e 20.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10280.004800/2001-43
Acórdão nº : 103-21.990

associado para a melhoria de seu *status* econômico, e não para lucrar a suas despesas.

As sobras, em síntese, como adverte Renato Lopes Becho³, *“nada mais são do que valores cobrados a maior, por dificuldade de ajuste prévio do real custo dos bens repassados pela cooperativa a seus cooperativados”*, porquanto o que a sociedade *“objetiva é repassar seus produtos ou serviços ao preço exato de seus custos”*⁴.

Uma vez demarcadas as premissas acima, cabe recordar que a Carta Magna, em seu artigo 195, I, alínea “c”, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 20/98, autorizou a instituição da contribuição social sobre o lucro das empresas, para o financiamento da seguridade social. No entanto, pelo que se destacou das lições de Franke, as cooperativas só obtêm lucro se atuam como sociedades comerciais⁵. Ao contrário, se todos os negócios por ela celebrados se circunscreverem a atos cooperativos, o resultado apurado pela sociedade não estará abrangido pela autorização conferida pelo legislador constituinte, tal a ausência de finalidade negocial lucrativa.

Com efeito, as sobras e os lucros são espécies do gênero “resultado do exercício”, previsto no art. 2º da Lei nº 7.689/88, mas, por interpretação conforme a norma constitucional, as sobras não se submetem à referida exação, remanescendo, sob a previsão legal, apenas os lucros. Vale dizer que a restrição imposta pelo constituinte localizou as sobras das cooperativas na esfera da não incidência pura e simples, à luz das orientações proferidas por Luciano Amaro. Não é outra a conclusão que se extrai a teor do disposto no art. 23, II, da Lei nº 8.212/91, uma vez que o referido preceito abarcou, tão-somente, o resultado dos atos não cooperativos, ao estabelecer que a contribuição é calculada sobre o lucro.

³ Tributação das Cooperativas, Dialética, 2ª edição, pág. 158.

⁴ Renato Lopes Becho, ob. cit. Pág. 115.

⁵ Idem, págs. 158 e 159.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10280.004800/2001-43
Acórdão nº : 103-21.990

Contudo, respeitadas manifestações pretorianas já assentaram a isenção das cooperativas, no que toca à CSSL, do que se lê nas seguintes ementas:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COOPERATIVAS. RECEITA RESULTANTE DE ATOS COOPERATIVOS. ISENÇÃO. CABIMENTO.

Os resultados decorrentes da prática de atos com não associados das cooperativas estão sujeitos a tributação. Os resultados positivos obtidos em decorrência das atividades regulares das cooperativas estão isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social Sobre o Lucro. Recurso desprovido. Decisão unânime"

(Primeira Turma, RESP nº 170.371/RS, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ de 14.6.1999).

"TRIBUTÁRIO. COOPERATIVAS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO. RECEITAS RESULTANTES DE ATOS COOPERADOS. OMISSÃO. ART. 535, CPC.

1. Cuidando-se de discussão acerca de atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro.

2. A finalidade da jurisdição é compor a lide e não a discussão exaustiva ao redor de todos os pontos e dos padrões legais enunciados pelos litigantes. Incumbe ao Juiz estabelecer as normas jurídicas que incidem sobre os fatos arvorados no caso concreto (jura novit curia e da mihi factum data tibi jus). Inocorrência de ofensa ao art. 535, CPC.

3. Recurso não provido"

(Primeira Turma, REsp n. 152.546/SC, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ de 3.9.2001).

Para a recorrente, nenhum efeito prático há na diferenciação entre não incidência e isenção. O que importa, sim, é definir se a contribuição é ou não devida, o que depende do suporte probatório presente nos autos. E as evidências diante de mim me dão a certeza de que a fiscalizada errou no preenchimento da DIPJ. Repare-se, a propósito, que o lucro líquido mensal foi excluído em cada mês de apuração, para fins de cálculo do lucro real, mediante o registro na linha correspondente à sobra da cooperativa, na ficha específica. E acrescente-se: na autuação, não há qualquer imputação de atos não cooperativos. Para o agente público, os dados apresentados pela declarante foram suficientes à lavratura da exigência, sem qualquer indagação anterior à autuada. Um simples exame mais cuidadoso, por parte do Fisco, revelaria o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10280.004800/2001-43
Acórdão nº : 103-21.990

erro, em face da igualdade entre os valores transcritos na linha do lucro líquido mensal, na ficha de apuração da base de cálculo da CSSL, e as exclusões registradas na ficha de apuração do lucro real, nos respectivos meses. Em outras palavras, a mesma peça que serviu ao Fisco para a atuação, a DIPJ, não deixa dúvida de que a recorrente não auferiu lucro no ano-calendário examinado.

Afora o detalhe anteriormente apontado, visível na declaração, o contrato de sociedade esclarece que a recorrente é típica cooperativa pura. *In casu*, os associados são médicos anesthesiologistas. Pela especialização única dos profissionais, a sociedade em nada se assemelha àquelas que vendem planos de saúde, compostas por cooperativados das mais variadas especialidades médicas e que oferecem serviços adicionais de não cooperativados à clientela.

Pelos fundamentos acima aduzidos, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, DF 15 de junho de 2005.


FLÁVIO FRANCO CORRÊA

