



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.000055/98-22
Recurso nº : 119.914
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – Ex(s): 1992
Recorrente : UNIMED GUAXUPÉ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA
Recorrida : DRJ EM JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 23 de fevereiro de 2000
Acórdão nº : 103-20.227

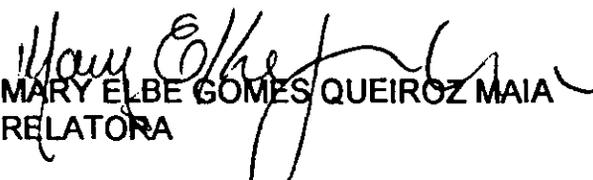
CSLL - INSUFICÊNCIA DE RECOLHIMENTO - Não estão submetidos à incidência da CSLL os resultados das sociedades cooperativas decorrentes de operações com os seus cooperados, quando esses estiverem devidamente identificados e individualizados.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED GUAXUPÉ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRÉSIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 13 ABR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR, SILVIO GOMES CARDOZO, LÚCIA ROSA SILVA SANTOS E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10660.000055/98-22
Acórdão nº : 103-20.227

Recurso nº : 119.914
Recorrente : UNIMED GUAXUPÉ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA

RELATÓRIO

UNIMED GUAXUPÉ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA, empresa já qualificada nos autos recorre a este Conselho de decisão proferida, às fls.58/61, pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG, que julgou procedente o Auto de Infração, às fls. 01, contra ela lavrado, relativo à exigência para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL do exercício de 1992, ano-calendário 1991.

Consoante o termo de Descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 02/03, verifica-se que o citado lançamento, com base no artigo 173, II, do CTN, é decorrente de revisão efetuada na declaração de rendimentos apresentada, pela interessada, no respectivo exercício, através da qual foi constatada a falta de recolhimento para a CSLL, com base no fato de que a recorrente não informou qualquer valor a título de base de cálculo para a aludida contribuição.

Mediante o exame dos autos constata-se que o lançamento inicialmente havia sido objeto de Notificação de Lançamento, fls. 09/10, a qual foi impugnada pela empresa, consoante defesa de fls. 23/26, tendo sido anulado, por vício formal, com base na IN SRF nº 54/1997, de acordo com a Decisão nº 2.060/1997, às fls. 20/22, sob fundamento de que a respectiva exigência não se encontrava revestida dos requisitos indispensáveis à sua formalização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10660.000055/98-22
Acórdão nº : 103-20.227

Na defesa apresentada para o Auto de Infração contra ela lavrado, às fls. 32/34, a contribuinte requer o cancelamento do Auto de Infração, alegando em seu favor que é sociedade cooperativa, composta por médicos legalmente habilitados e que pratica atos cooperativos e não cooperativos. Argüi, ainda, que sobre os atos cooperados não incide a contribuição, acrescentando que a sobra líquida dos valores relativos aos atos não cooperativos foi transferida para o Patrimônio Líquido da sociedade, na conta FATES, na forma do PN CST nº 38/1980. Alega, também, que a CSLL incidente sobre os atos não cooperativos já foi recolhida em 30/08/1996, atendendo a notificação de nº 02-01418 de 12/07/1996, fato esse que foi ratificado pela própria fiscalização às fls. 02 do Auto de Infração.

Por meio da Decisão DRJ nº 0279/1999, fls. 58/61, a autoridade julgadora *a quo* manteve integralmente o lançamento efetuado contra a empresa, sob o fundamento de que as sociedades cooperativas deverão calcular a CSLL sobre o resultado do período-base, considerando esse como o resultado de todas as operações da pessoa jurídica, seja com cooperados seja com não cooperados, consoante ementa transcrita a seguir:

"CRÉDITO TRIBUTÁRIO - Constituição - O lançamento de ofício da contribuição terá lugar quando o contribuinte não efetuar ou efetuar com insuficiência o pagamento da contribuição devida dentro do prazo legalmente determinado. - Lançamento procedente"

Através do recurso de fls 66/69, a empresa ratifica os termos da sua impugnação e solicita o cancelamento do lançamento contra ela efetuado.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.000055/98-22
Acórdão nº : 103-20.227

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA, Relatora

Após a análise minuciosa dos elementos do processo, tomo conhecimento do recurso voluntário interposto pela interessada, por tempestivo, tendo sido cumprida a exigência relativa ao depósito recursal, conforme o despacho de fls 71 e cópia do DARF, de fls. 70.

Do exame do Auto de Infração de fls. 02, constata-se que a autoridade fiscal, com respaldo nas informações constantes da declaração de rendimentos apresentada pela empresa para o exercício em foco, efetuou a apuração da base de cálculo da CSLL, computando o valor total de Cr\$ 24.326.513,00, informado pela recorrente, a título de lucro líquido antes da CSLL do respectivo período (linha 25 do quadro 13 do formulário, fls. 13 dos autos). Saliente-se que no cálculo da CSLL, considerada como devida no citado período, a autoridade fiscal considerou o valor já recolhido à esse título pela empresa, conforme cálculos de fls. 03, como alegado pela recorrente.

Ainda, de acordo com a aludida declaração de rendimentos, linha 20 do quadro 14 do formulário, às fls. 13v. dos autos, verifica-se que, na apuração do lucro real do exercício de 1991, a empresa procedeu à exclusão do valor de Cr\$ 11.821.488,00, a título de "Resultados não tributáveis de sociedades cooperativas."

A priori, poder-se-ia concluir que os elementos dos autos são insuficientes para que seja prolatada a decisão, entretanto, uma vez que a autoridade fiscal procedeu ao lançamento da contribuição tomando por base unicamente a respectiva declaração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.000055/98-22
Acórdão nº : 103-20.227

apresentada pela empresa, não tendo impugnado qualquer dos valores nela informados, conclui-se pela idoneidade dos dados ali constantes e, no presente voto, com vista à formação do livre convencimento, igualmente, serão consideradas essas mesmas informações.

O objeto do presente litígio, desse modo, tem por substrato questão exclusivamente de direito, e diz respeito à possibilidade da incidência da Contribuição Social sobre o Lucro líquido sobre as operações das sociedades cooperativas e respectivos atos cooperados e não cooperados.

Acerca da matéria, o Conselho de Contribuintes, e especialmente esta Câmara, já firmou jurisprudência no sentido de que os resultados das sociedades cooperativas, relativos às atividades próprias com cooperados, não estão alcançados pela incidência da CSLL, quando se puder identificar e separar, com precisão, quais os resultados da sociedade referem-se a operações com cooperados e quais decorrem de atos com não cooperados.

Na presente hipótese, de acordo com as informações constantes da respectiva declaração de rendimentos, pode-se identificar perfeitamente o resultados de ambas as atividades.

Confrontando-se o caso ora sob exame, com a legislação que rege a matéria, vigente à época de ocorrência dos fato geradores da CSLL, pode-se inferir, consoante a Lei nº 7.689/1988, que instituiu a aludida contribuição, no seu artigo 6º, parágrafo único, que são aplicáveis à CSLL, no que couber, as disposições da legislação do Imposto sobre a Renda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.000055/98-22
Acórdão nº : 103-20.227

De conformidade com Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1980, vigente à época de ocorrência do respectivo fato gerador, no seu artigo 129 (matriz legal Lei nº 5.764/1971, artigos 85, 86 e 88), o referido imposto somente incidirá, em relação às sociedades cooperativas, sobre operações ou atividades dessas com não cooperados. Entendimento esse que foi claramente adotado pela própria Administração Tributária através o PN CST nº 38/1980.

É importante ressaltar que a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 146, III, "c", expressamente estabeleceu que lei complementar estabelecerá adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Resta, portanto, analisar, o que são atos cooperados, ou não, com base na Lei nº 5.764/1971, que trata especificamente a matéria.

As cooperativas, na definição do artigo 4º, da Lei nº 5.764/71, são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, constituídas para prestar serviços aos associados. O que distingue esse tipo de sociedade das demais é que os cooperados são ao mesmo tempo clientes e sócios da sociedade, o que, em Direito Cooperativo, exprime-se pelo nome de princípio da dupla qualidade.

Quanto à definição de ato cooperativo, e seu respectivo tratamento tributário, dispõe também a Lei nº 5.764/71:

"Art. 7º - As cooperativas singulares 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 associadas, para a consecução dos objetivos sociais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.000055/98-22
Acórdão nº : 103-20.227

"Parágrafo Único - O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria."

...

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

Em brilhante voto, o qual foi acolhido, unanimemente, por esta Câmara, e que foi objeto do Acórdão nº 103-20.139, desta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso nº119.735, a Conselheira Lúcia Rosa Silva Santos, assim se manifestou sobre o assunto, como transcrito a seguir:

"Quanto à distinção entre finalidade e objetivo das cooperativas, Walmor Franke esclarece (Cf. Direito das Sociedades Cooperativas, Saraiva, 1973):

'Já se acentuou que o fim da cooperativa não se confunde com o seu objeto. O fim é a promoção da defesa ou fomento da economia dos cooperados, mediante a prestação de serviços a que se referem os estatutos. O objeto é a atividade empresarial desenvolvida pelas cooperativas para a satisfação daquele fim, ou seja, a melhoria do 'status' econômico dos sócios.'

'Otto von Gierk já advertia que 'a cooperativa inscrita é uma associação econômica de natureza ritualística, cuja missão fundamental se concentra na efetivação das relações negociais dirigidas para a esfera interna.' Esses negócios internos em que o interesse das partes - cooperativa e cooperados - é idêntico, são 'negócios cooperativos internos', 'atos cooperativos' ou 'negócios-fim'.'

'O negócio interno (negócio-fim), comumente, só pode realizar-se em benefício do cooperado se precedido ou sucedido de um negócio externo, ou de mercado, denominado 'negócio com terceiros' ou 'negócio-meio'.

'Assim, nas cooperativas de produtores, o negócio interno, isto é, a entrega de produtos pelo cooperado para serem vendidos pela cooperativa (in natura ou após transformado) necessita, para a sua total execução, de outro negócio, ou negócio-meio, consistente na venda do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.000055/98-22
Acórdão nº : 103-20.227

produto pela cooperativa no mercado, com reversão do respectivo preço *minus* despesas, ao sócio.

'Esta conexão entre as duas espécies de negócios jurídicos decorre precisamente da natureza orgânica da sociedade cooperativa, assinalada pela moderna doutrina.'

.....
Walmor Franke leciona ainda:

'A cooperativa, como empreendimento econômico comum, desenvolve suas atividades em dois sentidos: internamente, operando com os sócios, e externamente, negociando com terceiros.'

Waldirio Bulgarelli define:

'Há que se distinguir, na atividade operacional das cooperativas, dois tipos de relações gerais, básicos para a compreensão da verdadeira natureza dessas relações. Assim, é que decorrente de sua estrutura societária, pode-se isolar aqueles atos internos praticados com seus associados, e aqueles praticados com terceiros. Aos primeiros, configurados num círculo fechado, tem-se atribuído a denominação de atos cooperativos.'

Portanto, esses atos internos é que se denominam negócios-fim, que são os chamados atos cooperativos. Os negócios externos são denominados também de negócios-meio. Assim é que, numa cooperativa, o negócio-meio consiste em operações de mercado praticadas pela cooperativa com reversão do seu resultado para os sócios, subtraindo-se do preço obtido no mercado as despesas ou custos em que incorreu para concretizá-lo. Desta forma, a cooperativa não aufer lucros, nem nos negócios-fim, nem nos negócios-meio. Conforme leciona Walmor Franke:

'Nas cooperativas, que operam em círculo fechado com a clientela associada, as diferenças entre receitas e despesas, apuradas nos balanços anuais, quando positivas, podem ter uma aparência de lucro. Na realidade, porém, trata-se de 'sobras' resultantes de haver o associado pago a mais pelo serviço que a cooperativa lhe prestou ou, inversamente, de ter retido um valor excessivo como contraprestação do serviço fornecido. As 'sobras' tecnicamente, não são 'lucros', mas saldos de valores obtidos dos associados para cobertura de despesas, e que, pela racionalização ou pela faixa de segurança dos custos operacionais com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.000055/98-22
Acórdão nº : 103-20.227

que a cooperativa trabalhou, não foram gastos, isto é, 'sobraram', merecendo, por isso, a denominação de 'despesas poupadas' ou 'sobras'. Ora, corresponde a uma exigência de justiça distributiva que as 'sobras' sejam devolvidas aos cooperados na mesma medida em que estes contribuíram para a sua formação. A idéia da devolução das sobras aos associados na proporção das operações que tenham feito com a sociedade, deu nascimento ao instituto jurídico 'do retorno'...

A tributação das pessoas jurídicas, no Brasil, incide sobre o que tecnicamente ou legalmente se denomina lucros, uma vez que as sociedades cooperativas, ao atuarem exclusivamente com cooperados, não auferem lucros, ficam fora do campo de incidência do imposto de renda.

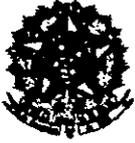
Portanto resta claro que as sociedades cooperativas estão ao abrigo da incidência tributária quando praticam atos cooperativos. No entanto, ao praticarem atividades lucrativas, terão seus resultados tributados normalmente como qualquer sociedade mercantil."

No direito brasileiro não se exige que as sociedades cooperativas pratiquem exclusivamente atos com cooperados, admite-se a prática de atos com não cooperados sem que se descaracterize a natureza da sociedade. Todavia, as operações com não cooperados sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda, de conformidade com os artigos 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71, os quais foram incorporados ao bojo do artigo 129 do RIR/1980.

Acerca do assunto, especificamente em relação às cooperativas de médicos, a Administração Tributária manifestou o seguinte entendimento, através do Parecer Normativo CST nº 38/80:

"3.1. Atos Cooperativos.

"As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.000055/98-22
Acórdão nº : 103-20.227

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 (artigo 28, I) e, supletivamente, mediante rateio entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

1.1. Atos não cooperativos, diversos dos legalmente permitidos.

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com: (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos, (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem entre os atos não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

1.2. Intermediação.

Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque o seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja, a intermediação."

Em consequência, conclui-se que a não-incidência abrange as operações com cooperados, e o resultado das operações com não cooperados, além de submeterem-se à tributação, não poderão ser distribuídos e deverão, obrigatoriamente, integrar a conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social. Vale salientar que, no caso de atividades mistas, a escrituração contábil deve ser destacada, permitindo a determinação de cada resultado, o valor das sobras e dos lucros.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

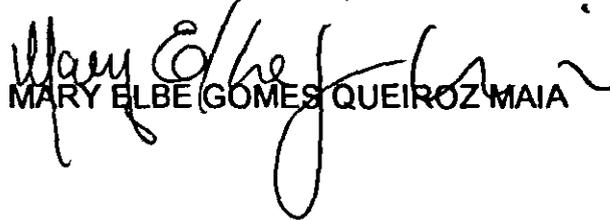
Processo nº : 10660.000055/98-22
Acórdão nº : 103-20.227

CONCLUSÃO

Tendo em vista que a recorrente, na respectiva declaração de rendimentos, identificou e individualizou os resultados de cada operação, bem assim que o valor da CSLL relativo aos atos não cooperados, passíveis de incidência da citada contribuição, já foi recolhido pela empresa atuada, concluo pela improcedência do lançamento constante do Auto de Infração objeto do presente processo.

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2000


MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.000055/98-22
Acórdão nº : 103-20.227

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em **13 ABR 2000**


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, *14/04/2000.*


EVANDRO COSTA GAMA
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL