



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13971.002376/2004-55
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.735 – 1ª Turma
Sessão de 18 de setembro de 2013
Matéria CSLL - COOPERATIVA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIMED ALTO VALE COOPERATIVA MÉDICA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2004

INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ESPECIAL SOBRE MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF Nº 83. IMPOSSIBILIDADE.

O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004.

Recurso Especial do Procurador Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial do Procurador.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc - Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente) e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento).

Relatório

Cientificada da decisão de Segunda Instância, em 16/05/2011 (fls. 367), a Fazenda Nacional, por seu procurador, legalmente habilitado, junto a Turma Julgadora, apresenta, tempestivamente, em 16/05/2011, seu Recurso Especial (fls. 371/381), para a 1ª Turma de Julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma da decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº 1402-00-082, de 25/01/2010 (fls. 362/366) cuja decisão, por maioria de votos, deu provimento ao recurso interposto pela contribuinte UNIMED Alto Vale Cooperativa Médica (fls. 246/305).

O pleito da Fazenda Nacional busca amparo no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010.

Consta dos autos que contra a contribuinte, UNIMED Alto Vale Cooperativa Médica, foi lavrado, em 13/12/2004, Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls.52/68), com ciência através de AR, em 15/12/2004 (fl.57), em que foi exigido o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 40.539,96, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do tributo referente ao exercício de 2004.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização em que a autoridade fiscal lançadora entendeu haver Exclusões ao Lucro Líquido antes da CSLL sobre o lucro. Infração capitulada no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 19 da Lei nº 9.249, de 1995.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclareceu, através do Termo de Verificação de Infração (fls. 46/51), lavrado em 13/12/2004, as irregularidades apuradas.

Impugnado, tempestivamente, o lançamento, em 12/01/2005 (fls. 59/88), instruído pelos documentos de (fls. 89/118) e após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro – RJ I, em 14/11/2007, houve por bem julgar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário lançado (fls.228/239), lastreado no argumento básico de que até 31.12.2004, os atos cooperativos integravam a base de cálculo da CSLL.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 10/12/2007, conforme Termo constante à fl. 245, e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, tempestivamente, em 09/01/2008, o seu Recurso Voluntário (fls. 246/305).

Aludido recurso foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a qual, através do Acórdão nº 1402-00-082, de

25/01/2010 (fls. 362/366), por maioria de votos, deu provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva (Relatora) e Antonio Bezerra Neto, conforme se verifica de sua ementa e decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 2004

Nulidade

O enfrentamento das questões na peça de defesa com a indicação dos enquadramentos legais denota perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento. No caso, foram asseguradas a Recorrente as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa e assim não tem cabimento a nulidade do ato administrativo.

Atos Cooperativos

Os fatos econômicos decorrentes de atos cooperativos não representam receitas nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa. Exatamente porque quando a cooperativa atua nesses limites, ela é simplesmente o meio para que os cooperados auferam receitas nas relações com terceiros, utilizando-se da estrutura organizacional da cooperativa. O art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71 chancela isso, de modo que o art. 39, caput, da Lei 10.865/04 não traz inovação jurídica.

Exigência de CSL descabida sobre fatos econômicos anteriores a 1º/01/2005, decorrentes de atos cooperativos.

Acordaram os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva (Relatora) e Antonio Bezerra Neto, que negavam provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Shigueo Takata.

Cientificada, formalmente, da decisão de Segunda Instância, em 16/05/2011, conforme Termo constante à fl. 367, a Fazenda Nacional, através do seu representante legal, interpôs, de forma tempestiva (16/05/2011), Recurso Especial de fls. 371/381, com amparo no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o v. acórdão recorrido decidiu pela ilegalidade da incidência da CSLL sobre os atos cooperativos por considerar que estes não representam receita nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) das sociedades cooperativas;

- que diferentemente, os vv. acórdãos paradigmas (nºs. 191-00.110 e 105-13.823), decidiram que, até 1º de janeiro de 2005, a CSLL era devida pelas sociedades cooperativas, sendo certo que a base de cálculo dessa contribuição social era o resultado positivo auferido no exercício financeiro, não havendo distinção na lei entre atos cooperados ou não cooperados;

- que como se vê, tanto o v. acórdão recorrido quanto os vv. Acórdãos paradigmas tratam da mesma situação fática: validade da incidência da CSLL sobre a receita decorrente da prática de atos cooperados anteriormente a 1º de janeiro de 2005;

- que, porém, as soluções jurídicas foram completamente divergentes. Enquanto os arestos paradigmas acolhem a tese de que a CSLL incide sobre o resultado obtido em atos cooperados, o julgado recorrido entende que as sobras líquidas apuradas em atos cooperativos, por não terem natureza jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso;

- que a incidência da CSLL sobre as chamadas “sobras” das cooperativas é depreendida com análise da própria lei instituidora do tributo (Lei 7.689/88) e da lei cooperativista (Lei nº 5.764/61) que, ao contrário do aduzido pela 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF, apenas afasta a exigência de imposto sobre a renda auferida com atos cooperados;

- que tal quantia a lei chama “sobra líquida”, exige o retorno da “sobra” ao cooperativado, como característica que distinguiria a cooperativa das demais sociedades. Sem dúvida, entretanto, esta “sobra” provém da subtração entre despesas e receitas da cooperativa, ou seja, seu antecedente é a apuração de resultado financeiro positivo pela cooperativa ao final de certo período;

- que sendo assim, as “sobras líquidas” se referem aos próprios lucros líquidos, ou lucros apurados em balanço, que devem ser distribuídos sob a rubrica de retorno ou como bonificação aos associados, não em razão das cotas-parte de capital, mas em consequência das operações ou negócios por eles realizados na cooperativa;

- que assim, o fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de “sobra” não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados (sobras), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto o lucro deve guardar ralação com a contribuição do capital;

- que em relação à incidência da contribuição social sobre o resultado positivo do exercício auferido pelas cooperativas, resultante da interpretação da própria norma instituidora do tributo, foi corroborada nos artigos 15 e 23 da Lei 8.212/88;

- que assim, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é devida por todas as sociedades cooperativas e incide sobre todos os seus resultados, sejam eles relativos às operações com associados ou não. (art. 10 da Lei nº 8.212/91, art. 4º da Lei nº 7.689/88 e IN SRF nº 198/88);

- que a par dessas disposições constitucionais, cabe esclarecer que não existe ainda a lei complementar prevista no art. 146, III, “c”, da CF/88, regulando o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. E a Lei nº 5.764/71, que foi recepcionada pelo § 2º do art. 174 da Constituição Federal como lei ordinária, não faz às vezes dessa lei complementar;

- que é perfeitamente legítima incidência da CSLL sobre o resultado positivo apurado pelo contribuinte nos atos denominados cooperados, nos termos do disposto nas leis nº 5.764/61, 7.689/88 e 8.212/91, devendo ser mantido, integralmente, o lançamento.

Seguem abaixo os acórdãos paradigmas apresentados (fls. 382/407), dos quais se transcreve as respectivas ementas nas partes que interessam:

Acórdão nº 191-00.110

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/04/2015 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI, Assinado digitalmente em 0

7/05/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 10/04/2015 por MARCOS VINICIU

S BARROS OTTONI

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA DA CSLL ANTES DA LEI Nº 10.865/04 E DE 1º/01/05 (ARTS. 39 C/C 40). ATOS COOPERADOS E NÃO COOPERADOS. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE.

A Constituição Federal não concedeu imunidade tributária para a incidência de CSLL às sociedades cooperativas. Somente a partir de janeiro de 2005 a norma tributária concedeu-lhe a isenção dessa contribuição social. Até então a CSLL era devida pelas cooperativas e a base de cálculo é o resultado positivo auferido no exercício, não distinguindo a lei entre atos cooperados ou não cooperados, seguindo a norma que institui a CSLL o espírito do Povo Constituinte em responsabilizar toda a sociedade ao financiamento da seguridade social, privilegiando o princípio da solidariedade.

RESULTADO POSITIVO. SOBRAS/LUCRO/RESULTADO. PROVA.

Nas cooperativas, sobretudo as de crédito, o contribuinte deve comprovar que o resultado positivo do exercício reverteu totalmente em benefício aos cooperados, mutuários, para descaracterizar a obtenção de 'lucro' na atividade, escapando da hipótese de incidência descrita na norma constitucional (art. 195, inciso I, alínea 'c', da Carta Magna).

Recurso Voluntário Negado.

Acórdão nº 105-13.823

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.

Recurso não provido.

Após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais exarou o Despacho nº 1400-00.447, de 17/08/2011 (fls. 409/410), dando seguimento ao Recurso, por satisfazer os pressupostos regimentais.

Ciente do Acórdão recorrido e do Despacho de Admissibilidade, em 22/09/2011 (fl. 432), a contribuinte apresenta, tempestivamente, em 07/10/2011, as suas contrarrazões (fls. 433/486), baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que as cooperativas são sociedades de pessoas constituídas nos termos da Lei Federal nº 5.764/71 para prestarem serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades ou empresas que atuam no setor econômico em razão de apresentarem características específicas, que as diferenciam totalmente das empresas de capital;

- que fica nítido que a lei cooperativista adotou a doutrina de que a cooperativa tem por fim servir aos associados, mediante o exercício de uma atividade econômica de proveito comum, em intuito de lucro, o que importa dizer que o fim da

cooperativa é gerir e administrar, desinteressadamente, em regime de mutualidade, as atividades dos cooperados, para a satisfação de suas necessidades econômicas. É com essa característica básica, ser uma sociedade sem fins lucrativos, que as cooperativas se destacam no ordenamento jurídico e é ainda essa peculiaridade que possibilita a sua inserção como entidade diferenciada perante as normas tributárias em vigor;

- que assim, a atividade da Recorrida, não guarda nenhuma correlação, em termos de sua natureza jurídica, com o objeto da contratação realizada pelos seus sócios, pois se limita a praticar o “ato cooperativo” exclusivamente com seus associados;

- que por conseguinte, a sua atividade 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;

- que as empresas obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real, ou que fizerem a opção por este regime, deverão também apurar a CSLL devida com base na escrituração comercial, com os ajustes (adições, exclusões e compensações) previstos na legislação;

- que, portanto, como percebe-se e extrai-se, a atividade da Recorrida não lhe é vedada, pelo contrário, lhe é permitida e garantida por vários dispositivos legais vigentes, razão porque não lhe retira, em absoluto, a qualidade de sociedade especial, cujo resultado, que é outorgado aos cooperados e não à sociedade, estando abrangido pela isenção do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, em face do disposto na Lei n.º 5.764/711 (art. 111), que apenas ressalva como tributável eventual resultado decorrente dos atos “não cooperados” por ela expressamente definidos (cf. arts. 85, 86 e 88, da Lei n.º 5.764/71);

- que convém destacar, também, o fato de que inclusive a nossa Lei Máxima apóia e estimula o cooperativismo (art. 174, §2º), principalmente na área da saúde que é dever do estado garantir mediante políticas sociais e econômicas (art. 196, CF/88), bem ainda, considerados de relevância pública as ações e serviços empreendidos exatamente dentro do campo de atuação da Recorrida (art. 197, CF/88) e tendo preferência as entidades sem fins lucrativos (art. 199, §1º da CF), é de causar espécie a atitude antijurídica do fisco, porque, se não há IRPJ a pagar, em face do quanto foi dito, até porque já recolhido o imposto sobre o resultado que, por lei, está sujeito à tributação (conforme princípio e jurisprudência já citados), nada deve a Recorrida e, consequência lógica, não merece serem acolhidas as razões contidas Processo nº 13971-002.376/2004-55 – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido;

- que por outro lado, ressaltamos que segundo o artigo 142 do CTN, para que a autoridade administrativa constitua o crédito tributário, é indispensável, a teor do próprio texto legal, que ela verifique a ocorrência do fato gerador, ou seja, significa que sempre necessita comprovar, senão pelo menos demonstrar com base em elementos reais a efetividade dos supostos fáticos da tributação;

- que dessa forma, é fora de qualquer dúvida que o modo como o Fisco apontou o fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL em questão se mostra absolutamente imprestável, arbitrário, e por conseguinte, nulo de pleno direito, para sustentar a realização do ato administrativo do lançamento tributário;

- que logo se vê, data vênica, que, não obstante o esforço da Recorrida em demonstrar o contrário, o Auditor Fiscal da Receita Federal partiu de premissa manifestamente

equivocada, considerando tratar-se de atos não –cooperativos, quando na realidade a presente lide prende-se exclusivamente na configuração de atos cooperativos;

- que o artigo 79, da Lei nº 5.764/71, não pode ser interpretado literal e isoladamente, sob pena de negarmos a existência de um sistema jurídico;

- que ressalta à obviedade que a sociedade cooperativa, no intuito de alcançar seus objetivos sociais, pratica diversas operações, inclusive com terceiros, como bem observou o saudoso Walmor Franke (Doutrina e aplicação do direito cooperativo. Poro Alegre, 1983, p. 113-115), no início da década de 80;

- que a finalidade das cooperativas é congregar seus cooperados, prestando-lhes os serviços necessários para o desenvolvimento de sua atividade econômica;

- que dentro desse contexto, a contratação de serviços ou aquisição de bens de terceiros é indispensável para o cumprimento de sua finalidade, à medida que, sem essas operações, o exercício da atividade de seus cooperados fica prejudicado. No caso específico da Recorrida, o exercício da atividade dos cooperados depende da contratação de serviços de laboratórios, hospitais, clínicas, além da utilização de medicamento;

- que a recorrida tem cooperados os médicos. O serviço é prestado aos pacientes. Estes, portanto, não podem ser visto como terceiros alheios ao ato cooperativo. O ato cooperativo compreende meios e fins;

- que além da natureza não lucrativa das cooperativas, soma-se um segundo elemento, que é traço característico dessas entidades: as cooperativas, como sociedade de pessoas, de natureza civil, que existem para prestar serviços aos associados e que funcionam como “órgão técnico dos associados”, quando da prática de quaisquer atos cooperativos (meio ou fim), não estão agindo em nome próprio, ou na busca de resultados para si, mas sim, para aqueles que representam, afastando do resultado positivo auferido a natureza de lucro. Até mesmo porque estas “receitas” serão tributadas nas pessoas físicas dos cooperados;

- que a premissa faturamento/receita é expressamente afastada pelo art. 79 da Lei nº 5.764/71, segundo o qual a realização dos atos cooperados não induz a existência de ato mercantil, ou seja, lucrativo;

- que a instrução Normativa/SRF nº 198/1988, a qual fundamentou o relatório do auditor fiscal, dispôs no item 9 que as sociedades cooperativas calcularão a contribuição social sobre o resultado do período – base, podendo deduzir como despesas na determinação do lucro real, a parcela da contribuição relativa ao lucro nas operações com não associados, ou seja, que a contribuição será calculada inclusive sobre resultados das operações;

- que se denota claramente que a exação recai em pretensão de tributar o lucro, decorrente genericamente de toda a atividade da cooperativa. Entretanto, lucro – base de cálculo da CSLL – é o resultado positivo experimentado pela pessoa jurídica empresarial, num dado período de apuração, abatidos os valores empregados para obtê-lo. O lucro enseja um acréscimo na capacidade do contribuinte;

- que as cooperativas não estão sujeitas a incidência do IRPJ e CSLL sobre os resultados auferidos com a prática de atos cooperativos;

- que ora, não havendo lucro – ou renda – não há base de cálculo a ser tributada, razão pela qual não há incidência de CSLL sobre as sobras líquidas das cooperativas. É por essa razão que inexistem valores a serem auferidos sobre os atos cooperativos praticados pela Recorrida;

- que não é normal existir regra de lei que converte o não tributável em tributável, pelo fato do contribuinte ter cometido o que o Fisco entende ser uma irregularidade;

- que converter parcela intributável, com base em uma censura de procedimento exclusivamente societário, sem qualquer prejuízo ao Fisco, tal consequência, que ainda assim seria discutível ao lume do Código Tributário Nacional, deveria vir expressa, explícita e manifestamente prevista no texto legal;

- que impossível penalizar, sob a alegação de suposta prática de ato ilícito, um contribuinte, fugindo do princípio da legalidade tributária, estabelecendo um tributo que não está previsto em lei, qual seja a exação sobre atos cooperativos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, Redator Ad Hoc Designado

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este Conselheiro foi designado Redator Ad Hoc pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF, nos termos do item III, do art. 17, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Destarte, levando-se em consideração a minuta de acórdão inicialmente apresentada pelo relator original quando do julgamento do recurso, bem como o seu resultado, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso na Ata da sessão ocorrida em setembro de 2013, passo a formalizar o voto do relator do acórdão:

Tendo a Fazenda Nacional tomado ciência do decisório recorrido em 16/05/2011 (fls. 367) e protocolizado o apelo em 16/05/2011 (fls. 371/381), dentro do prazo de 15 (quinze) dias, evidencia-se a tempestividade do Recurso nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Não obstante o Recurso Especial ter sido admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, cumpre destacar que o mesmo não pode ser conhecido, uma vez que discute matéria já sumulada por esta Corte administrativa.

Segundo o entendimento sumulado em comento, o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004. (Súmula CARF nº 83).

Processo nº 13971.002376/2004-55
Acórdão n.º **9101-001.735**

CSRF-T1
Fl. 6

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, não conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se integralmente o acórdão recorrido.

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc