



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

Processo n° 11618.004253/2001-18
Recurso n° 161.406 Voluntário
Acórdão n° **1402-00.345 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente UNIMED Norte e Nordeste
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

SOCIEDADES COOPERATIVAS. RESULTADOS TRIBUTÁVEIS. A sociedade cooperativa que pratica atos não cooperativos, sujeita o resultado destes, apurado conforme legislação específica, às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais.

CSLL. COOPERATIVAS. OPERAÇÕES COM COOPERADOS. SOBRAS LÍQUIDAS. NÃO INCIDÊNCIA. Em relação aos atos cooperativos, os resultados positivos da sociedade cooperativa não tem natureza de lucros como definido na legislação tributária e comercial, não se subsumindo a norma de incidência da contribuição social sobre o lucro.

INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. Indefere-se pedido de perícia quando o processo já contém os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência da CSLL incidente sobre atos cooperativos. Vencido o relator. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator do voto vencedor.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio José Praga de Souza, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

UNIMED Norte e Nordeste recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 3ª Turma da DRJ Recife/PE, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Contra a empresa supra qualificada foram lavrados os Autos de Infração a seguir especificados, para exigência de crédito Tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos:

Tributo	Fls.	Imposto/ Contribuição	Juros de Mora	Multa Proporcional	Multa Isolada	Total em Reais
IRPJ	13	438.367,50	298.138,20	328.775,61	135.401,64	1.200.682,95
PIS	23	8.091,67	6.525,82	6.068,64	-	20.686,13
COFINS	31	24.897,76	20.080,02	18.673,22	-	63.651,00
CSLL	39	165.316,85	113.936,59	123.987,63	-	403.241,07
Total	12	-	-	-	-	1.688.261,15

Omissão de Receitas. Receitas de Comissão.

Valor apurado conforme item 4.2.3. (fls. 65 a 68) do Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 48 a 72 dos autos, para os fatos geradores relacionados com respectivo enquadramento Legal às fls. 14 e 15.

Adições não computadas na apuração do Lucro Real.

Patrocínio de Congressos e Convenções.

Valor apurado conforme item 4.2.2. (fls. 63 e 64) do Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 48 a 72 dos autos, para o fato gerador relacionado com respectivo enquadramento Legal à fl. 15.

Adições não computadas na apuração do Lucro Real.

Valor apurado conforme itens 4.2.1, 4.2.4 e 4.2.5. (fls. 56 a 62, 69 e 70) do Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 48 a 72 dos autos, para os fatos geradores relacionados com respectivo enquadramento Legal à fl. 15.

Demais Infrações Sujeitas a Multas Isoladas.

Falta de Recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada.

Valor apurado conforme item 4.2.6. (fls. 70 e 71) do Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 48 a 72 dos autos, para os fatos geradores relacionados com respectivo enquadramento Legal às fls. 15 e 16.

No Relatório de Trabalho Fiscal, fls. 48 a 72 o autuante descreve minuciosamente todos os fatos que o levaram a efetuar o lançamento.

Devidamente intimada, a interessada apresentou impugnação às fls. 1033 a 1048 a qual com suporte na Lei nº 5.764/1971, expõe seu ponto de vista relativamente à constituição e funcionamento das sociedades cooperativas, especificamente as de trabalho, fazendo em síntese as alegações a seguir relatadas.

Afirma que à vista do disposto nos art. 6º, 3º, 4º, 7º, 8º e 9º e 10 da Lei nº 5.764/71, não se há que confundir os atos da cooperativa (singular, federação ou confederação) com os atos dos profissionais e das pessoas jurídicas que a compõe. Tais atos visam exclusivamente, em última análise, organizar e planejar o labor dos sócios das cooperativas singulares (pessoas físicas), representando-os na sua contratação, esta é sua atividade fim, “para a qual a cooperativa é meramente instrumental, pois apenas propicia aos seus membros a oportunidade de operar coletivamente, mantendo a sua individualidade no que tange às obrigações assumidas. Inexiste, no que tange aos aspectos econômicos da atividade objeto da cooperativa, distinção entre a sociedade e o cooperado”.

Nessa peculiar modalidade operacional das cooperativas, realizam as mesmas o denominado **ato cooperativo** (art.79 da Lei 5.764/71), “que não se confunde com o objeto das atividades dos sócios. Trata-se do negócio fim da cooperativa celebrado, exclusivamente com os associados, de forma a não produzir qualquer tipo de resultado financeiro”.

Assim, continua a defesa, quando a cooperativa atua para possibilitar aos cooperados a realização de uma atividade econômica, realiza o ato cooperativo, que não lhe proporciona, individualmente, como pessoa jurídica, qualquer

~~disponibilidade financeira~~

A empresa passa a discorrer sobre as despesas das referidas sociedades, transcreve o art. 80 da Lei 5.764/1971, à fl. 1042; ressalta a possibilidade de operar com terceiros; refere-se à peculiaridade de não auferir receitas, nesse sentido transcreve trecho do Professor Carlos Ervino Guylyas à fl. 1043, se refere às peculiaridades do regime jurídico de tais sociedades e reafirma que: “a atividade da requerente é realizada exclusivamente em nome dos cooperados, gerando apenas receitas em nome dos sócios, que lhes são transferidas integralmente, depois de liquidadas proporcionalmente as despesas da sociedade, cuja responsabilidade a Lei lhes atribui”.

Aduz, ainda, em face de argumento em que biparte o ato cooperativo, atrelando-o à atribuição ou transferência de despesas ao cooperado, que tanto a receita como a despesa da cooperativa estão abrangidas pela não incidência tributária, a primeira na condição de ato principal e a segunda como ato auxiliar, as duas, no entanto, integrantes do mesmo gênero: ato cooperativo. Não pode a fiscalização tentar descaracterizá-la, para fins de tributação, “uma vez que a não incidência tributária – ao contrário da isenção – decorre da específica relação intersubjetiva praticada pelas cooperativas e não pela sua forma de ser”.

Por fim alega que pelo princípio da dupla qualidade, recepcionado no Parecer Normativo CST nº 38/1980 e fundamentado no art. 4º da Lei 5.764/1971, (constituídas para prestar serviços aos associados) e, segundo o qual o cooperado é, ao mesmo tempo, sócio e usuário da cooperativa, quando a cooperativa contrata planos de saúde com terceiros – pessoas físicas ou jurídicas, não é para conseguir clientes para ela, mas para seus cooperados, da mesma forma quando firma convênios com hospitais, clínicas etc. ela não está praticando mercancia ou intermediação, uma vez que esta atividade se reverte em benefício de seu cooperado, que dela tem necessidade para exercer sua atividade cooperativa.

Especificamente a respeito de cada uma das infrações se pronunciou a contribuinte afirmando o que se transcreve em itens conforme consta da defesa.

AJUSTE DO LUCRO REAL RENDIMENTO DE CAPITAL

O resultado de operações financeiras não está sujeito à tributação por não se enquadrar na incidência prevista nos art. 85, 86 e 88 da Lei 5.764/1971. Anexa às fls. 1054 a 1067 cópia da sentença prolatada em 1ª instância da Justiça Federal da Paraíba em Ação Anulatória de Lançamento Fiscal cumulada com Repetição de Indébito onde obteve ganho de causa relativamente à não incidência do IRPJ em casos diferentes dos previstos nos artigos referidos.

PATROCÍNIO DE CONGRESSOS E CONVENÇÕES

Também improcedente o lançamento incidente sobre as verbas de patrocínio destinadas à realização de congressos e convenções da N/NE, matéria prevista em seu estatuto, portanto, ato cooperativo. E, além do mais, trata-se de doação sem qualquer contraprestação de serviços, destinada inteiramente às despesas com convenções realizadas, por determinação estatutária, não havendo qualquer resultado positivo.

Alega que houve erro na contabilização a título de outras receitas e se vale do estatuto da empresa transcrevendo parte relativa a “Outros Recursos” à fl. 1047.

RECEITAS DE COMISSÕES CONTABILIZADAS

Não procedem as informações da Seguradora a respeito de cheques emitidos em favor da Confederação, uma vez que a grande maioria deles não foi depositada em sua conta de depósitos bancária. O lançamento se deu com base em informação falsa.

RECEITA DE VARIAÇÃO CAMBIAL

Alega que essa designação contábil para a redução de despesas pela redução da taxa de câmbio (dólar americano), mais apropriadamente deve ter um valor redutor de despesa correspondente, ficou superestimada pela falta dessa dedução. Não houve ganhos financeiros de ordem cambial, porque não houve qualquer operação que ensejasse referidos resultados, porém simples jogo contábil.

Conclui, ante o exposto, pela inexistência da figura da sociedade (pessoa jurídica) destacada de seus associados e que a requerente não está obrigada a efetuar o recolhimento do IRPJ relativamente às operações provenientes do objeto econômico dos seus associados, ou seja, ausência de relação jurídica desencadeadora de obrigação tributária. Finda requerendo perícia contábil para demonstrar que só realiza atos cooperativos e o arquivamento do processo.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 11-18.776 (fls. 1.093-1.109), proferido em 30/04/2007, manteve parcialmente o lançamento para, exclusivamente, reduzir o percentual da multa de ofício lançada de 75% para 50%. Transcreve-se, a seguir, a correspondente ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

SOCIEDADES COOPERATIVAS. RESULTADOS TRIBUTÁVEIS.

A sociedade cooperativa que pratica atos não cooperativos, sujeita o resultado destes, apurado conforme legislação específica, às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais.

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

SOCIEDADES COOPERATIVAS - INCIDÊNCIA DA CSLL.

As sociedades cooperativas devem recolher a CSLL sobre a totalidade de seus resultados. A não incidência com relação aos resultados decorrentes de atos cooperativos, própria do IRPJ, não alcança a CSLL, haja vista o princípio constitucional da universalidade da incidência

das contribuições sociais, insculpido no caput do art. 195 da Constituição Federal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997, 1998

MULTA ISOLADA. RETROAÇÃO DE LEGISLAÇÃO MENOS GRAVOSA.

Aplica-se ao fato pretérito, objeto de processo ainda não definitivamente julgado, a legislação que imponha penalidade menos gravosa do que a prevista na legislação vigente ao tempo da sua prática.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1996, 1997, 1998

INDEFERIMENTO DE PERÍCIA.

Indefere-se pedido de perícia quando o processo já contém os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 16/07/2007 (consulta A.R. de fl. 1.115), a interessada interpôs recurso voluntário em 14/08/2007 (fl. 1.118-1.147) onde repisa os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Tendo em vista que o contribuinte limita-se a repisar parte das alegações da peça impugnatória, que entendo adequadamente enfrentadas na decisão de 1ª instância, peço vênia para transcrever e adotar parte dos fundamentos jurídicos da decisão recorrida a seguir transcritos.

Segue-se a análise na ordem apresentada no recurso voluntário.

Do ajuste do lucro real, rendimento de capital

Quanto à tributação incidente sobre as receitas financeiras auferidas, de se destacar que, em regra geral, as cooperativas não visam lucro, conforme preceituado no art. 3º da Lei nº. 5.764/71. Contudo, a legislação, no intento de ampliar a inserção das cooperativas no mercado, permite a essas, explicitamente, a prática de três grupos de atos (arts. 85, 86 e 88 da mencionada lei, ou incisos I, II e III do art. 168 do RIR/1994) que geram lucros, por serem tipicamente comerciais.

Sendo correta a interpretação da defesa, seriam exaustivas as hipóteses dos artigos/incisos acima mencionados. Raciocinando como correto o sentido exaustivo, chega-se à conclusão que as aplicações financeiras, por não se enquadrarem nas hipóteses elencadas e gerarem lucros, não seriam permitidas às cooperativas (ressalva feita às cooperativas de créditos), pois estas não podem, por essência, auferir lucros. Há que se concordar que tal situação absurda seria uma afronta à prática social consagrada e um limitador à livre iniciativa preconizada na Constituição.

Conclui-se que as situações elencadas anteriormente não são exaustivas para atender as atuais demandas associativas, sociais e de mercado. Nesse passo, a relação de grupos de atos constante da lei e do RIR/1994 deve ser entendida como exemplificativa.

Nesse sentido, as cooperativas podem praticar aplicações financeiras, contudo, esses atos são não cooperados e os resultados auferidos são tributáveis nos termos do art. 168 do RIR/1994.

A sentença em Ação Anulatória de Lançamento cumulada com Repetição de Indébito anexada aos autos às fls. 1.054 a 1.010 refere-se à anulação da notificação S-036/85 e repetição dos exercícios de 1983 e 1984, fl.1.059, último parágrafo da página. Portanto, o decidido não se aplica aos fatos geradores ocorridos em 1996, 1997 e 1998, aqui lançados.

Do patrocínio de congressos e convenções

De se considerar, nesse ponto, que as cooperativas que praticam atos não cooperativos sujeitam-se a normas que propiciem a apuração do resultado tributável. Nesse sentido o Parecer Normativo CST nº 49, de 25/08/87, dispõe:

“1. que as sociedades cooperativas que exerçam atividades com resultados tributáveis devem oferecer à tributação apenas a parcela do resultado determinada proporcionalmente aos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do resultado tributável e não dedutíveis na determinação do lucro real, nos termos do artigo 387, I, do RIR/80;

2. os valores que não devam ser registrados na escrituração comercial e que influam na apuração do resultado tributável sejam registrados no Livro de Apuração do Lucro real de acordo com o disposto na Instrução Normativa SRF nº 28/78.”

Destaca-se da leitura do excerto acima que a Coordenação do Sistema de Tributação explicitou que, em regra, as despesas dedutíveis e as indedutíveis mantêm vinculação com todas as atividades da sociedade cooperativa. Desse modo, quando pratica atos cooperativos e atos não cooperativos, que são tributáveis, deve a sociedade ratear os custos, despesas, encargos, perdas, provisões e quaisquer outros valores, na mesma proporção correspondente entre as receitas tributáveis e as receitas totais do exercício, devendo ser incluída no LALUR a parcela indedutível para a devida apuração da base de cálculo do imposto.

No caso concreto, constata-se que a tributação foi efetuada conforme legislação de regência. Nesse sentido, suficiente observar o item 4.2.2 do Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 63 e 64.

Analisando as operações para o ano-calendário de 1998, conta 63.1.07.0009 - *Patrocínio de Congresso e Convenções*, do grupo 31.1.07 *Outras Receitas*, a fiscalização verificou que a empresa recebera de não associados, a título de patrocínio de congressos e convenções, receita no montante de R\$ 597.157,35 (demonstrativo às fls. 433 e 434,). As despesas correspondentes, totalizando R\$ 563.028,20, foram registradas na conta 5.1.1.06.0013 *CONV. CONGRESSO/ SIMP./ SEMI*.

Assim, considerando que o total das receitas com patrocínio e congresso para aquele ano-calendário montou em R\$ 845.085,76 e que as receitas de não associados totalizou R\$ 597.157,35, calculou-se percentual de receita com não associados ($597.157,35/845.085,76 = 0,7066$), determinando-se, em seguida, a correspondente despesa com não associados ($563.028,20 \times 0,7066 = 397.835,72$) e finalmente o lucro no montante de R\$ 199.321,63 ($597.157,35 - 397.835,72 = 199.321,63$), a ser adicionado ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real.

Tal raciocínio se aplica aos outros anos-calendário objeto de análise no item 4.2.2 do aludido Relatório de Trabalho Fiscal.

Descabida, pois, a alegação da recorrente quanto a esse item.

Das receitas de comissões contabilizadas

Alega a recorrente que o lançamento incidente sobre receitas de comissões baseou-se em informações falsas da seguradora uma vez que a grande maioria dos cheques emitidos em seu nome não foi creditada em sua conta bancária. Não trouxe aos autos quaisquer documentos que corroborassem sua argumentação.

A simples discordância desprovida de fundamento, não tem amparo no procedimento administrativo fiscal, como preceitua o art. 16, III, do Decreto 70.235/72 e alterações posteriores:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e as provas que possuir.

Tendo a recorrente se limitado a discordar do feito fiscal, sem nada provar, considera-se demonstrada a ocorrência dos fatos pelo Fisco, conforme descrição dos procedimentos durante a ação fiscal constante do Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 65 a 69 e documentos anexados.

Ademais, pondera-se que a autuada fora, por diversas vezes, intimada a prestar esclarecimentos e a tomar conhecimento das conclusões da fiscalização tendo, portanto, oportunidade de esclarecer equívocos porventura existentes. Entretanto, não apresentou elementos que pudessem elidir a imputação da irregularidade constatada no desenrolar da ação fiscal.

Improvido o recurso voluntário quanto a esse item.

Da receita de variação cambial

Alega a recorrente, nesse ponto, que não houve tributação de receita proveniente de variação cambial porquanto não existiu qualquer operação que ensejasse ganhos financeiros oriundos de variação cambial. Argumenta que ocorreu, apenas, mero procedimento contábil para a reversão de despesas pela redução da taxa de cambio.

Com efeito, não procede o argumento da recorrente nesse tópico.

Constata-se da leitura do item 4.2.1 Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 56/62 que a recorrente auferiu receitas financeiras em diversos anos-calendário, ensejando, assim, o lançamento correspondente.

Da compreensão do significado jurídico do ato cooperativo

Nesse ponto a lide centra-se na controvérsia acerca da caracterização de determinados atos praticados pela UNIMED Norte e Nordeste, especificados pelo autuante no Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 48/72 como sendo atos não cooperativos e considerados pela defesa como cooperativos.

Imperioso que se análise a definição e o alcance de tais atos. A matéria foi enfrentada com esmero pelo julgador da DRJ Recife/PE Benedito Nunes Pereira Filho cuja parte do seu voto no Acórdão nº 7.795/2004, da 3ª Turma daquela DRJ, adoto e transcrevo a seguir:

“O ponto controverso da presente lide, como se vê, nada obstante a argumentação engendrada tanto no Relatório de Trabalho Fiscal como nas impugnações aos autos de infração, onde são enaltecidas diversas

características das sociedades cooperativas, cinge-se, essencialmente, à definição e ao alcance do “ato cooperativo”, que é próprio de tais sociedades. Com efeito, a presente análise limitar-se-á ao estudo de tais particularidades, o que não prescinde um estudo prévio sobre o regime jurídico das referidas sociedades.

Inicialmente, registre-se que os comercialistas brasileiros não viram nas cooperativas, quando surgiram e se consolidaram, mais um tipo de sociedade com forma própria, muito embora tivessem muitas disposições comuns a outros tipos de sociedades. Consideraram-nas como uma associação de pessoas que se organizavam para a consecução de um determinado objetivo, adotando, para isso, a forma das sociedades existentes tradicionalmente, ou seja: em nome coletivo, em comandita, anônima e por cotas de responsabilidade limitada.

Ensinava Carvalho de Mendonça:

‘As sociedades cooperativas não são como as em nome coletivo ou em comandita ou as anônimas, tipo, forma de sociedade, mas modalidade facultativa, aplicável para o fim especial de que temos falado. Por outra, a cooperativa pode adotar qualquer daquelas formas da sociedade em nome coletivo, estabelecendo a responsabilidade ilimitada de todos os sócios, sob a forma em comandita, fixando a responsabilidade limitada de uns e ilimitada de outros sócios, ou sob a forma de sociedade anônima, com a responsabilidade de todos os sócios.’

Através do Decreto n.º 22.239, de 1932, procurou-se dar forma própria a tais sociedades, não se estabelecendo, no entanto, claramente, a sua natureza como civil ou comercial, mas as fazendo participar de ambas. Considerava-se, naquela época, que tais sociedades tinham forma jurídica ‘*sui generis*’.

Atualmente, não são mais consideradas como tendo tal forma. O professor Valdirio Bulgarelli, no seu livro *Sociedades Comerciais*, editora Atlas, 4ª edição, pág. 81, doutrina que:

‘É hoje a sociedade cooperativa, como a por cotas de responsabilidade limitada, um tipo de sociedade plenamente configurada perante o sistema legal Brasileiro e consolidada na realidade sócio-econômica de nosso tempo, dispensando perfeitamente a expressão sui generis ou qualquer desse tipo, para ser simplesmente mais um tipo de sociedade: a sociedade cooperativa.’

Com o advento do Decreto-Lei n.º 59, de 21 de novembro de 1966, regulamentado pelo Decreto n.º 60.597, de 19 de abril de 1967, define-se textualmente o que são as cooperativas:

‘As cooperativas, qualquer que seja sua categoria ou espécie, são entidades de pessoas, com forma jurídica própria, de natureza civil, para a prestação de serviços ou exercício de atividades sem finalidade lucrativa, não sujeitas à falência,

distinguindo-se das demais sociedades pelas normas e princípios estabelecidos na presente Lei’.

O que foi reiterado pelos arts. 3º e 4º Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971 — que, atualmente, disciplina a Política Nacional de Cooperativismo — nos seguintes termos:

‘art. 3. Celebram contrato de sociedade cooperativa pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro.

*art. 4. As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias de natureza civil, não sujeitas à falência, **constituídas para prestar serviços aos associados**, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características...’ (g.n)*

A referida Lei também definiu o ‘ato cooperativo’ (art. 79), permitiu a operação com terceiros (arts. 85, 86 e 87), determinando a tributação dos resultados positivos porventura alcançados (art. 111).

Nada obstante tal delimitação — deveras, ao estabelecer a referida permissão de operar com terceiros a sobredita Lei cingiu o campo de atuação de tais sociedades — , têm-se admitido, pelo menos implicitamente, que as mesmas pratiquem atos diferentes dos ‘atos cooperativos’ e dos ‘atos não cooperativos legalmente permitidos’, como se vê do art. 1º da Lei nº 8.541/92, a seguir transcrito:

*‘Art. 1º A partir do mês de janeiro de 1993, o imposto sobre a renda e adicional das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral, das sociedades cooperativas, em relação aos resultados obtidos em **suas operações ou atividades estranhas a sua finalidade**, nos termos da legislação em vigor, e, por opção, o das sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas, será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem sendo auferidos.’*

Em suma, tais sociedades, pelo menos para efeito da incidência do IRPJ, podem praticar três tipos de atos: os cooperativos, que estão fora do campo de incidência do IRPJ, de acordo com o art. 182 do RIR/99; os não cooperativos legalmente permitidos e os que fogem de sua finalidade, que devem sofrer a incidência de tal imposto. Quanto à CSLL, exporei minha posição ao final.

No presente caso, a alteração, como dito, gira em torno da demarcação dos atos que podem ser considerados como cooperativos. Como se depreende do Relatório de Trabalho Fiscal, até julho de 2001 a interessada considerava parte dos pagamentos dos planos de saúde como advindos de atos não cooperativos. A partir daquele mês mudou de entendimento, considerando os referidos pagamentos como totalmente advindos de “atos cooperativos”. O autuante, por sua vez, considerou apenas como advindas de atos cooperativos **as receitas oriundas da Câmara de Compensação**.

Malgrado não aderir à corrente que propugna pelo “alcance restrito da noção de ato cooperativo”, esposada pelo autuante, considero como tributáveis os resultados das cooperativas decorrentes dos pagamentos das diversas modalidades de planos de saúde.

Entendo, com Wilson Alves Polônio (Manual da Sociedades Cooperativas, 2ª edição, editora Atlas, pág. 51), que as cooperativas praticam, essencialmente, dois tipos de negócios: o negócio-fim, que é aquele realizado entre o associado e a cooperativa; e o negócio-meio, que é aquele realizado entre a cooperativa e o mercado — considerando a junção dos mencionados negócios, para efeito de interpretação, de ciclo operacional.

Assim, os principais ciclos operacionais são: (i) ‘aquisição/produção/venda’, na cooperativa de produção; (ii) ‘aquisição/venda’, na cooperativa de consumo ou na de produtores; (iii) ‘captação de recursos/concessão de empréstimos’, na cooperativa de crédito; e (iv) contratação/prestação de serviços, na cooperativa de trabalho. Nos demais tipos de cooperativas, para outras classificações porventura adotadas, esses ciclos operacionais certamente estarão presentes.

Estabelecido o ciclo operacional de determinada cooperativa, a presença dos associados em um dos pólos, caracterizando o negócio-fim, é o que determina o ato cooperativo. *Contrario sensu*, a ausência do associado de forma direta, caracteriza a operação, de plano, como ato não cooperativo.

Mutatis mutandis, haja vista o exemplo referir-se a uma cooperativa de produção, esta é a linha de raciocínio adotada pela Receita Federal, como se depreende da Orientação Interna nº 29/78 (copiada da solução de consulta SRRF/7ª RF/Disit nº 76, de 22 de abril de 2002):

‘a) quando a cooperativa for para venda dos produtos dos associados, os rendimentos da venda dos mesmos serão sempre não tributados, independentemente de quem os comprar.

b) a orientação acima é aplicável inclusive no caso de os produtos (adquiridos de associados) sofrerem prévia industrialização na cooperativa.

c) em se tratando de cooperativas agropecuárias ou de pesca que, necessitando completar lotes destinados ao cumprimento de contratos, ou suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais, venham a adquirir produtos de não associados, os resultados provenientes da venda desses produtos serão tributados.’

No mesmo sentido, concluiu a mencionada solução de consulta.

No caso dos planos de saúde resta claro que os médicos associados não participam, necessariamente, do referido ciclo operacional. Consabido é que tais planos são contratados por preço global não discriminativo, assegurando-se ao contratante serviços de hospitais, exames, atendimento por médicos não associados, etc., o que, evidentemente, não configura a participação dos

associados em um dos pólos do mencionado ciclo operacional, tratando-se de pura operação mercantil.

Esse mesmo entendimento foi esposado no PN CST 38/80. Vale reproduzir alguns de seus dispositivos:

3. DAS COOPERATIVAS DE MÉDICOS

3.1 – Atos Cooperativos.

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrangidas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e o recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

3.2 – Atos diversos dos legalmente permitidos.

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

3.3 – Intermediação.

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

3.4 – Organização Mercantil.

Estas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional, neste particular, envolve (1) atividade econômica, (2) fins lucrativos, (3) habitualidade, (4) organização voltada à circulação de bens e

serviços e (5) assunção de risco. Esta afirmação melhor estará corroborada se abstrairmos, dentre as obrigações assumidas com a clientela, a de prestação de serviços médicos pelos próprios associados; percebe-se, então, que seria lógica e juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços.'

O Judiciário também tem-se posicionado dessa maneira, como se vê dos Acórdãos colacionados no Relatório de Trabalho Fiscal.

Neste contexto, não cabe anuência à alegação de inocorrência da hipótese de incidência do IRPJ, bem assim à da inexistência de sua base de cálculo, como se tentou inculcar na impugnação."

Descabem, pois, as alegações da recorrente quanto a esse ponto.

Do lançamento da CSLL

Quanto à CSLL, como frisado pelo autuante e se vê dos Demonstrativos das fls. 55 a 59, não foram abatidas as mencionadas receitas de intercâmbio, visto que não existe previsão legal para isso.

De fato, a CSLL incide sobre todo o resultado da cooperativa, independentemente de tal resultado ser oriundo de atos cooperativos. Nesse sentido já se posicionou esta DRJ por meio do Acórdão nº4. 847/03, do qual transcrevemos, por pertinente, o seguinte excerto:

'A Constituição Federal de 1988, ao instituir uma nova ordem jurídica no país, estabeleceu em seu art. 195 que a seguridade social seria financiada por toda a sociedade, tendo como fonte de recursos, entre outras, a Contribuição Social sobre o Lucro. Dispõe tal artigo no caput, inciso I, §7º:

'Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma 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;

[...]

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

Como se depreende do § 7º acima, a previsão constitucional de isenção para tal contribuição cinge-se às entidades beneficentes de assistência social, que não é o caso da interessada.

Por seu turno, ao instituir a Contribuição Social sobre o Lucro, a Lei nº 7.689/88 atendeu ao disposto no *caput* do supracitado art. 195, definindo, em seu art. 4º, que

‘são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária’.

A mencionada Lei também não isentou as sociedades cooperativas do recolhimento da CSLL. O seu art. 2º, § 1º, alínea ‘c’, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.134/90, relaciona os valores que devem ser adicionados/excluídos do resultado do período-base, na obtenção da base de cálculo da CSLL, não prevendo a exclusão dos resultados das sociedades cooperativas decorrentes da prática dos atos cooperativos.

O sobredito art. 2º estabelece que *‘a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda’*, o que torna inócua, desta sorte, a alegação de que “suas receitas e despesas” estão fora do campo de incidência de tal contribuição.

A Instrução Normativa SRF nº 198, de 29 de dezembro de 1988 (no mesmo sentido os Pareceres Normativos CST nºs 00665-1/91, 00147-2/93 e 01061-1/95), por sua vez, estabelece:

‘9. As sociedades cooperativas calcularão a contribuição social sobre o resultado do período-base, podendo deduzir como despesa na determinação do lucro real, a parcela da contribuição relativa ao lucro nas operações com não-associados.’

O que foi positivado pela Lei nº 8.212/91, que dispõe em seus arts. 11 e 15:

‘Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

...

II - receitas das contribuições sociais;

...

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

...

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

...

Art. 15. - (...)

...

Parágrafo único. Considera-se empresa, para os efeitos desta lei, o autônomo e equiparado em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (g.n.)

Há nesta própria Corte o entendimento de que a CSLL incide sobre os resultados positivos obtidos pelas cooperativas, sejam eles advindos de atos cooperativos ou não, como se depreende dos acórdãos a transcritos a seguir:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – SOCIEDADES COOPERATIVAS – O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com associados, os chamados atos cooperados, integra a base de cálculo da Contribuição Social. Exegese do artigo 111 da Lei nº 5.764/71, artigos 1º, 2º e 4º da Lei nº 7.689/88 e artigos 15, 22 e 23 da Lei nº 8.212/91.”(Acórdão 105-13.823, sessão de 9 de julho de 2002).

CSLL – COOPERATIVAS – Os resultados positivos apurados por cooperativas em decorrência de operações com seus associados integram a base de cálculo para apuração da contribuição social sobre o lucro líquido.” (Acórdão 105-13.855, sessão de 21 de agosto de 2002).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos das leis, sendo isentas da contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, tais como as fundações, associações e sindicatos (art.195 e § 7º - CF e ADN/CST nº 17/90). São contribuintes do referido encargo as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária, cabendo às sociedades cooperativas calcular a contribuição social sobre o resultado do período-base, podendo deduzir como despesa na determinação do lucro real, a parcela da contribuição relativa ao lucro nas operações com não associados. (Acórdão do 1º CC, nº 104-10.718/93, D.O.U. de 24/09/96, no mesmo sentido os Acórdãos nº 104-10.726/93 e 104-10.698/93).

Como se vê, não restam dúvidas acerca da incidência da CSLL sobre os resultados positivos porventura conseguidos pelas cooperativas.”

Essa é, inclusive, posição recente desta Turma, conforme se depreende do resultado do Acórdão cuja ementa se transcreve a seguir.

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ISENÇÃO. Sujeitam-se à incidência de CSLL quaisquer resultados positivos obtidos pela sociedade cooperativa, independentemente de serem originados da prática de atos cooperados ou não, pois a isenção sobre a referida contribuição, adstrita ao resultado advindo de atos cooperados, somente foi instituída com a edição da Lei nº 10.865/2004.

Os termos adotados no voto daquele Acórdão, quanto a este ponto, são a seguir transcritos.

“Na verdade, o debate pretendido pela autuada sobre a natureza de seus atos, se cooperativos ou não, não tem razão de ser quando se trata de exigência de CSLL relativa a períodos de apuração anteriores a 1.1.2005. Os resultados positivos das

sociedades cooperativas obtidos em períodos de apuração anteriores a 1º.1.2005 sujeitam-se integralmente à CSLL, independentemente da natureza dos atos que lhes deram origem.

Embora a defendente alegue que a cobrança da CSLL sobre o resultado positivo da cooperativa advindo de operações com cooperados se deu com base na IN SRF nº 390/04, entendo que não houve aí ofensa alguma ao princípio da legalidade. Ocorre que a referida IN não estabeleceu uma nova hipótese de incidência da CSLL; simplesmente confirmou o entendimento de que os resultados positivos obtidos até 31.12.2004 sujeitavam-se à tributação pela CSLL, já que não havia legislação alguma estendendo a isenção prevista para o imposto de renda à citada contribuição. Essa isenção, em vigor a partir de 1º. 1.2005, somente surgiu no ordenamento jurídico por força do art. 39 da Lei nº 10.865/2004, o que ratifica o entendimento firmado pela Administração Tributária de que até 31.12.2004 não existia isenção de CSLL para os atos cooperativos.”

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário apresentado.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira - Redator do voto vencedor.

Designado para redigir o voto vencedor quanto a matéria exigência da CSLL incidente sobre atos cooperativos, passo ao voto.

Essa matéria não é nova no CARF muito menos neste Colegiado.

A decisão de 1ª. instância foi no sentido de que a CSLL incide tanto sobre os atos-cooperativos como sobre as operações com não cooperados, posição defendida pelo nobre conselheiro Relator.

Quanto a não incidência sobre atos cooperativos é remansosa a jurisprudência desse colegiado, cite-se o acórdão CSRF/01-05.874, proferido na sessão de 11/08/2008:

CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - OPERAÇÕES COM COOPERADOS - SOBRAS LÍQUIDAS - NÃO INCIDÊNCIA - Em relação aos atos cooperativos, os resultados positivos da sociedade cooperativa não tem natureza de lucros como definido na legislação tributária e comercial, não se subsumindo a norma de incidência da contribuição social sobre o lucro. Recurso especial negado. (Recurso especial do Procuradoria da Fazenda Nacional negado provimento)

Do voto condutor do aludido acórdão extrai-se os seguintes fundamentos:

(..) Depreende-se do relatado que a Recorrente ingressou com recurso especial a esta Colenda Câmara insurgindo-se contra decisão do Conselho de Contribuintes que deu provimento ao recurso para afastar a tributação da CSLL de sociedades cooperativas.

Essa matéria vem sendo decidida, reiteradas vezes, por essa Turma, sempre nosentido de afastar a exigência da CSLL sobre o resultado auferido com atos cooperados. De fato, a hipótese de incidência tributária descreve a ocorrência de "lucro", termo de conteúdo semântico bem definido em nosso ordenamento jurídico e relacionado sempre à atividade mercantil. Como o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias como explicitado na própria lei das cooperativas (art. 19 da Lei nº 5.764/99), não há como se aceitar a possibilidade de subsunção do resultado positivo apurado pela sociedade cooperativa à Lei nº7.689, de 1988, norma de incidência da CSLL.

É o que depreende do acórdão CSRF/01-05.674, de 11/06/2007, assim ementado:

CSLL — SOCIEDADES COOPERATIVAS — OPERAÇÕES COM COOPERADOS — SOBRAS LÍQUIDAS — NÃO INCIDÊNCIA — A base de cálculo da Contribuição Social é o lucro líquido ajustado. Se a fiscalização não demonstra que a cooperativa auferiu receitas em operações com não cooperados, não há lucros passíveis de incidência da contribuição, nos precisos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689/88, c/c os arts. 79 e III da Lei nº 5.764/71.

Recurso especial negado.

Dessa forma, acompanho a decisão recorrida em afastar a tributação dos atos cooperados.

Resta examinar a tributação sobre atos não cooperativos. Como aduz a própria autuadas, o resultado do exercício foi de perda de R\$ 1.128.487,23, e que a sobra auferida decorre da correção monetária do patrimônio da cooperativa, ou seja, decorrente apenas de efeitos inflacionários.

Na verdade, o Parecer Normativo CST nº33, de 1980, orienta no sentido de as cooperativas tributarem o lucro inflacionário apurado de forma proporcional entre as operações com associados e não associados. Decerto, esse Parecer restringe-se a orientar a apuração do imposto sobre a renda, eis que não havia CSLL à época em que foi editado, mas o raciocínio que o fundamenta é inteiramente aplicável também ao caso aqui examinado.

Verifica-se, portanto, que a tributação alcançou todo o resultado da sociedade cooperativa quando era factível a apuração, pelo menos proporcional, da parcela que corresponde aos atos cooperados. Como cabe ao Conselho de Contribuinte atuar apenas como revisor negativo da exigência fiscal, não vejo com o lançamento possa prosperar na forma em que foi realizado.

Dado o exposto, nego provimento ao recurso especial.

Quanto as demais matérias, acompanhei o ilustre conselheiro Relator.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, cancelando tão somente a exigência da CSLL incidente sobre atos cooperativos.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira