

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 11618.002638/99-93  
Recurso n° : 125.982  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 1995 a 1999  
Recorrente : UNIMED JOÃO PESSOA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
Recorrida : DRJ em RECIFE/PE  
Sessão de : 21 DE JUNHO DE 2001  
Acórdão n° : 105-13.549

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DECADÊNCIA. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído (Art. 45, Inciso I, da Lei nº 8.212/91).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA CONTÁBIL. Insustentável o pedido de perícia contábil em caráter genérico e sem a indicação e qualificação profissional do seu perito, não se coadunando às regras insculpidas no Art. 16, caput, inciso IV, e § 1º, do Dec. 70.235/72.

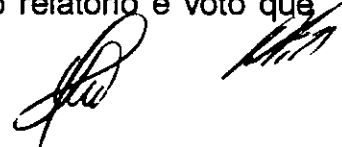
SOCIEDADES COOPERATIVAS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. RECEITAS FINANCEIRAS. Os rendimentos produzidos por aplicações financeiras não estão abrangidos pela não tributação assegurada aos atos cooperativos.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. Cabível é o lançamento de ofício da multa isolada sobre a totalidade ou diferença de contribuição quando o contribuinte sujeito ao pagamento deixa de fazê-lo no ano-calendário correspondente (Art. 44, caput, Incisos I, § 1º, e Inciso IV, da Lei 9.430/96).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
**UNIMED JOÃO PESSOA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO**

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo nº : 11618.002638/99-93  
Acórdão nº : 105-13.549

2

passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Maria Amélia Fraga Ferreira, Daniel Sahagoff e José Carlos Passuello, que acolhiam a preliminar arguida..

  
VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

  
ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA e NILTON PÊSS.

Processo n° : 11618.002638/99-93  
Acórdão n° : 105-13.549

Recurso n° : 125.982  
Recorrente : UNIMED JOÃO PESSOA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

## RELATÓRIO

A inicial dos autos processuais traz como tema central a exigência de Contribuição Social sobre o Lucro, cujo libelo acusatório apresenta a seguinte conclusão:

1- Redução indevida do lucro líquido – Exclusão indevida de valores da base de cálculo da CSSL nos períodos de janeiro a dezembro de 1994, 1995, 1996 e 1997;

2- Demais infrações sujeitas a multas isoladas – Falta de recolhimento da Contribuição Social sobre a Base Estimada nos meses de janeiro e fevereiro de 1997; abril, novembro e dezembro de 1998

A peça de autuação fiscal, fls. 02 a 12, e o Relatório de Trabalho Fiscal – CSSL, às fls. 169 a 175, datados de 30/08/99, indicam que o procedimento fiscal teve por motivação o não oferecimento das receitas financeiras à tributação, na conformidade do rateio das despesas indiretas atribuídas aos atos cooperativos, recompondo-se o resultado dos atos cooperativos sob a nova classificação para as receitas e despesas financeiras. Além do lançamento de multa isolada de 75% sobre diferenças entre estimativas apuradas e recolhidas em 1997 e valores não recolhidos em 1998, conforme acima relatei.

Impugnado o feito, a Sra. Delegada-Substituta da Receita Federal de Julgamento em Recife – Pe considerou o lançamento procedente, cuja Decisão está assim ementada:



“DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - O direito de apura e constituir o crédito, nos casos de Contribuições para a Seguridade Social, só se extingue após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

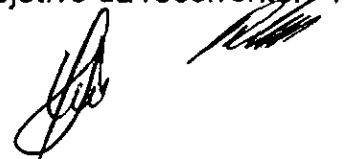
ATOS NÃO COOPERATIVOS. APLICAÇÕES FINANCEIRAS - O resultado positivo obtido com aplicações financeiras não provém de atos cooperativos, segundo a definição dada pelo art. 79 da Lei n° 5.764/71, e por isso o resultado positivo daí decorrente não é classificável entre aqueles que se colocam fora do campo de incidência.

MULTA ISOLADA. CSSL NÃO RECOLHIDA NO ANO-CALENDÁRIO - Caberá a exigência da multa de ofício de 75%, isoladamente, à pessoa jurídica sujeita ao pagamento da Contribuição sobre o Lucro Líquido, por estimativa, que deixar de fazê-lo no ano-calendário correspondente.”

Cientificada da decisão em 28/11/2000, AR às fls. 255, a entidade apresentou recurso a este Colegiado em 26/12/2000, conforme documentos acostados às fls. 256 a 270, cujos argumentos estão assim sintetizados:

Em preliminar, argüi a prescrição quinquenal que atinge os meses de janeiro a maio de 1994, visto que o início da ação fiscal foi em 21/05/99, encontrando-se extintos eventuais créditos relativos a período que ultrapasse os cinco últimos anos, a teor do art. 156, V, do CTN.

No mérito, argüi que a cobrança não tem pertinência, visto que o fato gerador da CSSL é o lucro obtido pelas empresas mercantis ou assemelhadas, enquanto que para as cooperativas inexistente essa figura *lucro*, segundo disposição do art. 3°, da Lei n° 5.764/71. Logo, o lucro, fato gerador da CSSL, não se consubstancia objetivo da recorrente.

Two handwritten signatures in black ink, one larger and more prominent than the other, located at the bottom right of the page.

Que, segundo o preceito legal, arts. 86 e 87, da mesma lei, serão tributados somente os resultados das operações das cooperativas com não associados, quando tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a legislação.

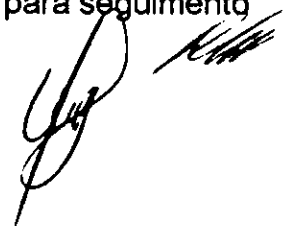
Seguindo o critério legal estabelecido pela IN n° 73/75, sempre procedeu na forma descrita no relatório fiscal, sendo as receitas divididas em receitas de atos cooperativos e receitas de atos não cooperativos ou auxiliares, incluindo-se na primeira as rendas provenientes da aplicação financeira.

As cooperativas, por não versarem lucros, cuidam apenas de se resguardar do desgaste sofrido pela moeda, o que revela tratar-se a providência de ato cooperativo puro, isento de tributação, nos termos do art. 111, da Lei n° 5.172/71.

Trazendo como paradigma o art. 19 de Decreto-lei n° 1598/77, alega que, à luz do art. 108, Inciso I, do CTN, o conceito de lucro da exploração deve ser admitido no caso de lucro obtido por cooperativa, porquanto seria irrazoável a consideração das despesas na apuração do resultado próprio da atividade em referência e a não consideração das respectivas receitas à atividade cooperativa, resultando numa tributação indevida.

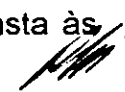
Transcrevendo manifestações do Poder Judiciário, Ementa de Acórdão deste Primeiro Conselho de Contribuintes e doutrina de renomados juristas, requer a realização de perícia, o acolhimento do seu recurso e julgado insubsistente o lançamento.

Veio o processo à apreciação deste Colegiado instruído com a cópia do Mandado de Intimação n° 58/2000 e da Sentença da Justiça Federal de 1° Grau – Seção da Paraíba, processo n° 2001.82.00.0102-0, onde foi concedida a segurança para seguimento



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo n° : 11618.002638/99-93  
Acórdão n° : 105-13.549

6

de recurso administrativo fiscal sem a prestação do depósito recursal, conforme consta às  
fls. 283 a 287. 

É o relatório.



VOTO

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator

O recurso é tempestivo e, garantida a sua apreciação por Sentença do Poder Judiciário, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, tratemos da preliminar levantada que, embora dita como prescrição, trata-se efetivamente de argüição de decadência e, sob esse prisma, passemos à sua análise.

Com efeito, a autoridade singular, com muita propriedade, amparada na legislação pertinente à especificidade aqui tratada, negou acolhimento à preliminar de decadência sob o argumento de que a Lei nº 8.212/91 define o lapso de tempo que tem a Fazenda Pública de manifestar-se sobre a apuração e constituição dos créditos relativos à seguridade social.

De fato, o art. 45, Inciso I, do referido Diploma Legal, assim estabelece:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

Além do que, a obrigatoriedade das empresas contribuírem na modalidade aqui estampada encontra ressonância no mesmo Texto Legal, assim definido:



Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

.....

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

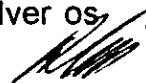
Estando, pois, prescrita a obrigatoriedade e, caso se entendesse ser tributária a exação, ainda assim não mereceria acolhida o pleito, porquanto dispõe o art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172/66, CTN, que a lei poderá fixar prazo à homologação, concluir-se-ia não haver contrariedade ao dispositivo daquela norma superior, eis que a lei ordinária cumpriria os exatos termos do que lhe seria remetido, assim:

Art. 150. ....

§ 4º Se a lei não fixar prazo a 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.

Assim, se os períodos de apuração trazidos ao questionamento têm início em janeiro de 1994, é de ser rejeitada a preliminar suscitada, por falta de amparo legal.

Relativamente ao mérito, necessário se faz traçar, ainda que breves, comentários sobre a temática do cooperativismo e as implicações tributárias a envolver os entes econômicos com tal natureza jurídica.



A Constituição Federal prevê tratamento diferenciado para as sociedades cooperativas, tanto que consigna no Artigo 174, § 2º: "A lei apoiará e estimulará o cooperativismo ...". Enquanto que no Artigo 146, Inciso III, alínea "c", assim dispõe: "adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas".

Esse tratamento especial existe no campo da incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas - IRPJ, que contempla regra de não incidência para o resultado positivo apurado nos chamados atos cooperativos.

No entanto, com relação à seguridade social, a própria Constituição Federal fixa diretriz que deve nortear todo o sistema, enaltecendo regra elevada à categoria de princípio, qual seja, o princípio da universalidade do custeio. Com efeito, assim reza o Artigo 195, "in verbis":


"Artigo 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I. dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;"

Observe-se que para não deixar dúvidas sobre a amplitude deste princípio, o legislador constituinte explicitou, claramente, a única categoria exonerada desse encargo, escrevendo regra de imunidade vinculada ao Parágrafo 7º, do aludido Artigo:

"§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei".

Por pertinente, colaciono o seguinte trecho, a respeito do assunto, da lavra do eminente tributarista, Dr. Paulo de Barros Carvalho:



"As sociedades cooperativas não são sociedades comerciais, a despeito do seu fundamento econômico e da sua atividade de mediação. No entanto, não são entidades beneficentes de assistência social que gozem de imunidade nos termos do que prescreve o § 7º do Artigo 195 da CF/88."

Desse principio não se afastou a Lei Nº 7.689/88, ao instituir a contribuição social incidente "...sobre o lucro das pessoas jurídicas..." (Artigo 1º), cuja a base de cálculo..." é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda e antes da distribuição de eventuais participações nas diferentes formas e finalidades jurídicas..." (Artigo 2º), em que "são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária". (Artigo 4º).

Não há como negar que as sociedades cooperativas, desde que apurem resultado positivo, que pode ser traduzido no conceito de lucro, sobra, superávit ou qualquer outra denominação utilizada para evidenciar a mais valia obtida no conjunto de operações praticadas num determinado período, originado em atos não cooperativos, se enquadram entre aqueles que são obrigados a contribuir para a seguridade social, uma vez que são pessoas jurídicas, logo, são sujeitos passivos legitimamente colhidos pela ordem jurídica.

Na verdade, obtendo resultados positivos em atos não cooperativos, as cooperativas não podem exonerar-se da incidência da contribuição social, mediante a utilização de rótulos diferenciados que, na essência, expressam a mesma grandeza econômica. O fato da lei do cooperativismo chamar a mais valia de "sobra" não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas apenas permitir um disciplinamento da destinação desses resultados.

Não se pode imaginar que o estímulo ao cooperativismo venha a impedir a instituição de contribuição destinada ao custeio da seguridade social, pois ambos são bens relevantes.



E não se queira alegar que a Lei Nº 5.764/71, ao determinar a incidência de "tributos" tão somente para os resultados apurados em operações com terceiros, albergou a não incidência da contribuição social sobre o lucro, uma vez que esta norma destina-se, exclusivamente, ao imposto de renda e à qual devem ser aditados dois princípios contidos no CTN, que espancam, de vez, com aquela pretensão interpretativa:

"Artigo 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

.....  
II - outorga de isenção."

"Artigo 177 - Salvo disposição em lei em contrário, a isenção não é extensiva:

.....  
II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão."

É o que ocorre com a contribuição para a seguridade social, instituída pela Lei Nº 7.689/88, que é norma posterior à que regulamenta as operações das sociedades cooperativas, norma esta que não as exclui do campo de incidência, não podendo fazê-lo o intérprete, pelo fundamentos indicados.

E, se não bastasse todo o exposto, com o advento da Lei Nº 8.212/91, notadamente pelo disposto nos Artigos 15, 22 e 23, que determinam expressamente a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro, sem quaisquer limitações ou restrições quanto à essencialidade ou natureza dos seus resultados, nenhuma dúvida, portanto, restou sobre a matéria.

Traduzindo-se, pois, que a cooperativa, obtendo resultado positivo decorrente de atos não cooperativos sujeitar-se-á à imposição fiscal, eis que não foi contemplada pelo afastamento da exação em nenhum dispositivo legal que cuida da contribuição em foco.



A discussão, no caso presente, envereda sobre a tributação das receitas financeiras, designadas pela recorrente como ato cooperativo puro.

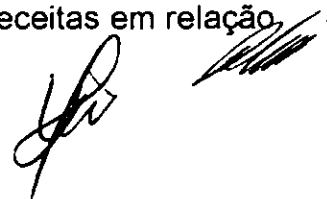
É clara a limitação à possibilidade de o fisco tributar os resultados obtidos nos atos cooperativos, assim entendidos aqueles praticados sob a égide do objetivo social da cooperativa, sendo permitido, pela legislação aplicável, a realização de outros atos que impliquem complemento da atividade e que permitam a plena utilização dos meios e fins da cooperativa. Estes últimos, porém, apesar de permitidos não são alcançados pela não incidência fiscal.

A sistemática tributária acima descrita é coerente com a finalidade e os objetivos dos entes econômicos "*cooperativa*" que se amolda ao sentimento de auxílio mútuo dos associados que se unem para vender sua produção, adquirir bens necessários, prestar ou receber serviços.

A recorrente se classifica entre as cooperativas de prestação de serviços médicos e como tal, tem os benefícios fiscais limitados à sua atividade de prestação de serviços médicos.

Ora, o tratamento fiscal dado ao resultado obtido, proporcionado pelos ato cooperativos, dentro das condições estabelecidas em lei, não pode ser estendido a quaisquer outros ganhos, resultados, lucros, superávit, etc., que a entidade possa ter. A adoção do entendimento trazido à lume pela recorrente implicaria em ampliação do texto legal, e isto não se coaduna à norma de estrutura do nosso sistema tributário, o CTN, no que pertine ao benefício fiscal, e tampouco aos mandamentos da Lei n° 5.764/71.

Essa assertiva é válida e consentânea com o texto legal, inclusive, estando a compor a diretriz fixada pela IN 73/75. Tanto é verdade que a própria querelante diz com suas palavras que contabiliza separadamente os valores relativos aos custos diretos com cooperados e não cooperados, fazendo a devida proporcionalização das receitas em relação,



a esses mesmos custos e que as receitas estariam divididas em receitas de atos cooperados e de não cooperados.

A razão dessa divisão decorre, justamente, do fato de que a Lei n° 5.764/71 só retirou do alcance da tributação os resultados obtidos decorrentes de atos cooperativos. E esses atos, para uma entidade de trabalho médico, devem estar intimamente ligados à capacitação e habilitação profissional dos seus cooperados.

É de se ver que o ganho obtido em outros atos, aplicações financeiras, da maneira que demonstram os registros, se incorpora aos ganhos dos cooperados e querer isentá-los dos tributos seria pretender beneficiar os resultados que os cooperados obtém fora do seu campo de atuação, o que refoge à finalidade da instituição, sob pena de descaracterização de seu tipo jurídico.

Da forma como imagina, estar-se-ia atribuindo a uma operação financeira, que não decorre do esforço ou do labor do corpo societário, as mesmas características próprias do trabalho dos seus cooperados. E isso representa uma verdadeira transmutação, ou seja, dar-se-ia uma roupagem de ato cooperativo a uma ato que não possui estes predicados, porquanto teriam igual tratamento fiscal fatos de natureza completamente distintas.

Assim, não vejo como vincular os ganhos obtidos em operações financeiras com a remuneração pelos serviços prestados pelos médicos cooperados. Sendo este o entendimento da SRF, conforme PN CST n° 04/86, destacado na Decisão guerreada, eis que, dos atos relacionados às operações financeiras aflorou a base imponible, o lucro, hipótese que se realiza suficiente à imposição fiscal.

No que diz respeito ao pleito para adoção do lucro da exploração, por interpretação analógica, não merece prosperar a sua petição pelo fato de que, nos moldes estabelecidos na lei, para efeito de apuração do resultado obtido pelos atos cooperativos,

Handwritten signature and stamp.

quando realizada a proporcionalização dos ganhos decorrentes da aplicação do índice encontrado pela participação dos custos destes atos em relação ao custo total, tem-se, desde logo, de maneira definitiva, a separação dos resultados tributáveis e não tributáveis.

Essa proporcionalização se faz necessária quando a entidade não segrega em sua escrita contábil as receitas e os custos próprios decorrentes de atos cooperativos e não cooperativos. E pelo que consta dos autos, foi a proporcionalização dos ganhos o critério utilizado pela recorrente para fazer a separação entre os resultados produzidos pelos atos cooperativos e atos não cooperativos, não se cogitando, agora, a mudança de critério ou de método para aferição dos seus resultados.

Outro ponto de autuação, sobre o qual manifestou-se a autoridade singular, a aplicação da multa isolada pelo não recolhimento ou recolhimento a menor da contribuição na época própria, em base estimada, não houve por parte da recorrente qualquer pronunciamento. Entretanto, sendo a entidade sujeito passivo da relação jurico-tributária e estando o feito fiscal amparado pelo art. 44, caput, Inciso I, § 1º e Inciso IV, da Lei nº 9.430/96, perfeita é a exigência, porquanto configurado restou o não cumprimento da norma impositiva ao regime de recolhimento a que se submetia a recorrente.

Relativamente à perícia requerida, tanto na impugnação quanto no recurso, face às disposições contidas no diploma regulador do Processo Administrativo Fiscal, Dec. 70.235/75 e alterações posteriores, é de se considerar inaceitável tal pedido em razão do que determina o Art. 16, caput, Inciso IV, e § 1º; do referido Decreto, eis que não atendidas as exigências ali estabelecidas: formulação de quesitos; identificação, endereço e qualificação profissional do seu perito.

Torna-se, pois, inaceitável o pedido de perícia contábil de caráter genérico e sem a indicação e qualificação profissional do seu perito, à luz dos dispositivos acima referidos. Além do que, não consta nenhum ponto de demonstração de erro ou equívoco em relação aos cálculos efetuados pela ação fiscal e os elementos processuais demonstram ser suficientes ao deslinde da querela.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo nº : 11618.002638/99-93  
Acórdão nº : 105-13.549

15

Pelo exposto e tudo mais que consta do processo, voto por conhecer do recurso para rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2001.

  
ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA

