



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

Processo nº 13971.002390/2004-59
Recurso nº 163.036 Voluntário
Acórdão nº 1802-00.358 – 2ª Turma Especial
Sessão de 26 de janeiro de 2010
Matéria CSLL.
Recorrente Uniodonto de SC Cooperativa Administradora de Contratos.
Recorrida 3ª Turma/DRJ - Florianópolis/SC.

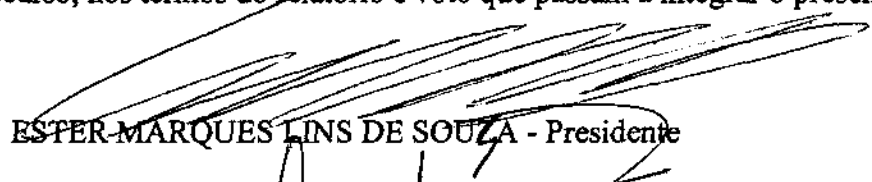
ANO CALENDÁRIO: 2000, 2001 e 2002.

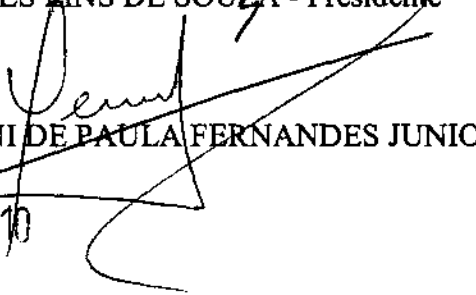
SOCIEDADES COOPERATIVAS. CONTRATAÇÃO COM TERCEIROS.
CARACTERIZAÇÃO DE ATO COOPERATIVO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não considera-se cooperativo o ato praticado entre a cooperativa e terceiro não cooperado, impossibilitando a fluência da benesse tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ESTER MARQUES LINS DE SOUZA - Presidente


EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR - Relator

EDITADO EM: 19 MAR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ester Marques Lins de Sousa (Presidente da Turma), João Francisco Bianco (Vice-Presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Natanael Vieira dos Santos (Suplente convocado), Nelso Kichel (Suplente convocado) e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior. Ausente justificadamente o conselheiro Leonardo Lobo de Almeida..

Relatório

Ocupamo-nos de Recurso Voluntário cuja pretensão é reformar decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ de Florianópolis/SC.

Sob análise consta o lançamento aperfeiçoado nos termos do auto de infração (fls. 87 – 89), em que se exige Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos anos calendário 2000 a 2002. Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal (fls. 81 – 86) que da análise dos documentos apresentados pela recorrente no curso do procedimento fiscalizatório, e das correspondentes DIPJ, constatou-se que a contribuinte excluiu sistematicamente da base de cálculo da CSLL, todos os valores relativos ao resultado operacional dos atos cooperativos.

Assentou-se que as bases de cálculo foram declaradas pela recorrente e constam nos Demonstrativos de Apuração de Resultado, e que intimou-se a recorrente a apresentar a relação das ações judiciais referentes às contribuições aludidas, bem como, as medidas liminares, sentenças e certidões de objeto e pé.

Em resposta, a recorrente prestou as informações pertinentes, e a autoridade fiscalizadora concluiu que o texto da Lei nº. 7.689/88, instituidora da CSLL, é posterior à Lei nº. 5.764/71, e a seu turno, não determina explicitamente qualquer forma de isenção ou não incidência da CSLL no que respeita às sociedades cooperativas, ao contrário, seus artigos 1º, 2º e 4º, abrangeriam os resultados das pessoas jurídicas em geral, logo, as cooperativas estariam abrangidas pela CSLL, bastando para isso que obtenham resultado positivo em determinado período.

Citou ainda, o disposto na IN SRF nº. 198/98 e teceu outras considerações fundamentando assim o lançamento efetuado. Devidamente notificada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 96 – 135) comum aos lançamentos da COFINS, PIS (controlados em Processos diversos deste) e da CSLL, sustentando preliminarmente haver pendência de ação judicial na qual questiona a revogação da isenção da COFINS, bem como afirmando ser beneficiária da Solução de Consulta nº. 311, de 02 de agosto de 2004 da DISIT da Superintendência Regional da Receita Federal – SSRF da 9ª Região Fiscal, pela qual se dispensa de sofrer a retenção na fonte de COFINS e PIS/PASEP de que trata o artigo 30 da Lei nº. 10.833/03 (fls. 139 – 141).

No mais, afirmou que todos os atos que pratica na condição de cooperativa de trabalhadores, são atos cooperativos próprios, não sendo legítimos fatos geradores de tributação. Ademais, seria constituída exclusivamente por associados profissionais da área de odontologia, sendo estes os únicos beneficiários dos seus serviços, porquanto não presta serviços de odontologia a terceiros, tampouco tem habilitação para tanto, pois quem o faz são seus associados/cooperados.

Concluiu-se, portanto, ser representante de seus associados agindo em nome desses, praticando assim, atos cooperativos. Relembrou por oportuno, que a Constituição Federal determina o adequado tratamento ao ato cooperativo praticado, bem como, o apoio e estímulo ao cooperativismo, e que tal tratamento já se apresentava com a Lei nº. 5.764/71, a qual determinava a tributação apenas dos atos não cooperativos, e que a celebração de contratos pela cooperativa é operação meramente instrumental, visto que a prestação dos

serviços aos terceiros contratantes fica a cargo do cooperado, sendo despropositado que os contratos fossem feitos para que os profissionais prestassem serviços uns aos outros.

No que concerne especificamente à CSLL aduziu a recorrente que seu órgão representativo insurgiu-se contra a IN 306/03 por meio da impetração de Mandado de Segurança, obtendo em sede de Agravo de Instrumento a concessão de medida liminar suspendendo os efeitos da indigitada IN no que respeita à exigibilidade da CSLL, pelo que estaria protegida pela acertada decisão.

A própria recorrente, no entanto, relembra que em 29/12/2003 foi publicada a Lei nº. 10.833/03 e em 30/12/2003 a IN 381/03, mas que estas não alteraram ou revogaram o disposto na IN 306/03, razão pela qual, a suspensão concedida na liminar mencionada prevaleceria, sendo inadmissível a autuação enquanto houver discussão judicial, teceu outras tantas e substanciosas considerações para ao fim requerer a improcedência do lançamento.

Conheceu da Impugnação a 3ª Turma da DRJ de Florianópolis/SC, e por unanimidade de votos julgou-se o lançamento procedente (fls. 153 – 156). Primeiramente a decisão recorrida enfrentou a questão atinente à existência de medida judicial, que segundo a recorrente prejudicaria o mérito da exigência fiscal (fls. 148 – 151). Após relembrear o teor da decisão monocrática proferida em agravo de instrumento, assentou a autoridade administrativa que a dita decisão alcança apenas a retenção de um por cento, a título de CSLL, pelos compradores ou tomadores de bens ou serviços de sociedades cooperativas.

Esse, contudo, não seria o ponto discutido nos autos, rejeitando-se a preliminar arguida. No mérito, consignou-se que a despeito da variedade de argumentos articulados pela contribuinte, o ponto a ser analisado respeitaria à tese de que sobre os resultados provenientes da prestação de serviços pesaria a interpretação à luz da legislação cooperativista, em razão do que, os atos cooperativos não implicariam na incidência da CSLL.

Por meio de robusta fundamentação a decisão recorrida afastou esse entendimento, mantendo-se o lançamento.

Cientificada (fl. 159) a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 160 – 179), reprisando seus argumentos e tecendo suas pertinentes considerações, para ao fim pugnar por provimento.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A questão trazida à análise, antes mesmo de ser enfrentada em seu mérito – *consistente em saber se as cooperativas estão adstritas à tributação da CSLL em seus atos cooperados* – merece ser analisada a questão propriamente relacionada ao ato cooperativo.

Destarte, apresenta-se oportuna uma breve digressão acerca do regime jurídico das cooperativas e seus atos denominados de “cooperativos”. Sabe-se que tais sociedades estão reguladas pela Lei nº. 5.764/71, que delineou os contornos da Política Nacional do Cooperativismo e instituiu seu regime jurídico. Com relação às tais sociedades prescreve o artigo 3º da citada lei.

Artigo 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.

O Código Civil, do artigo 1.093 ao 1.096 cuidou de estabelecer regras acerca das sociedades cooperativas, lá disciplinando suas peculiaridades, forma jurídica própria, não sujeição à falência e, sobretudo, constituição para os fins de prestar serviços aos associados, e caracterização, reprisando os termos do artigo 4º da Lei nº. 5.764/71 que assim entabula, *in verbis*:

Artigo 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:

I - adesão voluntária, com número limitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas partes;

III - limitação do número de quotas partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inacessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das

que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quórum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;

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

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Traçado o panorama acima, ainda nos cumpre, mesmo que de maneira perfunctória, cuidar do ato cooperativo, para então descermos às minudencias do caso específico, e nesse mister colho o dispositivo do artigo 79 da já referida Lei nº 5.764/71, *in verbis*:

Artigo 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.

(grifos meus)

O texto do parágrafo único prescinde de qualquer esforço hermenêutico dado a clareza com que veda, para caracterização do ato cooperativo, as operações de mercado e contratos de compra e venda de produto ou mercadoria, são genuínos exemplos de tais atos - *os cooperativos* - a entrega de produtos dos associados à cooperativa para comercialização, bem como, repasses efetuados pela cooperativa aos associados, decorrentes dessa comercialização, exemplifica-nos ainda, o fornecimento de bens e mercadorias a associados, desde que vinculadas à atividade econômica dele e que sejam objeto da cooperativa, ou fornecimento de créditos aos associados das cooperativas de crédito.

Seu contraponto, por óbvio, consisti-se em atos não cooperativos, assim compreendidos os que importam em operações com terceiros não associados, a relação entre a cooperativa e terceiros, e já me antecipo em dizer que estes atos não se veem melhor exemplificados do que pelo fornecimento de bens ou serviços a não associados, ainda que para atender os objetos sociais da cooperativa e a contratação de bens e serviços de terceiros não associados.

É cabível por fim, ponderar acerca da não-incidência tributária de que gozam as sociedades cooperativas, bem como verificar suas condicionantes. Sendo cediço, que a norma que concede o benefício, citada acima, não é aplicável aos resultados positivos gerados por atividades estranhas à finalidade das sociedades cooperativas e sobre a comercialização ou industrialização, pelas cooperativas de produtos adquiridos de não-associados, de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, enfim, não compreende os atos não cooperativos.

Há que se levar em conta, pela sistemática da benesse tributária em questão (não-incidência), que o benefício é dado em função de uma atividade, e não em função da qualidade de uma pessoa, sendo, portanto, possível que uma sociedade cooperativa tenha operações tributáveis, ao lado de outras não tributáveis, caso esta realize num mesmo período operações diversas, cumprindo ao contribuinte segregar os resultados atinentes a cada umas das hipóteses (tributáveis e não-tributáveis).

Não sendo possível fazê-lo, deverá o contribuinte separar as parcelas adotando o critério da proporcionalidade entre uma e outra espécie, valendo o mesmo critério em relação às parcelas não dedutíveis para cômputo na determinação do lucro real e líquido, a propósito, esse é o modelo previsto nos Pareceres Normativos nºs 73/85, 38/80 e 49/87, sendo que o Parecer Normativo nº. 38/80 apresenta um exemplo numérico de cálculo.

Creio que com as notas acima lançadas, já dispõe-se de arcabouço suficiente para perquirir na espécie, se a CSLL exigida da recorrente – *ignorando num primeiro momento se a benesse de não-incidência estende-se a tal contribuição* – tem lastro em lucro líquido oriundo de atos cooperativos ou não.

Reafirma-se que este é o ponto preponderante para deslindar-se o caso proposto. E como se depreende a atividade da recorrente é consistente, sobretudo, na venda e administração de planos odontológicos a pessoas físicas e jurídicas, enfim, sendo irrelevante para tanto que o serviço seja prestado pelo cooperado/associado.

Já vimos que ato cooperativo ao teor do artigo 79 da Lei nº. 5.764/71, é aquele praticado entre a cooperativa e seus associados, entre os associados e a cooperativa e entre cooperativas associadas entre si, mirando a consecução dos objetivos sociais.

É precisamente dessa definição que se pode extrair a viabilidade ou não do lançamento em questão, veja-se que ao dar o contorno do que seria ato cooperativo, a legislação de regência impõe duas condicionantes, uma com relação às partes envolvidas no ato e outra correlata à finalidade do ato.

Por convicção pessoal, ainda que essa generalidade escape aos presentes autos, entendo que a pura e simples contração da recorrente, com pessoas físicas e jurídicas, da prestação de serviços odontológicos, ainda que sejam prestados exclusivamente por sujeitos cooperados, não constituem ato cooperativo, ora, não há como admitir-se que o contratante componha a cooperativa, de modo que, não se satisfaz nas relações do gênero, o primeiro requisito caracterizador do ato cooperado (partes envolvidas), prejudicando a subsunção dessas condutas à norma do já tantas vezes referido artigo 79 da Lei nº. 5.746/71.

Outro não é, a propósito, o entendimento do egrégio Superior Tribunal de Justiça, que não o contido nos EDcl nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 875.388 - SP

(2006/0175502-5), de relatoria do eminente Ministro Luiz Fux, cuja parte do voto transcrevo abaixo, não remanescendo dúvidas acerca do tema, *litteris*:

(...)

Deveras, a jurisprudência perfilhada pelas Turmas de Direito Público é no sentido de que não incide ISS sobre os atos praticados pelas cooperativas médicas consistentes no exercício de atividades em prol dos associados que prestam serviços médicos a terceiros (atos cooperados).

Ao revés, os atos não cooperados, vale dizer, aqueles decorrentes de relação jurídica negocial advinda da venda de planos de saúde a terceiros, sujeitam-se à incidência do ISS, tendo como base de cálculo tão-somente a receita advinda da cobrança da taxa de administração. Isto porque a receita tributável não abrange os valores pagos ou reembolsados aos cooperados, haja vista não constituírem parte do patrimônio da Cooperativa.

Elucidativo, nesse respeito, as conclusões tiradas no voto-vista do E. Ministro Teori Albino Zavascki, acompanhando esta relatoria, verbis (Fl. 442):

Reconhecida a exigibilidade do ISSQN, no caso de cooperativas de trabalho médico, sobre os serviços de administração de planos de saúde, procede o auto de infração relativamente aos seus itens 1.3 e 1.4 do auto de infração e imposição de multa. Aliás, a própria recorrente destaca tal circunstância, quando afirma que "(...) a cooperativa recebe dos contratantes dos seus planos de saúde uma taxa de administração, que não é repassada aos médicos cooperados, mas contrapartida das despesas que possui, tal não configuraria ato cooperativo, podendo ser colhido pela norma de incidência tributária "

(...)

(alguns grifos no original os demais meus)

Assim sendo, não verifico na espécie possibilidade de aplicar-se a norma que estabelece a não-incidência, logo, num plano geral não se aplicaria o benefício, *a fortiori*, ainda que se entendesse que a CSLL goza do aludido benefício, não incidiria no caso concreto, pelo que ficam prejudicadas as demais considerações.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para os fins de negar-lhe provimento, por não verificar a ocorrência de atos cooperativos capazes de afastar a incidência tributária.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2010.

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

