



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10675.001876/2007-79
Recurso n° 156.628 Voluntário
Acórdão n° 3402-001.337 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de julho de 2011
Matéria
Recorrente UNIMED ITUIUTABA - COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2004

Ementa: NULIDADE.

Não é passível de nulidade Acórdão que julgou lançamentos consubstanciados em dois autos de infração distintos, reunidos num mesmo processo.

PERICIA.

Constando do processo todos os elementos de prova necessários à livre convicção do julgador é de ser denegada a perícia suscitada pela recorrente.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para a Seguridade Social - Cofins é de 05 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador quando há pagamento, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, ressalvado meu entendimento pessoal.

BASE DE CÁLCULO. CUSTOS ASSISTENCIAIS PRÓPRIOS.

A exclusão de custos assistenciais próprios da base de cálculo da contribuição é indevida face à ausência de dispositivo legal que ampare tal exclusão. O que a lei permitiu foi a exclusão de custos incorridos pelas operadoras de planos de saúde cuja responsabilidade seja de terceiros.

BASE DE CÁLCULO. VENDAS DE FARMÁCIAS E VENDAS DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS

A base de cálculo da contribuição correspondente ao faturamento, assim entendido aquele decorrente de venda de bens e serviços, inclui as receitas advindas das vendas de farmácias e vendas de produtos farmacêuticos.

SOBRAS DESTINADAS À CONSTITUIÇÃO DOS FUNDOS DE RESERVAS E DO FATES.

As sobras destinadas à constituição dos Fundos de Reserva e do FATES devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição, como de fato o foram pela fiscalização.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS. SOBRAS LIQUIDAS IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A TOTALIDADE DAS RECEITAS. ENTENDIMENTO INEQUÍVOCO DO E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A base de cálculo da Cofins e do PIS, depois da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do § 1º do artigo 3º da Lei 9718/98, passou a ser o faturamento, assim entendida as receitas que correspondam às atividades operacionais próprias da empresa, excluídas as chamadas receitas financeiras e as sobras líquidas dada a sua natureza de receita financeira

Recurso Provido em Parte.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2004

Ementa: NULIDADE.

Não é passível de nulidade Acórdão que julgou lançamentos consubstanciados em dois autos de infração distintos, reunidos num mesmo processo.

PERICIA.

Constando do processo todos os elementos de prova necessários à livre convicção do julgador é de ser denegada a perícia suscitada pela recorrente.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o PIS é de 05 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador quando há pagamento, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, ressalvado meu entendimento pessoal.

BASE DE CÁLCULO. CUSTOS ASSISTENCIAIS PRÓPRIOS.

A exclusão de custos assistenciais próprios da base de cálculo da contribuição é indevida face à ausência de dispositivo legal que ampare tal exclusão. O que a lei permitiu foi a exclusão de custos incorridos pelas operadoras de planos de saúde cuja responsabilidade seja de terceiros.

BASE DE CÁLCULO. SOBRAS COOPERATIVAS (EXCETO AQUELAS DESTINADAS À CONSTITUIÇÃO DOS FUNDOS DE RESERVA E DO FATES), VENDAS DE FARMÁCIAS E VENDAS DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS

A base de cálculo da contribuição correspondente ao faturamento, assim entendido aquele decorrente de venda de bens e serviços, inclui as receitas advindas das vendas de farmácias e vendas de produtos farmacêuticos.

SOBRAS DESTINADAS À CONSTITUIÇÃO DOS FUNDOS DE RESERVAS E DO FATES.

As sobras destinadas à constituição dos Fundos de Reserva e do FATES devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição, como de fato o foram pela fiscalização.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS. SOBRAS LIQUIDAS IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A TOTALIDADE DAS RECEITAS. ENTENDIMENTO INEQUÍVOCO DO E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A base de cálculo da Cofins e do PIS, depois da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do § 1º do artigo 3º da Lei 9718/98, passou a ser o faturamento, assim entendida as receitas que correspondam às atividades operacionais próprias da empresa, excluídas as chamadas receitas financeiras e as sobras líquidas dada a sua natureza de receita financeira

Recurso Procedente em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo das contribuições as chamadas receitas financeiras e as sobras líquidas e reconhecida a decadência dos fatos geradores relativo aos períodos de dezembro/01 a junho/02.

Nayra Bastos Manatta – Presidente e relatora.

EDITADO EM: 04/08/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, RAQUEL MOTTA BRANDAO MINATEL (suplente), JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO (suplente)

Relatório

Trata-se de autos de infração objetivando a exigência da COFINS e do PIS relativo aos períodos de dezembro/01 a dezembro/04 em virtude de insuficiência de recolhimento das contribuições por ter a contribuinte deduzidos das receitas obtidas os custos incorridos, tomando por consequência, como base de cálculo dos tributos o lucro apurado.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, fls. 199 a 207, foram deduzidas da base de cálculo as exclusões previstas em lei (L 9718/98 e alterações) bem como as “transferências de responsabilidade” assim entendidas as diferenças positivas entre as indenizações correspondentes aos eventos ocorridos e as importâncias recebidas de transferências de responsabilidade. Os pagamentos realizados a título de PIS- Folha de Salário também foram considerados.

A contribuinte apresentou impugnação alegando:

- Decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 07/02, uma vez

que o lançamento ocorreu em 04/07/07, ou seja há mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores;

- Os valores deduzidos a título de “custos assistenciais” encontram-se abrangidos pelo inciso III do § 9º do art. 3º da Lei 9718/98;
- Devem ser excluídos do lançamento os valores lançados a título de sobras como determina a Lei nº 10.676/03;
- As receitas financeiras, as sobras cooperativistas, as vendas de farmácia, as vendas de produtos farmacêuticos devem ser excluídas do lançamento uma vez que não integram a base de cálculo das contribuições que é o faturamento.

A DRJ em Juiz de Fora/MG julgou procedente o lançamento.

A contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em sua defesa as mesmas razões da inicial, acrescendo ainda:

Nulidade do Acórdão recorrido por ter julgado, na mesma peça, dois autos de infração e duas impugnações;

Pede diligência para que seja apurada a correta base de cálculo das contribuições.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nayra Bastos Manatta

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Primeiramente há de ser analisada a nulidade suscitada pela contribuinte por ter sido proferido um só Acórdão para julgamento de dois autos de infração distintos.

Em realidade o Acórdão recorrido, embora tenha analisado e julgado dois autos de infração distintos, o fez considerando cada peça infracional distintamente. Ressalte-se que ambas estavam reunidas num único processo.

Do julgamento em conjunto num único acórdão não decorreu qualquer cerceamento do direito de defesa da recorrente, uma vez que todas as suas razões de defesa foram consideradas. Desta forma não há nulidade a ser sanada.

É de se observar que o auto de infração foi lavrado em 04/07/2007, tendo sido lançados períodos de apuração de dezembro/01 a junho/02, que estariam decaídos de acordo com a regra contida no art. 150, § 4º do CTN e entendimento contido na Súmula Vinculante nº 08 do STF.

A norma que rege o prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativos a tributos sujeitos ao lançamento por homologação está contido no art. 150, §4º do CTN, e não no § 1º do citado artigo.

Observe-se que o §4º do art. 150 do CTN assim dispõe:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
.....
§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Como se verifica, a norma do CTN estipula regra geral de prazo à homologação, deixando facultado à lei a prerrogativa de estipular, de modo específico, prazo diverso para a ocorrência da extinção do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito.

Neste ponto, o meu posicionamento pessoal sempre foi no sentido de que essa espécie tributária sujeita-se ao prazo decadencial estabelecido no artigo 45 da Lei 8.212/1991. Todavia, em respeito à assentada jurisprudência deste Colegiado, e agora, com mais razão, em virtude da Súmula Vinculante nº 08 do STF, adoto o prazo limite de cinco anos para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pertinente à COFINS e ao PIS, nos termos do Código Tributário Nacional.

Desta forma, entendo ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito relativo aos períodos de dezembro/01 a junho/02, uma vez que a ciência do lançamento deu-se em 04/07/2007.

No que diz respeito à exclusão da base de cálculo da contribuição de valores relativos a custos assistenciais suportados pela recorrente, de forma direta (serviços prestados em seus estabelecimentos por profissionais credenciados) ou indiretos (serviços prestados aos seus associados por outras operadoras com as quais possui vínculos) com base no dispositivo consubstanciado no inciso III do §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98, é de se verificar qual o alcance do referido dispositivo legal.

O §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98, introduzido pelo art. 2º da MP 2158-35/2001, no seu inciso III permitiu às operadoras de plano de saúde deduzirem da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS o valor relativo às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir:

I - co-responsabilidades cedidas;

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades." (NR)

Da análise do referido dispositivo legal verifica-se que o legislador permitiu às operadoras de planos de saúde deduzirem da base de cálculo da contribuição a diferença entre os valores efetivamente pagos relativos a indenizações de serviços incorridos e os valores recebidos de terceiros, a título de transferências de responsabilidade.

De acordo com a ANS “evento é toda e qualquer utilização, pelo beneficiário, das coberturas proporcionadas pelo plano, tais como: consultas médicas / odontológicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc. A Operadora, ao tomar conhecimento da ocorrência do evento, deve, pelo regime de competência, reconhecer a despesa, creditando o valor ao prestador de serviço, independentemente do seu pagamento que, geralmente, é feito em uma data posterior à ocorrência” e “eventos pagos correspondem ao pagamento dos Eventos Conhecidos¹. Referem-se à liquidação do crédito de terceiros pela prestação de serviços cobertos pelo plano de saúde”

Vejamos exatamente o que o legislador permitiu excluir da base de cálculo da contribuição: o que restou excluído pelo disposto no art. 3º, §9º, inciso III da Lei nº 9718/98 foram as diferenças entre os valores que as operadoras pagam efetivamente aos seus credenciados (eventos ocorridos efetivamente pagos) por prestarem serviços a associados de outras operadoras com as quais estabelece convênios ou acordos de responsabilidade e os valores repassados pelas outras operadoras conveniadas para cobrir os custos incorridos com seus associados (importância recebida a título de transferência de responsabilidade).

Neste caso para que possam ser deduzidos valores pagos aos seus credenciados por prestarem serviços a associados de outras operadoras, com base no inciso III do citado §9º, é preciso que os valores pagos sejam superiores aos valores repassados pela outra operadora.

Verifica-se, portanto, que o valor que pode ser deduzido da base de cálculo da contribuição com base no §9º, inciso III da Lei nº 9718/98 referem-se exatamente a custos de terceiros (outra operadora) e não custos próprios.

¹ O que são Eventos Conhecidos?

São quaisquer atendimentos: consultas, exames, terapias, internações hospitalares etc., utilizados por um beneficiário do plano de saúde. Pelo regime de competência, a prestação desses serviços deve ser reconhecida quando a Operadora tem ciência do evento e não pelo pagamento, o que, geralmente, ocorre em um período posterior ao da ciência

Neste mesmo esteio está o disposto no inciso I do referido §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98 que permite a exclusão de valores de co-responsabilidades cedidas, que são exatamente os valores repassados por outras operadoras (terceiros) para as quais, por meio de convênios ou acordos, a contribuinte prestou serviços de atendimento aos associados de outrem. Ou seja, despesas de terceiros.

Da análise conjunta do disposto nos incisos I e III do § 9º da Lei nº 9718/98 verifica-se que o legislador permitiu a exclusão de todos os valores que se referem a custos de terceiros (outras operadoras) que, por terem ingressado na contabilidade da recorrente por transferência de outras operadoras em decorrência de serviços prestados a elas (inciso I) ou que se refiram a custos dos serviços prestados a terceiros (inciso III). Não havendo menção na lei de qualquer possibilidade de dedução de custos próprios.

No caso dos autos o que se verifica, exatamente, é a dedução de custos próprios, sejam eles diretos (pagos diretamente aos seus conveniados) ou indiretos (pagos a outras operadoras que prestaram serviços aos seus associados), para os quais não existe previsão legal de exclusão.

Neste caso, inclusive, não existe qualquer diferença a ser deduzida da base de cálculo da contribuição por se tratarem de custos próprios.

Este inclusive é o entendimento da SRF externado na Solução de Consulta nº 004/2004, assim ementada:

“As exclusões específicas da base de cálculo da Cofins das operadoras de planos de assistência à saúde (co-responsabilidades cedidas, parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas e valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades) não implicam que sejam deduzidos os custos referentes aos atendimentos dos eventos ocorridos, visto que a contribuição incide sobre o faturamento, e não sobre o resultado.”

Prosseguindo, a citada decisão assim se posiciona sobre esta questão:

“2.Inicialmente, à guisa de ilustração, cabe comentar que, segundo a Exposição de Motivos MF nº 163, de 22 de agosto de 2001, a alteração promovida no art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (introduzindo-se-lhe um § 9º), pelo art. 2º da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, quanto à obrigatoriedade de constituição de reservas técnicas, estabelecida para as operadoras de planos de assistência à saúde, objetiva a preservação e a continuidade na prestação desses serviços, evitando a deterioração patrimonial das operadoras e, por conseguinte, garantindo a manutenção da fontes geradoras de arrecadação tributária. Tal situação em muito se assemelha às reservas técnicas que devem ser constituídas no âmbito das entidades seguradoras. Estabeleceu-se, sob o ponto de vista tributário, tratamento isonômico entre aquelas operadoras e as entidades de seguro.

3.O referenciado permissivo legal, que foi reproduzido no art. 26 da IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, bem como no art. 25 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 (Regulamento do PIS e da Cofins), está vazado nestes termos:

“§9ºNa determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir:

I-co-responsabilidades cedidas;

II-a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III-o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades." (NR)".

3.1.Em função do princípio da legalidade, ressalta-se que o supratranscrito dispositivo **não comporta interpretação extensiva alguma**, com vistas à sua invocação para fins de exclusão de outros valores das bases de cálculo das contribuições sob exame, que não os expressamente elencados no texto legal em questão.

3.2.É de esclarecer que **co-responsabilidade** é a operação de distribuição de riscos entre duas ou mais operadoras de planos de saúde, em que há prévia anuência do associado. **Evento**, à sua vez, é toda e qualquer utilização, pelo beneficiário, das coberturas proporcionadas pelo plano, tais como consultas médicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc. Por outro lado, com efeito, a RDC nº 77, de 17 de julho de 2001, da ANS (arts. 4º e 12) estabelece as provisões técnicas que podem ser excluídas das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

4. Quanto ao suposto exemplo de co-responsabilidades cedidas apresentado pela consulente à fl. 31 da sua peça de entrada, cumpre informar que, na operação descrita, a conta de "co-responsabilidade transferida" não deve ser sequer movimentada na hipótese que a seguir expomos. No caso de atendimento **eventual**, por outra operadora (cessionária), a um beneficiário do plano de saúde Santa Helena (cedente), aquela primeira estará atuando simplesmente como prestadora de serviço, e essa operação será considerada, contabilmente, para ela, como um atendimento de outras operações que não de plano de saúde. Já no plano Santa Helena, a classificação contábil será como de um prestador de serviço conveniado, sendo, portanto, reconhecido como evento (cf. resposta à pergunta nº 40, do elenco de perguntas e respostas sobre plano de contas, que consta do *site* da ANS na Internet: www.ans.gov.br).

5.No tocante ao inciso III do § 9º acima reproduzido, trata-se da diferença entre duas quantias, ou seja, a quantia efetivamente paga referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos e a quantia relativa às importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades, diferença essa que tem de ser, necessariamente, positiva para que a exclusão se permita, pois, se negativa, aumentaria algebricamente a base de cálculo, o que seria um contra-senso. Depreende-se daí que o minuendo da subtração a que se refere o inciso em questão alcança o valor dos desembolsos (eventos pagos) efetivamente realizados por uma operadora de planos de saúde para indenizar seus conveniados, profissionais e empresas de saúde, por eventos realizados em associados de outra operadora, ao passo que o subtraendo representa as quantias (repasses) recebidas pela mesma, oriundas da outra operadora, a quem caberia a responsabilidade pelos eventos que se transferiram, para ressarcir a por aqueles desembolsos.

6.Releva assinalar, embora não tenha sido objeto da consulta, que as operadoras de planos de assistência à saúde não se sujeitam à incidência **não-cumulativa** do PIS e da Cofins, nos termos dos arts. 8º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10, inciso I, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, devendo apurar e recolher essas contribuições segundo as normas referentes à chamada tributação "em cascata".

Por fim a conclusão emanada na retrocitada Solução de Consulta é a seguinte:

“7.Em vista de todo o exposto, é de concluir que é incorreta a interpretação dada pela consulente ao sobredito § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, vez que essa disposição não autoriza, em absoluto, como defende a consulente, sejam abatidos das bases de cálculo do PIS e da Cofins todos os custos efetivamente pagos referentes aos atendimentos dos eventos ocorridos.

7.1. Com efeito, a Cofins e o PIS incidem sobre o faturamento, e não sobre o resultado (receitas menos custos) das pessoas jurídicas (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998).”

Verifica-se portanto que o entendimento esposado neste voto coincide com o entendimento constante da Solução de Consulta citada.

Vale lembrar que os repasses feitos pela recorrente a outra operadora que prestou serviços a seus associados não se confundem com os repasses que outra operadora fez à contribuinte. O que a lei permitiu deduzir foi exatamente o último caso.

Como já afirmado anteriormente não há previsão legal para dedução de custos assistenciais próprios da base de cálculo do PIS e da COFINS, mas sim de custos de outrem que em virtude de co-responsabilidade cedida foi suportado pela operadora. Tal assertiva fica expressa no texto legal por determina a exclusão do “valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido do valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das **importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades**” (grifo nosso).

Se do valor pago referente a indenizações de eventos ocorridos, deduzidos os valores recebidos a título de transferência, resultar saldo positivo tal diferença pode ser deduzida da base de cálculo. Veja que a lei fala em “**importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades**”, ou seja, valores que a operadora recebe de outra face à transferência de responsabilidade.

Desta forma é de se concluir que não há duas opções de interpretação do texto legal em comento, mas apenas uma: é permitida a exclusão da base de cálculo da contribuição da diferença entre os valores pagos em virtude de eventos ocorridos e os valores recebidos de outras operadoras que tinham a responsabilidade original destes custos.

Quanto aos valores relativos às sobras destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do FATES, é de se verificar que estes valores já foram deduzidos, conforme consta do TVF:

“Concluimos, temos então as seguintes deduções admitidas para uma cooperativa de trabalho médico e operadora de plano de saúde, caso do contribuinte ora fiscalizado:

....

d) os valores das sobras liquidadas destinadas à formação dos Fundos de Reserva e FATES, a partir de Nov/99 (MP 101/2002 convertida na Lei 10676, de 22 de maio de 2003)”

Tal afirmativa resta comprovada pela análise dos Demonstrativos da Base de Cálculo PIS/COFINS, fls. 208 a 217, nos quais foram deduzidas da base de cálculo as sobras destinadas aos Fundos de Reserva e ao FATES, conforme determina a legislação de vigência.

Quanto à não inclusão das receitas financeiras deve ser dito que estas passaram a ser tributadas com o advento da Lei 9718/98 que alargou o conceito da base de cálculo do PIS e da Cofins.

No que tange a esta alteração da base de cálculo do PIS e da Cofins pela Lei 9718/98 o STF declarou a inconstitucionalidade de tal alargamento. De fato, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 357950, 390840, 358273 e 346084, em 9 de novembro de 2005, o STF declarou a inconstitucionalidade § 1º do artigo 3º, em razão de ofensa ao disposto no artigo 195, inciso I da Constituição Federal vigente, que determinava, à época da edição da medida provisória e da lei em comento, fossem as contribuições sociais calculadas com base no faturamento, folha de salários ou lucro. Como se pode observar, a base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme disposto na Constituição vigente à época da edição da lei não permitia a incidência sobre a totalidade das receitas.

Receita e Faturamento têm conceitos jurídicos distintos, conforme já havia decidido o e. Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 150.755-1, nos termos do voto do Relator Min. Sepúlveda Pertence, a seguir parcialmente transcrito:

“Resta, nesse ponto, o argumento de maior peso, extraído do teor do art. 28 analisado: não se cuidaria nele de contribuição incidente sobre o faturamento – hipótese em que, por força do art. 195, I, se entendeu bastante a instituí-la a lei ordinária – mas, literalmente, de contribuição sobre a receita bruta, coisa diversa, que, por isso, só poderia legitimar-se com base no art. 195, § 4º, CF, o qual, para a criação de outras fontes de financiamento da seguridade social, determinou a observância do art. 154, I, e, portanto, da exigência de lei complementar no último contida.”(original não grifado)

No julgamento acima referido, o E. STF entendeu que não havia incompatibilidade no disposto pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89 (Finsocial das empresas prestadoras de serviços) com o art. 195, I da CF/88 porque o conceito de receita no primeiro previsto, caso se adotasse o entendimento de que o referido conceito seria aquele definido nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397/97, levaria à inevitável conclusão de que receita bruta seria apenas aquela estritamente decorrente do faturamento.

Acompanhando o voto do Relator, o Min. Moreira Alves assim se pronunciou sobre a específica questão:

(...) parece-me que, por via de interpretação, se possa tomar receita bruta, aqui, como a decorrente de faturamento...

(...)

“Adotando essa interpretação restritiva de receita bruta – e afastando a objeção decorrente do art. 110 do Código Tributário Nacional, pois essa exegese equipara, no caso, a receita bruta à resultante do faturamento, e assim se amolda à Constituição que se refere a este – acompanho, com a devida vênia, o eminente Ministro Sepúlveda Pertence”.

Cumpra observar que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que a competência para apreciar a constitucionalidade das leis é do Supremo Tribunal Federal, cabendo aos órgãos administrativos aplicar o entendimento por ele firmado.

Neste sentido dispõe o Decreto nº 2.346/97, nestes termos:

“Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto”.

Assim, devem ser excluídas da base de cálculo da Cofins as chamadas receitas financeiras, conforme entendimento firmado pelo STF, ou seja, as denominadas receitas financeiras, por estarem fora do conceito de faturamento empregado pelo STF ao julgar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9718/98.

Para que se possa analisar a exclusão das chamadas sobras cooperativas (menos aquelas destinadas à constituição dos Fundos de Reserva e do FATES, que foram excluídas como se disse anteriormente, em conformidade com o disposto na lei de vigência sobre a matéria) nos apoiaremos nos dizeres de Pedro Einstein dos Santos Anceles no seu artigo intitulado *Sociedades Cooperativas: Sobras Líquidas : uma Abordagem Jurídica – Tributária – Contábil*”, que a seguir transcrevo:

“É preciso anotar as diversas espécies de negócios, ou atos negociais que podem ser praticados pelas cooperativas.

Surge, em primeiro lugar, o chamado ato cooperativo, também chamado negócio-fim ou negócio cooperativo, ou ainda, os negócios internos, isto é, as relações entre a cooperativa e os cooperados. É aqui que há o recebimento das mercadorias, dos produtos dos cooperados, como exemplo que se adapta à espécie sob exame, de cooperativa de produtores rurais e, posteriormente, há devolução a estes do resultado da venda daqueles produtos rurais. Esse negócio-fim, evidentemente, é o ato cooperativo básico, fundamental. Esse é claro, normalmente ocorrendo, não poderá se sujeitar à tributação do Imposto de Renda porque não há lucro para a pessoa jurídica.

As cooperativas, para chegar a esse negócio-fim, precisam praticar alguns atos com terceiros, que são os pressupostos necessários para a realização dos atos cooperativos. Se a cooperativa recebeu a produção de um cooperado, precisa vender essa produção a terceiros. Esse tipo de negócio constitui os chamados negócios externos ou negócios de meio - são os atos-meios para que se realize o ato cooperativo - ou ainda negócios de contrapartida: são as vendas dos produtos recebidos para terceiros. Aí também, é claro, se está dentro da finalidade da cooperativa, pois esses atos são atos derivados do ato cooperativo, são decorrentes da função específica das cooperativas, e por isso, normalmente, estão fora da incidência do Imposto de Renda.

Em terceiro lugar, existem ainda outros negócios ou atos que são acessórios ou auxiliares para a boa administração da cooperativa: contratar empregados, alugar salas, vender imóveis, vender máquinas velhas, vender resíduos de beneficiamento, ou produtos estragados, e outras alienações eventuais. Aí, a cooperativa estará agindo, não como uma sociedade comercial, mas como qualquer pessoa em atividade não comercial, como um associado civil que é, procurando, não o lucro, mais simplesmente a mais valia na forma de ganho. Estes negócios também estão de fora da incidência do Imposto de Renda.

A quarta modalidade de negócios que pode ser praticada pelas cooperativas são os atos chamados vinculados à finalidade básica. Serão os negócios com não associados, são autorizados pela Lei das Cooperativas nos artigos 85, 86 e 88. São os negócios com os não associados ou os investimentos em sociedades não cooperativas. Esta é uma abertura que a lei deu, para que as cooperativas tenham condições de melhor funcionamento, porque poderão aproveitar uma capacidade ociosa na sua maquinaria, ou terão possibilidade de aplicar o dinheiro em investimentos, em vez de deixar o dinheiro parado. A lei autorizou que as cooperativas efetuassem esse tipo de transações. São atividades não ligadas ao objetivo principal, mas, de algum modo, com ele relacionadas, pois visam dar uma melhor capacidade, um aproveitamento maior às virtualidades, às potencialidades da cooperativa. Esses tipos de negócio, segundo a lei, estarão, evidentemente, sujeitos ao Imposto de Renda.

Por fim, existe uma quinta espécie de negócios que podem ser praticados pelas cooperativas. Podem no sentido fático, mas não no sentido jurídico, porque são negócios vedados pela lei. [...] O art. 24, § 3º, proíbe as cooperativas de distribuir vantagens a associados e a outras pessoas. [...] Esse tipo de transação não é permitido. [...] 6

Parece claro que, praticando negócios ilegais, a cooperativa deixa de atuar como sociedade cooperativa, ou seja, como aquela associação que visa apenas a melhorar as condições econômicas dos associados.

A natureza jurídica das transações realizadas entre a cooperativa e o mercado, quando os beneficiários do resultado jurídico, econômico ou financeiro forem os cooperados pessoas físicas ou jurídicas, não difere daquela previsto na Lei n.º 5.764, de 1971, art. 79, ainda que não exista um preceito legal autônomo e explícito que positive tal entendimento.

Na premissa básica do estudo como resultado apurado na Demonstração de Resultado do Exercício no período de apuração, decorrente da prática do ato cooperativo pela sociedade cooperativa, serão consideradas: (i) sobras líquidas, se o resultado for positivo; (ii) perdas líquidas, se negativo.

Portanto, as sobras ou as perdas líquidas são originárias da demonstração do resultado do exercício apurado pela sociedade cooperativa decorrente do ato cooperativo.”

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 686, de 1990, que aprovou a NBCT 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, que estabelece, no item 3.3.2 (3.3.2.1 – a, b), o conteúdo e estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício, compreende:

a) as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento;

b) os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas.

Posteriormente, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 920, de 1991, aprovou a NBCT10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos Diversas que versa no item NBCT10.8 – Entidades Cooperativas.

Essa norma definiu, no item 10.8.14, o seguinte:

10.8.1.4 – A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêncios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.

10.8.1.4.1 – As receitas e os ganhos, assim definidos no item 3.3.2.1, a da NBC T 33, bem como as demais rendas e rendimentos, nesta norma ficam denominados de ingressos.

10.8.1.4.2 – Os custos dos produtos ou mercadorias fornecidos (vendidos) e dos serviços prestados, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos, assim definidos no item 3.3.2.1, b, da NBCT 3.3, ficam denominados dispêndios.

Prossegue Pedro Anceles:

“Para LOPES DE SÁ (1995, p. 265), “ingresso, na acepção contábil, significa receita ou entrada de numerário. Corresponde ao castelhano ingreso sendo equivalente ao italiano ricavo. Quanto à sua origem, os ingressos se classificam em: a) principais; b) subsidiários ou complementares. Quanto ao momento em que são realizados, se classificam em: a) antecipados; b) atuais ou imediatos; c) posteriores ou diferidos”.

Por outro lado, DE PLÁCIDO E SILVA (2003, p. 480) aduz que “o dispêndio derivado do latim dispendium, do verbo dispendere, possui sentido equivalente a despesas e gastos. Mas é tido em sentido amplo, pois que também significa perda ou desperdício, o que sem dívida atinge não somente o que se gasta (desembolsa), como o que se perda em tempo ou em dinheiro”.

Assim, a referida norma editada pelo Conselho Federal de Contabilidade teve por finalidade estabelecer critérios e procedimentos específicos sobre o conteúdo e a estrutura da demonstração de resultado ao definir contabilmente as receitas

como ingressos e as despesas como dispêndios. Todavia, ainda que haja modificação das respectivas denominações para fins essencialmente contábeis, deve ficar consignado que essas terminologias utilizadas continuam tendo os mesmos conceitos, formas, conteúdo e alcance definidos no direito privado.

As sociedades cooperativas, como entidades empresarias, também estão sujeitas ao levantamento de seus balanços de exercício social. O exercício social representa o período de gestão dos negócios da sociedade, findo o qual os dirigentes da sociedade cooperativa devem obrigatoriamente encerrar as contas da escrituração, realizar a elaboração das demonstrações financeiras e fazer o relatório dos atos da administração para submetê-lo ao julgamento da assembléia geral.

No tocante ao conteúdo e à forma de apresentação da demonstração financeira da sociedade cooperativa, a Resolução CFC nº. 920, de 2001, aprovou a NBC T 10, que trata dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas. O item NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas assim dispôs:

10.8.4.1 – A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa.

Na análise do dispositivo, verifica-se que houve modificação da denominação dessa demonstração financeira – Demonstração do Resultado do Exercício para Demonstração de Sobras e Perdas – e, ainda, a divisão da apuração do resultado do exercício em: (i) ato cooperativo correspondente aos ingressos diminuídos dos dispêndios; (ii) ato não cooperativo vinculando as receitas e diminuídas dos custos de despesas.

Lei nº. 11.638, de 2007,

Art. 1º

.....

Art. 177.....

(...)

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

Embora essa metodologia permita que seja demonstrada, de forma segregada por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela sociedade cooperativa, a apuração das sobras líquidas ou das perdas líquidas decorrentes do ato cooperativo, assim como a apuração do lucro ou prejuízo contábil vinculados ao resultado nas operações denominados de ato não cooperativo, a sociedade cooperativa deve elaborar as demonstrações financeiras a que alude a Lei n.º. 6.404, de 1976, art. 187, nos termos e nas condições previstas na Lei n.º. 11.638, de 2007, art. 1.º.3 (Grifei)

Nesse contexto, a Resolução CFC n.º 958, de 14 de março 2003, veio permitir a interpretação técnica ao explicitar o item 10.21.1.4 da Resolução CFC n.º 944, de 30 de agosto de 2002, que aprovou a NBC T 10.21 – Entidades Cooperativas Operadoras dos Planos de Assistência à Saúde, com a manutenção da metodologia de apuração do resultado dessas entidades, nos termos e condições específicas a seguir transcritas:

10.21.1.4 – As movimentações econômico-financeiras das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde terão o seguinte tratamento contábil:

10.21.1.4.1 – Aquelas decorrentes do ato cooperativo, na forma prevista no estatuto social, denominadas como receitas e despesas na NBC T 3.3 e legislação aplicável, inclusive a emitida por órgãos reguladores, serão denominadas, respectivamente, como ‘ingressos’ (receitas por conta de cooperados) e ‘dispêndios’ (despesas por conta de cooperados).

10.21.1.4.2 – Aquelas decorrentes dos atos não-cooperativos, na forma disposta no estatuto social, são definidas contabilmente como receitas, custos e despesas e devem ser registradas contabilmente de forma segregada das decorrentes dos atos cooperativos.

Posteriormente, foi editada a Resolução CFC n.º. 959, de 14 de março de 2003, que aprovou a NBCT 10.21 –IT – Regulamentação do item 10.21.4 – Demonstração de Sobras e Perdas.

A Resolução Conselho Monetário Nacional n.º. 3.442, de 2007 – dispõe sobre a constituição e funcionamento de cooperativas de crédito. As informações contábeis relativas às sobras ou perdas líquidas apuradas ao final de cada semestre estão previstas e consolidadas no Plano de Contábil das Instituições do SFN – COSIF.

TÍTULO: Plano Contábil das Instituições do SFN – COSIF

CAPÍTULO: Normas Básicas – 1

SEÇÃO: Cooperativas de Crédito – 30

SUBSEÇÃO: Constituição de Reservas e Fundos, Distribuição das Sobras e Compensação das Perdas – 1.30.3.

Esta interpretação técnica visa a explicitar o item 10.21.4 da Resolução CFC nº. 944, de 2002, que em síntese, estabelece que a NBCT 10.8, item 10.8.4.1, alterou a denominação da Demonstração do Resultado do Exercício, prevista na NBCT 3.3, para Demonstração de Sobras e Perdas, que acolhe as rubricas ingressos e dispêndios para demonstrar as receitas e despesas do ato cooperativo, bem como as receitas e despesas do ato não-cooperativo. A NBCT 10.21 ratificou essa alteração, cuja rubrica ingressos deve ser entendida como sendo as receitas do ato cooperativo, e a rubrica dispêndios como sendo as despesas do ato cooperativo.

Por último, há a edição da Resolução CFC nº. 1.013, de 2004, que aprovou a NBCT 10.8 – IT 01 – Entidades Cooperativas. Esta decorreu da junção dos procedimentos técnicos e interpretativos da NBCT 10.8 – Entidades Cooperativas e da NBCT 10.9 – Entidades Financeiras.

Convém assinalar que, embora haja resolução que trate dos aspectos contábeis específicos das cooperativas de crédito, deve ser utilizado o Plano Contábil das Instituições Financeiras do SFN – COSIF⁴ que é o instrumento contábil obrigatório a ser seguido para elaboração das demonstrações financeiras, haja vista as peculiaridades desse ramo.

Assim, a demonstração de resultado do exercício tem previsão legal na Lei nº. 6.404, de 1976, caput do art. 187, e no Código Civil, art.1.189, que se infere com clareza e certeza, a realidade econômica das sociedades em geral.

Da leitura dessas disposições legais e normativas, que tratam da demonstração financeira, extraem-se os significados que exigem a realização de abordagens resumidas, a fim de que sejam elucidados os aspectos relevantes, concernentes à quantificação e qualificação das sobras e perdas líquidas apuradas pelas sociedades cooperativas.

A modificação da denominação de Demonstração do Resultado do Exercício para Demonstração de Sobras ou Perdas não traz qualquer conseqüência prática na apuração da realidade econômica da sociedade cooperativa, se ficar evidenciado, nos registros da escrituração, com a devida comprovação, que a sociedade cooperativa apenas realizou operações típicas com os seus cooperados.

Em havendo operações definidas como ato não cooperado, a Demonstração do Resultado do Exercício deverá representar as receitas, os custos e as despesas por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela sociedade cooperativa. Nesse caso, a mudança de denominação para Demonstração de Sobras e Perdas incluiria, também, o resultado apurado nas operações decorrentes de ato não cooperado, o que poderia resultar em controvérsias desnecessárias na quantificação e qualificação dos valores apurados, para fins societários, tributários ou mesmo no interesse dos cooperados.

Assim, freqüentemente, essas demonstrações são confundidas como sinônimos. Todavia são designações distintas. O resultado apurado pela sociedade cooperativa na Demonstração de Resultado do Exercício deve ser segregado a fim de evidenciar o decorrente do: (i) ato cooperativo, denominado de sobras ou perdas líquidas; (ii) ato não cooperativo, denominado de lucro ou prejuízo.

A demonstração do resultado do exercício tem por objetivo exprimir com clareza a situação patrimonial da sociedade cooperativa e as mudanças ocorridas em determinado período. Deve ser apresentada, de forma clara, com a utilização de uma metodologia que permita apurar as sobras ou perdas líquidas decorrentes do ato cooperativo e do lucro ou prejuízo contábil resultante das operações realizadas com não cooperados.

O demonstrativo de apuração do resultado do exercício – sobras líquidas ou perdas líquidas e do lucro ou prejuízo contábil, na Figura 1, permite a visualização da apuração das operações realizadas com os cooperados e não cooperados pelas sociedades cooperativas em geral.

Portanto, o resultado contábil apurado, relativo às operações realizadas pela sociedade cooperativa com não cooperados, deverá ser ajustado nos termos da legislação tributária que deverá ser a base impositiva para determinação do Lucro ou Prejuízo Real ou Fiscal e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

(. . .)

As pessoas jurídicas mercantis que atuam nos diversos ramos econômicos manejam sempre a contingência de, ao final de seus exercícios financeiros, depararem-se com resultados positivos ou negativos. Nessas pessoas jurídicas, o resultado positivo se converte em lucro – que é o próprio fim da atuação desse modelo societário. Com as sociedades cooperativas não é diferente. Todavia, estas devem ter como objetivo a busca do resultado decorrente do ato cooperativo denominado de sobras líquidas.

Para DE PLACIDO E SILVA (2003, p. 1309), “sobras líquidas, na linguagem cooperativa, designa os próprios lucros líquidos, os lucros apurados em balanço, que devam ser distribuídos sob a rubrica de retorno ou como bonificações aos associados, não em razão das cotas-partes de capital, mas em conseqüências das operações ou negócios por elas realizadas na cooperativa. As sobras líquidas ou retorno, portanto, funcionam como uma restituição proporcional ao valor das compra efeturadas pelos próprio cooperativos, que lhes é atribuída a título de bonificação.”

DINIZ (2005, p. 479) conceitua sobras líquidas “Lucros líquidos ou superavit entre a receita e a despesa, apurado em balanço feito pelas cooperativas, que deve ser distribuído a título de bonificação, proporcionalmente ao valor dos negócios ou

compras por eles realizadas, salvo se a assembléia as incorporar às reservas”.

O primeiro autor a abordar o tema foi FRANKE (1973, p. 19-20), que assevera:

“A cooperativa operando com a clientela associada no intuito de melhorar-lhe a situação econômica mediante serviços específicos que lhe presta, não têm a cooperativa razão para lucrar a suas expensas. Não é esse o caso das empresas do direito mercantil, cujo fim é alcançarem para seus integrantes uma renda proporcional ao capital investido, realizada por meio de negócios efetuados principalmente com terceiros e, eventualmente, com os próprios sócios, que nessas operações, se encontram na posição de terceiros. “

Nas cooperativas, que operam em círculo fechado com clientela associada, as diferenças entre receitas e as 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 ela retido um valor excessivo como contraprestação pelo serviço fornecido. As ‘sobras’, tecnicamente, não são ‘lucros’, mas saldo de valores obtidos dos associados para cobertura de despesas, e que, pela racionalização ou pela faixa de segurança dos custos operacionais com 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 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’, o qual, no dizer de GIDE, constitui no quadro das conquistas sociais contemporâneas uma das criações mais geniais do século XIX, legada ao mundo pelos equidistos pioneiros de Rochadale. Revela, porém, notar que nada impede que, em vez de retornar as sobras, a cooperativa destine, por inteiro ou em parte, a um fundo de reserva indivisível, o qual, na observação de LAVERGENE, constituirá, assim, uma espécie de capital corporativamente socializado”.

Tais considerações em nada modificam o significado da expressão “sobras líquidas” na linguagem do direito cooperativo, porque ela também designa o resultado positivo apurado no exercício financeiro pela sociedade cooperativa na Demonstração de Resultado do Exercício (Demonstração de Sobras e Perdas) decorrente do ato cooperativo. As sobras líquidas podem ser creditadas ou distribuídas aos cooperados e capitalizadas, quando assim dispuser o estatuto, não em razão das quotas-partes de capital, mas em consequência das operações ou negócios dos cooperados realizados com a cooperativa.

A propósito, GREDILHA apud FRANKE (1973, p. 21) assevera que

“os resultados líquidos do exercício devem ser repartidos entre os associados, na proporção das operações que eles mantiverem durante o ano com a cooperativa. Essa repartição que os associados fizeram uso, nas cooperativas que agrupam produtores, possuidores de matéria-prima, ou consumidores; e do que foi pago a menos, a título de salário, naquelas de possuidores de mão-de-obra, ou executores de serviços profissionais; e, em ambos os casos, tecnicamente, é chamada de RETORNO, ou princípio de CHARLES HOWART.”

FERREIRA DA COSTA (1981, p. 89-90), ao comentar o Código Cooperativo português art. 69, assim se manifesta:

“Quanto à expressão ‘excedentes’, trata-se de um termo do léxico sergiano: Dum modo um tanto simplista, quando chegamos ao fim do ano e verificamos que numa cooperativa o total das receitas excedeu o total das despesas, dizemos que houve sobras ou excedentes. Porém, para idêntica situação numa sociedade capitalista já nos exprimimos de maneira diferente e afirmamos que houve lucro. Os fins, a natureza e a organização da entidade cooperativa são diferentes do estabelecimento comercial tipo lucrativista e justificam as diferentes denominações para esta situação...”

Vale citar os ensinamentos de RUI NAMORADO¹², que procura distinguir lucro e sobras líquidas baseando-se em FRANCESCO GALGANO:

“Os retornos distribuídos pelas cooperativas não se confundem com os lucros distribuídos pelas sociedades lucrativas, ainda que uns e outros apresentem a característica comum de serem somas de dinheiro periodicamente repartidas entre os sócios. Os lucros representam uma remuneração do capital, e são repartidos entre os sócios na proporção do capital, com que cada um deles entrou. Os excedentes são pelo contrário, o equivalente monetário da vantagem mutualística nas cooperativas de consumo, de cuja prática nasceu o termo ‘retorno’, eles são o reembolso aos sócios do maior preço pago relativamente ao custo do bem ou do serviço recebido são, nas cooperativas de trabalho, somas atribuídas aos sócios para completar o menor salário recebido relativamente ao que levaram para a sociedade.”

Para que se compreenda a diferença entre o lucro e as sobras líquidas explicada pelo autor, é mister que se dê relevância à análise dos princípios cooperativos que evidenciam o distanciamento entre as entidades cooperativas e as sociedades comerciais.

Segundo FRANKE NASCIMENTO (2000, p.79)

“nas cooperativas que operam em círculo fechado com os associados, as diferenças entre receita e despesa, apuradas nos balanços anuais, quando positivas, podem ter 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 ela retido um valor excessivo como contraprestação o serviço fornecido.”

Com base nesse estudo doutrinário e jurisprudencial, deve-se buscar respostas aos seguintes questionamentos: (i) A expressão “sobras líquidas” tem o mesmo significado nas diversas espécies de sociedades cooperativas e em seus diversos ramos de atuação no mercado? (ii) Qual a natureza jurídica das “sobras líquidas”?

O desafio de descortinar o conteúdo, o significado, o alcance e a natureza jurídica da expressão “sobras líquidas” encontra apoio na doutrina e na jurisprudência e, desde logo, é possível afirmar que todos têm significados determináveis no ordenamento jurídico brasileiro.

A expressão “sobras líquidas”, do ponto de vista das ciências contábeis, representa o resultado positivo apurado ao final do exercício social, decorrente da prática de atos cooperativos pela sociedade cooperativa, ou seja, se suas receitas (ingressos) superarem os custos e despesas (dispêndios), tem-se como quantificadas. Explica-se: o sujeito econômico cooperativado, ao estabelecer com o mercado relação jurídica negocial, por meio da organização empresarial sociedade cooperativa, está realizando operações típicas que resultam em sobras líquidas apuradas ao final do exercício.

As sobras líquidas, quando apuradas pela sociedade cooperativa, apresentam o mesmo significado, ou seja, o resultado positivo entre a receita (ingressos) e os custos e as despesas (dispêndios) independem das espécies de cooperativas e dos respectivos ramos.

As sobras líquidas diferem de retorno. Este, na linguagem jurídica, representa regresso, volta, torna e reversão à origem (cooperado) de bens, direitos ou mesmo disponibilidades que não pertencem ao patrimônio da sociedade cooperativa, não dependendo de uma apuração de resultado contábil.

Por outro lado, as sociedades cooperativas podem ter finalidades e objetos diversos, o que se torna necessário distinguir cada ramo de atividade para se identificar a natureza jurídica das respectivas sobras líquidas apuradas. A relevância de tal distinção se impõe para além do aspecto da precisão terminológica, em face do conhecimento das conseqüências jurídicas daí decorrentes que devem produzir na incidência tributária sobre as sobras líquidas pagas, distribuídas ou capitalizadas aos cooperados, cuja análise dos principais ramos far-se-á a seguir.

Portanto, à guisa de conceito, sobras líquidas é o resultado econômico, jurídico e financeiro, apurado na escrituração comercial da sociedade cooperativa, decorrente do ato cooperativo. Os cooperados são os beneficiários das sobras líquidas.

(. . .)

A sociedade cooperativa de trabalho é a constituída por pessoas físicas que, por seu intermédio, na qualidade de cooperados, prestam serviços, expressos em forma de tarefa, atividades específicas em obra ou serviço acabado a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, não produzindo bens ou serviços próprios. Esses serviços devem estar desvinculados dos objetivos e atividades finalísticas dos contratantes e executados sem a presença dos requisitos da relação de emprego.

O ato cooperativo praticado pela sociedade cooperativa de trabalho pode ser originado do agenciamento de tarefa, atividades específicas em obra ou serviço realizado pelo cooperado, para atendimento de demanda do mercado e, ainda, da aquisição para fornecimento aos cooperados de bens necessários ao seu desempenho profissional.

Nesse sentido, as sobras líquidas devem ser qualificadas e quantificadas com base na demonstração no resultado do exercício, cuja natureza jurídica pode variar de acordo com a receita originária das operações relativa aos bens ou serviços dos cooperados.

Portanto, as sobras líquidas decorrem da contraprestação pelos serviços prestados pelos cooperados pessoas físicas e terão natureza jurídica de rendimentos pagos, devidos ou creditados destinados a retribuir o trabalho realizado

(. . .)

A normatização expedida pela Administração Tributária, com o escopo de propiciar a correta aplicação da lei na determinação da base de cálculo das contribuições sociais, utilizou a metodologia que preserva a hierarquia das normas legais. Assim, as sociedades cooperativas devem determinar a base de cálculo das contribuições sociais com as exclusões e deduções específicas de acordo com os ramos em que atuam.

Com o advento da Lei nº. 9.718, de 1998, houve a devida quantificação da base de cálculo das contribuições sociais denominada de faturamento, assim entendida a receita bruta da atividade desenvolvida pela sociedade cooperativa, independentemente da classificação contábil adotada para escrituração dos valores “receitas ou ingressos”. A partir da base de cálculo, o legislador infraconstitucional permitiu aos vários segmentos cooperativos a adequação necessária, com exclusões e deduções das sobras líquidas, a fim de que fossem aplicadas as alíquotas para apuração da quantia devida das contribuições sociais.

Ressalte-se, todavia, que o legislador preservou da incidência tributária o ato cooperativo, representado pela exclusão das sobras líquidas, quando realizado pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, de eletrificação rural, de crédito e de transporte rodoviário de carga.

A Constituição Federal, após a Emenda constitucional nº 20, de 1998, facultou ao legislador federal eleger como base de cálculo das contribuições sociais para o PIS/Pasep e COFINS o faturamento como a receita bruta auferida pelo sujeito passivo, desde que respeitados, em qualquer caso, o conteúdo e o alcance de tais conceitos no direito privado, sob pena de violação ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional.

Para evitar dúvidas, o legislador ordinário indicou, expressamente, que a lei das contribuições sociais não incidirá sobre determinado fato econômico. É a chamada não-incidência expressa ou explícita.

Nesse sentido, não há previsão legal ou normativa que permita que as pessoas jurídicas sujeitas à incidência das contribuições sociais para o PIS/Pasep e COFINS¹³ excluam da base de cálculo as sobras líquidas auferidas, pagas, distribuídas ou capitalizadas pelas sociedades cooperativas.

Por outro lado, as sobras líquidas distribuídas pelas sociedades cooperativas de crédito, por terem natureza jurídica de rendas, de ganhos e de rendimentos produzidos pelo capital aplicado de propriedade dos cooperados, terão um tratamento fiscal específico de receita de aplicação financeira, quando o beneficiário for pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS.

Assim, com o objetivo de resolver a lacuna existente e de quantificar adequadamente a base de cálculo das contribuições sociais, a Administração Tributária reduziu a zero as alíquotas incidentes sobre as receitas financeiras¹⁴ auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa.¹⁵ Essas disposições aplicam-se também às pessoas jurídicas que tenham parte de suas receitas submetidas a esse regime.

Portanto, à exceção do tratamento tributário dispensado às sobras líquidas da sociedade cooperativa de crédito, as demais sobras líquidas, quando auferidas, pagas, distribuídas aos cooperados pessoas jurídicas ou quando capitalizadas, não há previsão legal ou normativa que permite às pessoas jurídicas sujeitas à incidência das contribuições sociais para o PIS/Pasep e COFINS no regime cumulativo excluam esses valores na determinação da base de cálculo”

De todo o conteúdo do artigo de Pedro Arceles depreende-se que as chamadas sobras líquidas representam o resultado econômico, jurídico e financeiro, apurado na escrituração comercial da sociedade cooperativa, decorrente do ato cooperativo, e que foram incluídos na tributação do PIS e da COFINS pela nova sistemática de tributação introduzida pela Lei 9718/98 que alargou a base de cálculo destes tributos.

Assim, tendo a natureza jurídica de resultado financeiro, ou seja equivalente a uma receita financeira, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições de acordo com a decisão do STF já mencionada anteriormente.

No que tange às receitas decorrentes das vendas de farmácias e vendas de produtos farmacêuticos deve ser dito que tais receitas representam venda de mercadoria e serviços, incluídas portanto, no conceito de faturamento, razão pela qual devem sofrer a

Processo nº 10675.001876/2007-79
Acórdão n.º 3402-001.337

S3-C4T2
Fl. 12

tributação do PIS e da COFINS , ainda que afastado o alargamento da base de calculo contido no Lei 9718/98

Quanto ao pedido de realização de perícia entendo desnecessária uma vez que dos autos constam todos os documentos necessários para a formação da convicção para solução do litígio travado.

Diante do exposto voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para excluir da base de calculo das contribuições as chamadas “receitas financeiras” e as “sobras liquidas” .

Nayra

Bastos

Manatta-

Relatora