



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

Processo nº 13971.002376/2004-55
Recurso nº 165.221 Voluntário
Acórdão nº 1402-00.082 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2010
Matéria CSLL - ANO-CALENDÁRIO: 2004
Recorrente UNIMED ALTO VALE COOPERATIVA MÉDICA
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

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 à 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

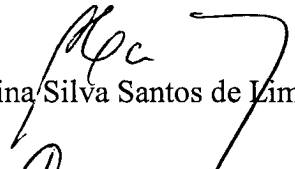
Os fatos econômicos decorrentes de atos cooperativos não representam receitas nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa. Exatamente porque quando a cooperativa atua nesses limites, ela é simplesmente o meio para que os cooperados auferam receitas nas relações com terceiros, utilizando-se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

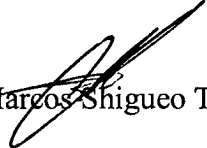
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam 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 Shiguelo Takata.




Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

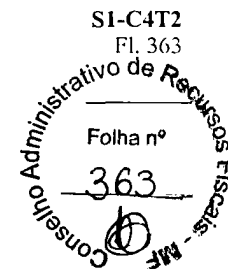

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora


Marcos Shiguelo Takata – Redator-Designado

EDITADO EM: **30 MAR 2011**

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Albertina Silva dos Santos Lima, Antônio Bezerra Neto, Carmen Ferreira Saraiva, Carlos Pelá, Marcos Shiguelo Takata e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Processo nº 13971.002376/2004-55
Acórdão n.º 1402-00.082



Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 52/56, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$40.539,96, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, juros de mora e multa proporcional, referente ao ano-calendário de 2003, tendo em vista a exclusão da base de cálculo de “*todos os valores relativos ao Resultado Operacional dos atos cooperados*” (§§ do art. 2º da lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 e art. 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995).

Cientificada em 15/12/2004, fl. 57, a Recorrente apresentou a impugnação, fls. 59/88, em 12/01/2005, argumentando em síntese que a exigência não deve prosperar. Suscita que a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, normatiza que a não incidência tributária alcança os resultados positivos decorrentes de atos cooperativos com os seus cooperados, porque não originam lucro, nos termos da legislação que trata da contribuição em comento. Discorda da aplicação da multa de ofício e da incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Selic para títulos federais, bem como requer realização de perícia.

Está registrado como resultado do Acórdão da 3ª TURMA/DRJ-Rio de Janeiro I/RJ nº 12-17.070, de 14/11/2007, fls. 228/239: “*Lançamento Procedente*”. Consta que a prova pericial foi indeferida por ser considerada prescindível. A exigência foi mantida, uma vez que somente a partir de 1º/01/2005, com a entrada em vigor do art. 39 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperativos, passaram a não integrar a base de cálculo da CSLL. Com base na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não cabem reparos à aplicação da multa de ofício e à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Selic.

Notificada em 10/12/2007, fl. 245, a Recorrente apresentou o recurso voluntário, fls. 246/305, em 09/01/2008, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade.

Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge afirmando que o lançamento é nulo de pleno direito, haja vista “*impropriedades técnicas e ausência de fundamentação legal*”. Afirma que a autoridade fiscal se utilizou a discricionariedade e de arbitrariedade. Esclarece que o débito deve ser “*objeto de circunstanciado relatório que deverá conter claros e suficientes elementos de convicção*”.

Tece esclarecimentos sobre a natureza jurídica de seu objeto social, qual seja “*prestação recíproca de um auxílio que vai substituir uma atividade que, não fora a cooperativa, teria que ser desempenhada, individualmente por cada um [...] tem por fim servir aos associados, mediante o exercício de uma atividade econômica de proveito comum, sem intuito de lucro [...]*” mesmo porque não pratica a mercancia (art. 4º da Lei nº 5.764, de 1971).

Ainda diz

[...] 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. [...]

Elucida a origem da CSLL, embasada em toda a legislação de regência. Informa que como uma cooperativa de trabalho médico é isenta de CSLL e de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, em conformidade com o art. 111 da Lei nº 5.764, de 1971 e o Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966.

Explica detidamente a conceituação de atos cooperativos em face de suas atividades e do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, que deve ser interpretado de forma sistêmica. Reitera que sendo uma cooperativa de trabalho médico pratica somente atos cooperativos, não tem finalidade lucrativa, bem como não se dedica à atividade de mercancia. Neste contexto argumenta ser imprescindível a contratação de serviços ou aquisição de bens de terceiros, que no caso são pacientes (art. 86 da Lei nº 5.764, de 1971).

Indica as normas aplicáveis, dentre elas se encontram o art. 195 da Constituição Federal - CF, art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988 e art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971. Acrescenta ser uma sociedade simples de pessoas de natureza civil, o que afasta a natureza de lucro do resultado positivo auferido, porque os rendimentos distribuídos devem ser tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas - IRPF, tendo como contribuintes os cooperados. Nesse sentido, entende que a exigência afronta as disposições do art. 109 e do art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN. Alega que a Instrução Normativa SRF nº 198, de 1988, se aplica tão-somente às sociedades empresárias.

Explica o adequado tratamento tributário dispensado às cooperativas no sentido de desonerar suas sobras em razão dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, de acordo com o art. 145, o art. 146 e o art. 174 da CF e art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971. Assim, defende que os referidos atos cooperativos estão fora do campo de incidência da CSLL.

Ampara-se no princípio da hierarquia legal, para mencionar que a Lei nº 7.689, de 1988, não revogou expressa ou tacitamente as disposições especiais contidas na Lei nº 5.764, de 1971, que tem estatura de lei complementar (art. 59 da CF).

Argúi inexistir a base de cálculo da CSLL, haja vista que não há que se falar em lucro. Desse modo, fundamenta-se na tese de que a constituição do crédito tributário fere o princípio da legalidade, porque não pode ser imputada a ela como sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN). Tendo em vista o princípio da eventualidade suscita que devem ser aplicados os entendimentos exarados nos Pareceres Normativos CST nº 38, de 1980 e nº 73, de 1975.

Com o objetivo de sustentar o argumento jurídico de que quer se socorrer interpreta a legislação que rege a questão litigiosa, citando princípios constitucionais que supostamente foram violados, entendimentos doutrinários e jurisprudência judicial e administrativa.

Em face do exposto requer o cancelamento do Auto de Infração.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheira CARMEN FERREIRA SARAIVA - Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência. Assim, dele tomo conhecimento.

A defesa alega que o Auto de Infração é nulo. Cabe ressaltar que o ato foi lavrado por servidor competente que regularmente intimou a impugnante para cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal, fls. 52/56. As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. Foi oferecida à interessada a oportunidade de apresentar, no prazo legal, a impugnação acompanhada de todos os meios de prova a ela inerentes. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e a indicação dos enquadramentos legais não propiciam a nulidade do ato em litígio (Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Nesse sentido, foram asseguradas à Recorrente as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal). Assim, não lhe cabe razão.

Com referência ao dever de lançar, esclareça-se que a autoridade administrativa possuindo competência privativa efetuou o lançamento, cuja atividade é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art 142 do Código Tributário Nacional). No presente caso o servidor competente verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal (art. 10 e art. 14 do Decreto 70.235, de 1972). No exercício da função pública, a autoridade administrativa corretamente lavrou o Auto de Infração com observância de todos os requisitos legais que lhe conferem existência, validade e eficácia. Logo, o lançamento não padece de vícios de forma.

Em sua defesa argúi resumidamente que os atos cooperativos são isentos de CSLL.

A Lei nº 5.764, de 1971, assim determina:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

[...]

VII – retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

[...]

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

[...]

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

[...]

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta de Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para a incidência de tributos.

[...]

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

É fato notório que a Recorrente é uma cooperativa de médicos e que a base no valor de R\$240.377,90 que serviu para o cálculo CSLL do ano-calendário de 2003 objeto do lançamento se refere ao resultado operacional dos atos cooperativos, em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal – TVF, fls. 46/51.

Em relação ao instituto da isenção, o Código Tributário Nacional determina:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

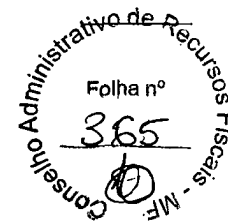
II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Nesse sentido, note-se que a legislação tributária que trata de outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, sem a aplicação dos princípios gerais de direito privado, previstos no art. 109 e 100 do mencionado Código Tributário Nacional.

A CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, que prescreve:





Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.

[...]

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Por seu turno, a Lei nº 10.865, de 2004, prevê expressamente:

Art. 39. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

[...]

Art. 48. Produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005 o disposto no art. 39 desta Lei.

Diferentemente do entendimento da Recorrente, o presente caso não se trata de não incidência já que ela é uma pessoa jurídica domiciliada no País Também não é uma situação de imunidade uma vez que a o art. 174 da Constituição Federal, como norma de eficácia limitada, depende da edição da lei que deve apoiar e estimular o cooperativismo tão-somente. Cabe esclarecer que a isenção prevista na Lei nº 5.764, de 1971, alcança os tributos até então instituídos. Como a CSLL somente foi criada pela Lei nº 7.689, em 1988, não se pode concluir que o mencionado dispositivo, que trata de um benefício fiscal, fosse alcançar inclusive tributos criados posteriormente com base na competência da União prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988, já que para esta tese não há qualquer amparo normativo expreso.

Nesse sentido, a União se utilizando sua competência (§ 6º do art. 150 e art. 195 da Constituição Federal) instituiu a CSLL para todas as pessoas jurídicas. A Instrução Normativa SRF nº 198, de 1988, como um ato administrativo, se restringiu ao conteúdo e ao alcance da Lei nº 7.689, de 1988, que é sua matriz legal (art. 99 do CTN). Somente a partir de 1º/01/2005, mediante lei ordinária, a isenção da CSLL foi outorgada para os atos cooperativos. Observando a premissa legal de que a atuação conforme a lei e o Direito é o critério que deve ser observado nos processos administrativos, a autoridade fiscal aplicou as determinações positivadas sobre a questão litigiosa afastando qualquer método hermenêutico diverso daquele indicado na norma, bem como o aparente conflito de normas ou antinomia relativamente à hierarquia das leis e à especialidade (art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC e art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999). Por conseguinte, no ano-calendário de 2003 os atos cooperativos estavam no campo de incidência da CSLL. Assim, o lançamento está correto.

No que se refere à aplicação retroativa da lei, o Código Tributário Nacional apresenta um rol taxativo das situações excepcionadas ao princípio da irretroatividade legal:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Analisando as hipóteses transcritas, verifica-se que nenhuma se aplica ao caso tratado nos autos, já que a Lei nº 10.865, de 2004, instituiu uma isenção. Assim, não tem cabimento a aplicação retroativa de uma lei que não contenha dispositivo expresso de que seja interpretativa. Também não se pode inferir que esta norma foi editada com o objetivo de ratificar uma isenção pré-existente por absoluta falta de amparo legal. Logo, não cabem reparos ao Auto de Infração.

Pertinente aos argumentos referentes ao IRPJ, cabe esclarecer que não podem ser analisados, já que o referido tributo não foi objeto de lançamento nos presentes autos. Em relação à aplicação dos entendimentos exarados nos Pareceres Normativos CST nº 38, de 1980 e nº 73, de 1975, vale ressaltar que por se tratarem de atos anteriores à edição da Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a CSLL, não podem ser considerados no presente caso.

No que se refere à interpretação da legislação, entendimentos doutrinários e à jurisprudência indicados na peça recursal, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos aos quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

Em relação aos princípios constitucionais que a Recorrente entende que supostamente foram violados, cabe transcrever o enunciado da Súmula CARF nº 2, que é de adoção obrigatória (art. 72 do Anexo II da Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF), e que assim determina:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

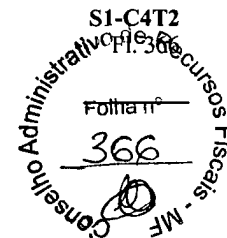
Logo, este argumento não pode prosperar.

Em face do exposto afastado a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso.



CARMEN FERREIRA SARAIVA

Processo nº 13971.002376/2004-55
Acórdão n.º 1402-00.082



Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Shigueo Takata - Redator-Designado

Peço vênia à nobre relatora, e me permito discordar de seu entendimento de que são tributáveis pela CSL os fatos econômicos de atos cooperativos, anteriores a 1º/01/2005.

Já tive oportunidade de deduzir, em diversas oportunidades, sobre a distinção entre atos cooperativos e atos não cooperativos praticados por cooperativa, para concluir que somente essas são alcançadas pelo CSL, assim como pelo IRPJ, pelo PIS e pela COFINS. Cito a título de exemplo, o Acórdão 1401-00.031.

Estruturalmente, as cooperativas, quer de trabalho, quer de produção, quer de consumo, quer de crédito, são formas organizacionais de *internalização* do interesse social, isto é, voltadas para dentro, e não orientadas para o mercado (*externalização* do interesse social). Daí se falar que os atos cooperativos, e suas consequentes relações (= efeitos dos atos), são *interna corporis*.

Pode-se dizer, pois, que os atos corporativos são endógenos, e não exógenos aos atores sociais dessa organização.

Por isso que os fatos econômicos que emanam dos atos cooperativos são conformados na prestação direta de serviços pela cooperativa a seus associados. A Lei 5.764/71 disciplina as sociedades cooperativas, e que em seus arts. 7º e 79 dispõem:

Art. 7º As cooperativas singulares¹ se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados.

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

¹ Art. 6º As sociedades cooperativas são consideradas:

I - singulares, as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos;

II - cooperativas centrais ou federações de cooperativas, as constituídas de, no mínimo, 3 (três) singulares, podendo, excepcionalmente, admitir associados individuais;

III - confederações de cooperativas, as constituídas, pelo menos, de 3 (três) federações de cooperativas ou cooperativas centrais, da mesma ou de diferentes modalidades.

Tais fatos econômicos não representam receita nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa. Justamente porque, sobre não ostentar fins lucrativos, a cooperativa, no exercício de *atos cooperativos*, expressa forma organizacional de *internalização do interesse social*, não dirigida ao mercado.

São esses fatos econômicos que não representam receita da cooperativa. Exatamente porque quando a cooperativa atua nesses limites, ela é simplesmente o *meio* para que os cooperados ou associados auferam receitas nas relações com terceiros, utilizando-se da estrutura organizacional da cooperativa.

Esses fatos econômicos decorrentes de atos cooperativos não representam receita nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa.

Portanto, da mesma forma como sucede com o IRPJ, para a CSL (art. 2º, *caput* e § 1º, da Lei 7.689/88; resultado do exercício é o lucro antes da provisão para o imposto de renda e para a contribuição social sobre o lucro líquido, conforme o art. 187 c/c o art. 189, *caput*, da Lei de S.A.), tais fatos econômicos não compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa. É o art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71 que chancela isso.

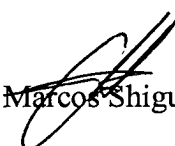
Nesse sentido, o art. 39, *caput*, da Lei 10.865/04 não traz inovação jurídica, ao que já preconizava a Lei 5.764/71.

Tenho como inevitável essa conclusão, numa *interpretação sistemática e finalística* e, sobretudo, porque o contrário seria dar *carta branca* ao legislador para deitar por terra retroativamente tudo o que ele mesmo já legislou, com conseqüente insegurança jurídica. Nessa toada, bastaria o legislador criar nova lei e dizer o que já *tinha dito antes*, para com isso pretender extrair a exegese de que, então, o que havia sido dito antes “*não era*” e *só passou a “ser”* a partir da nova lei.

Por conseguinte, entendo que a exigência da CSL deve ser reservada somente sobre a mesma base de cálculo apurada para o IRPJ.

Sob essa ordem de considerações e juízo dou provimento ao recurso para afastar a exigência da CSL sobre fatos econômicos decorrentes de atos cooperativos.

É o meu voto.


Marcos Shigueo Takata