



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10860.004547/2003-69
Recurso nº : 143.456
Matéria : CSLL – Exs: 1999 a 2003
Recorrente : UNIMED CRUZEIRO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : 1ª TURMA DRJ – CAPINAS - SP
Sessão de : 22 de fevereiro de 2006
Acórdão nº : 101-95.391

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - BASE DE CÁLCULO -
SOCIEDADE COOPERATIVAS - O resultado positivo
obtido pelas sociedades cooperativas nas operações
realizadas com seus associados, os chamados atos
cooperados, não integram a base de cálculo da
Contribuição Social. Exegese do artigo 3º, da Lei n.º
5764/71 e artigos 1º e 2º da Lei n.º 7689/88.

Recurso provido.

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

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

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI,
SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ
GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR. Ausente
momentaneamente o Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

RELATÓRIO

UNIMED CRUZEIRO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 821/831) contra o Acórdão nº 7.082, de 02/08/2004 (fls. 798/817), proferido pela colenda 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, que julgou procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de CSLL, fls. 736.

Consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 739/739), as seguintes irregularidades fiscais que deram origem ao lançamento sob exame:

01 – ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

Valor adicionado ao Lucro Líquido apurado no ano-calendário de 2002, correspondente à provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída no mês de dezembro (fls. 632 – Vol. IV), pelo fato dessa provisão não ser dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme descrito no item 2.2 e seus subitens do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 001 (fls. 640/643 – Vol. IV), uma vez que a pessoa jurídica, regularmente intimada a apresentar suas contra razões (fls. 643 – Vol. IV), nada colocou em seu arrazoado de resposta a fls. 714/716 – Vol. IV, que demonstrasse, de forma inequívoca, que a legislação de regência permite o cômputo dessa provisão na apuração da base de cálculo da CSLL.

Ressalte-se, por oportuno, que as Fichas das DIPJ do exercício de 2003, que serviram de base para a apuração da infração e a realização do lançamento se encontram a fls. 44, 45, 49, 50 e 51 – Vol. I.

Enquadramento legal: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 13 e 19 da Lei nº 9.249/95; Art. 14 e 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858-10/99 e suas reedições.

02 – ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS – LEI Nº 9.249/95

Valores adicionados aos Lucros Líquidos apurados nos anos-calendário de 1998 a 2002, correspondentes às despesas com brindes (fls. 80, 88, 95, 102, 109, 123, 130, 144, 151, 159, 173, 192 – Vol. I; 201, 208, 243, 250, 264, 278, 322, 330, 346, 390 – Vol. II; 428, 452, 464, 476, 488, 510, 581 – Vol. III; 607, 619, 631 – Vol. IV), pelo fato dessas despesas não serem dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme descrito no item 2.2 e seus subitens do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 001 (fls. 640/643 – Vol. IV), uma vez

que a pessoa jurídica, regularmente intimada a apresentar suas contra razões (fls. 643 – Vol. IV), nada trouxe em seu arrazoado de resposta a fls. 714/716 – Vol. IV, que demonstrasse, de forma inequívoca, que a legislação de regência permite o cômputo dessas despesas com brindes na apuração da base de cálculo da CSLL.

Ressalte-se, por oportuno, que as Fichas das DIPJ dos exercícios de 1999 a 2003, que serviram de base para a apuração da infração e a realização do lançamento se encontram a fls. 05, 18, 20, 27, 29, 34, 36, 41, 44, 45, 49, 50 e 51 – Vol. I..

Enquadramento legal: Arts. 13, inc. VII e 19 da Lei nº 9.249/95; Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858-10/99 e reedições.

03 – APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL

GLOSA DE EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO

Glosa das exclusões ao lucro líquido efetuadas indevidamente, nos anos-calendário de 1998 a 2002, quando da apuração da base de cálculo da CSLL, na rubrica “Outras Exclusões” das DIPJ (fls. 18, 27, 34, 41 e 50 – Vol. I), correspondentes ao próprio lucro líquido do período, pelo fato das Sociedades Cooperativas não gozarem de imunidade e/ou isenção em relação à CSLL, conforme descrito e comprovado no item 2.2 e seus subitens do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 001 (fls. 640/643 – Vol. IV), uma vez que a pessoa jurídica, regularmente intimada a apresentar suas contra razões (fls. 643 – Vol. IV), nada trouxe em seu arrazoado de resposta a fls. 714/716 – Vol. IV, que demonstrasse, de forma inequívoca, que a legislação de regência lhe confere imunidade e/ou isenção em relação à CSLL, que lhe permitisse a exclusão total do lucro líquido na apuração da base de cálculo dessa contribuição.

Ressalte-se, por oportuno, que na elaboração do presente Auto de Infração os valores das glosas foram lançados mensalmente, tomando-se por base os balancetes mensais da fls. 75 – Vol. I a 632 – Vol. IV, mas que totalizam aqueles constantes das DIPJ.

Enquadramento legal: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 19 da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; Art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições; Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858-10/99 e suas reedições; Art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 198/88.

04 – MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Essa falta de recolhimento decorreu de exclusões indevidas do lucro líquido, a título de “Outras Exclusões”, aliadas ao cômputo incorreto das despesas com brindes e da provisão para créditos de liquidação duvidosa, na apuração mensal da CSLL com base nos balancetes de suspensão ou redução (fls. 75 – Vol. I a 632 – Vol. IV), conforme descrito no item 2.2 e seus subitens do Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 640 a 643 – Vol. IV), que reduziram a zero o valor da CSLL mensal.

Por seu turno, a pessoa jurídica, regularmente intimada a apresentar suas contra razões (fls. 643 – Vol. IV), nada trouxe em seu arrazoado de resposta a fls. 714/716 – Vol. IV, que demonstrasse, de forma inequívoca, que a legislação de regência lhe confere imunidade e/ou isenção em relação à CSLL, que lhe permitisse a exclusão total do lucro líquido na apuração da base de cálculo mensal dessa contribuição e tampouco que lhe desse amparo para computar as despesas com brindes e a provisão para crédito de liquidação duvidosa.

Na apuração da multa isolada devida em decorrência dessa falta de pagamento, conforme descrito também no item 2.2 e seus subitens do Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 640 a 643 – Vol. IV), foi adotado o mesmo critério para saber o valor devido em cada mês pela pessoa jurídica que se utiliza da opção pelos balancetes de suspensão ou redução, ou seja:

a) Foram calculados os valores da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos levantada com base nos balancetes de fls. 75 – Vol. I a 632 – Vol. IV. Esses cálculos estão nas planilhas de fls. 648 a 707 Vol. IV, que seguiram anexas e fazem parte integrante do Termo de Constatação e Intimação nº 001, dos quais a cooperativa teve ciência e nada trouxe em contrário;

b) Foram calculados os valores da CSLL que seriam devidos até o mês, com base nos resultados dos balancetes (fls. 75 – Vol. I a 632 – Vol. IV), ajustados pela adição das despesas com brindes e da provisão para créditos de liquidação duvidosa e pela glosa das “Outras Exclusões” (fls. 645/647 – Vol. IV). Esses cálculos estão nas 2ª, 3ª e 4ª colunas das planilhas de fls. 708 a 712 Vol. IV, que seguiram anexas e fazem parte integrante do Termo de Constatação e Intimação nº 001, dos quais a cooperativa teve ciência e nada trouxe em contrário;

c) Foram calculados os valores da CSLL que seriam devidos no mês, com base nos resultados dos balancetes ajustados, caracterizados pela diferença entre o valor devido até o mês (letra “b” supra) e o valor recolhido até o mês. Esses cálculos estão nas 5ª colunas das planilhas de fls. 708 a 712 Vol. IV, que seguiram anexas e fazem parte integrante do Termo de Constatação e Intimação nº 001, dos quais a cooperativa teve ciência e nada trouxe em contrário;) Foram calculados os valores da CSLL que seriam efetivamente devidos no mês, mediante a escolha do menor dos valores entre aquele apurado conforme a letra “a” e aquele apurado segundo a letra “c”. Esses valores estão nas 7ª colunas das planilhas de fls. 708 a 712 Vol. IV, e serviram de base de cálculo das multas isoladas que se encontram nas 8ª colunas dessas mesmas planilhas, as quais seguiram anexas e fazem parte integrante do Termo de Constatação e Intimação nº 001. Dessas multas a cooperativa teve ciência e nada trouxe em contrário;

Para adequar os cálculos de que tratam os itens “a” a “d”, no que refere ao adicional instituído pelo Art. 6º da MP 1.807 e reedições, em especial a Medida Provisória nº 1.858-10/99, de acordo com a sistemática prevista no Art. 3º da IN SRF nº 81/99, foram elaboradas as planilhas de fls. 717 – Vol. IV, onde são apurados, nos anos-calendário de 1999 e 2000, o percentual da base de cálculo, em cada mês, que está sujeita ao adicional de 4% e 1%. A partir do ano-calendário de 2001 toda a base de cálculo (100%) está sujeita ao adicional de 1%.

Assim, para se chegar aos valores definitivos das multas isoladas, levando-se em conta o valor correto do adicional para os anos-calendário de 1999 e 2000 bem como para destacar a parcela do adicional nos anos-calendário de 2001 e 2002, os cálculos descritos nos itens “b” a “d” foram refeitos nas planilhas de fls. 718/722 – Vol. IV, seguindo-se a mesma sistemática, conforme consta das “observações”. Nessas planilhas, nos meses de dezembro de cada ano-calendário, constam os valores totais finais da base de cálculo ajustada, da CSLL calculada à alíquota de 8% e dos adicionais calculados às alíquotas de 4% e 1%, conforme o caso, e da CSLL total do exercício.

Ressalte-se, por oportuno, que as Fichas das DIPJ dos exercícios de 1999 a 2003, que serviram de base para a apuração da infração e a realização do lançamento se encontram a fls. 06/17, 21/26, 30/33, 37/40 e 45/49 – Vol. I.

Enquadramento legal: Art. 13, inciso VII da Lei nº 9.249/95; Art. 14, 28 e 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96; Art. 35 da Lei nº 8.981/95 c/ as alterações da Lei nº 9.065/95; Art. 6º da Medida Provisória nº 1.807 e suas reedições; Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições; Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858-10/99 e suas reedições; Instrução Normativa nº 081/99.”

Inconformada com a autuação, o contribuinte apresentou, tempestivamente a impugnação de fls. 750/762.

A egrégia turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/1998, 31/12/1999, 31/12/2000, 31/12/2001, 31/12/2002

SOCIEDADES COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO - As sociedades cooperativas devem calcular a contribuição social sobre todo o resultado obtido no período-base, ou seja, aquele proveniente de todas as operações efetuadas decorrentes de atos cooperados e não cooperados. A não incidência em relação ao resultado advindo da prática de atos cooperados não alcança a CSLL. **AJUSTES** – A partir da vigência da Lei nº 9.249, de 1995, devem ser adicionadas ao resultado, para determinação da base de cálculo da CSLL, as despesas com brindes e provisão para créditos de liquidação duvidosa, por indedutíveis.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/01/1998, 28/02/1998, 30/04/1998, 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/12/1998, 31/01/1999, 28/02/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000.

28/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002

Ementa: MULTA ISOLADA/FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA – Verificada a falta de pagamento da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá: I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; II – a CSLL devida, apurada em 31 de dezembro, caso não recolhida, acrescida de multa de ofício e juros de mora, contados do vencimento da quota única da contribuição.

O disposto acima não configura duplicidade de exigência, eis que uma penalidade é devida pelo descumprimento de obrigação acessória e, outra, de obrigação principal.

Lançamento Procedente

Cientificada da decisão de primeiro grau em 08/09/2004, conforme AR às fls. 820, a contribuinte protocolizou no dia 08/10/2004, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que é nulo o auto de infração, já que a fiscalização levou à tributação a totalidade dos “resultados” da recorrente, fazendo incidir o tributo sobre atos cooperados, o que não é admissível. A decisão recorrida contraria o manso e pacífico entendimento desse Egrégio Conselho no que tange aos limites de incidência dos tributos em se tratando de sociedade cooperativa, jamais admitindo a total e aleatória desconconsideração para pretender a incidência independente da natureza específica de cada ato praticado;
- b) que a multa isolada não merece prosperar, posto que incompatível com a exigência da mesma multa de 75% calculada sobre os valores apurados, em que pese serem absolutamente indevidas quaisquer contribuições. Trata-se de procedimento aberrante e desprovido de qualquer suporte legal, fruto de equívoco evidente da leitura do dispositivo em que se pretende fundado. Ora, pretende a administração, a despeito do princípio consagrado constitucionalmente de garantir tratamento tributário adequado às cooperativas equiparar a autuada às empresas em geral, como se lhe fossem aplicados indistintamente, os mesmos preceitos gerais;
- c) que a CSLL incide sobre o lucro, sendo este o resultado de todos os rendimentos auferidos por determinada pj, descontadas a totalidade das despesas incorridas. Ocorre que a autuada não auferiu lucro. As sociedades cooperativas não

se constituem em categoria econômica, em si, autônoma, destinada à obtenção do lucro. Limita-se a distribuir sobras líquidas aos associados, na estrita observância do que dispõe o inciso VII, art. 4º da Lei n. 5764/71. Nem teoricamente haveria lucro algum a ser tributável. A cooperativa por sua própria natureza não aufer lucros. Não é titular de qualquer lucro, porque age em nome dos cooperados, que são os titulares das receitas e os responsáveis pelas despesas incorridas, como é de sua própria natureza. Diante do exposto, aguarda o acolhimento do recurso ora manifestado para ser reconhecida a nulidade do procedimento administrativo que ensejou essa cobrança, e, no mérito, se eventualmente versado, seja julgada insubsistente a pretensão fiscal, integralmente.

Às fls. 858, o despacho da DRF em Taubaté - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como se infere do relatório, a presente lide cinge-se tão somente sobre a incidência ou não da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88, sobre os resultados obtidos pelas sociedades cooperativas, decorrente de atos cooperados.

As cooperativas são sociedades de pessoas que, reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum e sem objetivo de lucro. Possuem forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas suas características (nº 5.764/71, artigos 3º e 4º).

O artigo 79 da citada norma legal define atos cooperados como sendo aqueles praticados *“entre as cooperativas e seus associados, entres estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associados, para a consecução de seus objetivos sociais”*.

A Lei nº 5.764/71, autoriza também que a sociedade cooperativa pode exercitar a prática de determinados “atos não cooperativos”, os quais relaciona em seus artigos 85, 86 e 88. Porém, os resultados positivos oriundos dessas operações e atividades são alcançados pela tributação normal, conforme artigo 111 da mesma lei.

Com relação à incidência da contribuição social sobre os resultados apurados decorrentes dos atos cooperativos propriamente ditos trata-se de assunto já resolvido por este Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes. Além de decisões das diversas câmaras, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF,

já teve a oportunidade de manifestar o seu entendimento, por diversas vezes, principalmente pelo Acórdão nº CSRF/01-1.734, em sessão de 15.08.94, assim ementado:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - SOCIEDADES COOPERATIVAS -
O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição Social. Exegese do artigo 111 da Lei nº 5.764/71 e artigos 1º e 2º da Lei nº 7.689/88.

Negado provimento ao recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional. (CSRF/01-1.734)

Do voto condutor daquele acórdão, podemos destacar os seguintes ensinamentos:

As sociedades cooperativas desfrutam de uma não incidência do imposto de renda pessoa jurídica, segundo o entendimento expresso no artigo 111 da Lei nº 5.764 de 16.12.71, Lei das Cooperativas, ao considerar como renda tributável os resultados obtidos nas operações com não associados, os chamados atos não cooperados, a que se referem os artigos nºs 85, 86 e 88 da Lei.

Este aspecto é corroborado pelas disposições do artigo 87 da mesma lei ao estabelecer que os resultados das cooperativas com não associados, referidos nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Ou seja, quanto aos chamados atos cooperados a cooperativa goza da não incidência do imposto de renda, não se constituindo sobre os resultados deles oriundos a provisão para o imposto de renda. Quanto aos atos não cooperados, a Cooperativa deve apurar os seus resultados em separado, para a incidência de Tributos, constituindo a provisão para o imposto de renda.

As sobras obtidas pelas cooperativas nas operações com seus associados a eles pertencem, sendo rateadas proporcionalmente às operações realizadas pelos associados, o mesmo ocorrendo com eventual prejuízo, uma vez esgotado o Fundo de Reserva (art. 4º, VII e art. 89, da Lei nº 5.764/71), observando-se ainda que os atos cooperados não implicam em operação de mercado e a cooperativa, em relação a eles, não tem receita de venda de produtos, mercadorias ou serviços.

Desse modo, referidas sobras não podem ser consideradas "lucros" da cooperativa e nem são consideradas como tributáveis. Os entendimentos expressos nos Pareceres Normativos CST nºs 77/76 e 66/86, são importantes para o deslinde da questão, neste particular.

Em suma, a base de cálculo da Contribuição Social é o resultado que, deduzido o valor da contribuição, será utilizado para a constituição da provisão para o imposto de renda. Se a cooperativa auferir um resultado não sujeito ao imposto de renda, as sobras oriundas dos atos cooperados, e um resultado sujeito à incidência de tributos, inclusive o imposto de renda, os resultados oriundos dos atos não cooperados, o corolário lógico é que a Contribuição Social incide apenas sobre os resultados sujeitos à tributação pelo imposto de renda.

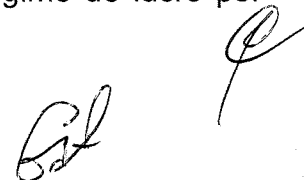
Assim, não cabe a incidência da Contribuição Social sobre os resultados oriundos, exclusivamente, de operações relativas aos atos cooperados.

Por qualquer aspecto que se analise a questão, não há possibilidade de enquadrar as sobras líquidas das cooperativas dentro do campo de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a menos que o fisco demonstre que a cooperativa auferiu receitas em atividades estranhas ao seu objeto.

Somente nessa hipótese, não havendo separação contábil de resultados, é que se admite a tributação integral dos mesmos, o que não é o caso dos presentes autos.

A incidência da CSLL continua regida, essencialmente, pelas Leis nº 7.689/88 e 8.034/90, confirmadas pelo art. 11 da Lei Complementar nº 70/91.

Assim, se a fiscalização não demonstra que a cooperativa auferiu receitas em operação com não cooperados, não há lucros passíveis de incidência da contribuição, nos precisos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 7.689/88, c/c com os artigos 79 e 111 da Lei nº 5.764/71, sendo incabível a manutenção da presente exação, inexistindo também, qualquer possibilidade de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento mensal da referida contribuição pelo regime de lucro por estimativa.



PROCESSO Nº. : 10860.004547/2003-69
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.391

CONCLUSÃO

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

Brasília (DF), 22 de fevereiro de 2006

PAULO ROBERTO CORTEZ

