



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

Processo nº 16004.000991/2006-24
Recurso nº 886.348 Voluntário
Acórdão nº **1803-00.861 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 30 de março de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Recorrente UNIMED OESTE PAULISTA FEDERAÇÃO REGIONAL DAS COOPERATIVAS MÉDICAS
Recorrida UNIÃO FEDERAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001

FEDERAÇÃO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO. NÃO INCIDÊNCIA DA CSLL SOBRE ATOS COOPERATIVOS -

Em razão do peculiar regime jurídico aplicável às cooperativas, as sobras apuradas pelas cooperativas, resultado de atos exclusivamente cooperativos, não podem ser confundidas com o lucro. Os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 não ensejam o entendimento de que a CSLL deva incidir sobre os resultados dos atos cooperativos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, por maioria DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, Vencido o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes

Presidente

(assinado digitalmente)

Sergio Luiz Bezerra Presta

Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: SELENE FERREIRA DE MORAES (Presidente), ANDRÉ RICARDO LEMOS DA SILVA, WALTER ADOLFO MARESCH, SERGIO RODRIGUES MENDES, SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 171/251, interposto pela contribuinte UNIMED OESTE PAULISTA FEDERAÇÃO REGIONAL DAS COOPERATIVAS MÉDICAS, contra decisão da 3ª Turma da DRJ DE RIBEIRÃO PRETO, Estado de São Paulo, de fls. 171/166, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

A controvérsia originou-se de auto de infração lavrado em 10/11/2006, referente ao ano calendário de 2001, através do qual a autoridade administrativa identificou o seguinte:

“A empresa foi selecionada pela Malha PJ do exercício de 2002, ano-calendário de 2001, sendo revisada sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ, tendo em vista apuração incorreta da CSLL devida, verificada em função da base de cálculo da mesma, constante da DIPJ, de R\$ 317.883,51(Ficha 17, item 34, fl. 10), valor ao qual aplicada a alíquota de 9%(nove por cento), gera a contribuição de R\$ 28.609,51, montante não recolhido(SINAL 08, fls. il a 13) e nem declarado em DCTF(fl. 14 . a 17), restando em aberto tal valor, o qual é objeto do presente Auto de infração. (...)”

Em razão de sua pertinência, transcrevo abaixo o relatório da decisão recorrida, o qual adoto:

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, relativas ao ano-calendário de 2001, pela contribuinte acima identificada, foi constatada apuração incorreta da CSLL devida, uma vez que, na DIPJ (ficha 17, item 34, fl. 10), foi apurada a base de cálculo de R\$ 317.883,51 e nenhum valor foi recolhido ou declarado em DCTF.

Foi lavrado o auto de infração de fls. 18 a 21, exigindo CSLL no valor de R\$ 28.609,51, juros de mora de R\$ 23.491,26 e multa proporcional de R\$ 21.457,13. Foram dados como infringidos o art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; o art. 19 da Lei nº 9.249, de 1995; o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; o art. 6º da Medida Provisória (MP) nº 1.858, de 1999, e reedições.

Notificada do lançamento a contribuinte ingressou, em 14/12/2006, por seu representante legal, com a impugnação de fls. 24 a 118, alegando:

- O auto de infração está eivado de impropriedades técnicas e ausência de fundamentação legal, sendo nulo de pleno direito;*
- As cooperativas são sociedades de pessoas constituídas nos termos da Lei Federal nº 5.764, de 1971, para prestarem serviços aos associados, mediante o exercício de uma atividade econômica de proveito comum, sem intuito de lucro;*

-
- *A sua atividade é realizada exclusivamente em nome das cooperadas, gerando apenas receitas em nome das mesmas, que lhes são transferidas integralmente, depois de liquidadas proporcionalmente as despesas da sociedade, cuja responsabilidade a lei lhes atribui;*
 - *Ao pretender incidir sobre os atos cooperativos toda a carga tributária a que estão sujeitas as sociedades comuns, a autoridade fiscal desconsiderou a lei de regência e, como tal, a própria condição de ser da cooperativa, igualando-a às sociedades comerciais. A exação, dessa forma, contraria os preceitos da lei das cooperativas, bem como o disposto na Constituição Federal (CF), no que tange ao apoio e incentivo à política cooperativista;*
 - *Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL. A lei regente das sociedades cooperativas proíbe efeito ao lançamento do IRPJ, conseqüentemente, é indevido também o lançamento da CSLL;*
 - *O modo como o Fisco apontou o fato gerador da CSLL se mostra absolutamente imprestável, arbitrário e nulo de pleno direito para sustentar a realização do ato administrativo do lançamento tributário;*
 - *A CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, e tem como base de cálculo o lucro da pessoa jurídica. Ocorre que é cooperativa que faz a intermediação dos negócios entre suas associadas cooperadas, ora representando-as ora proporcionando assistência, mas sem auferir lucro. O resultado da cooperativa jamais corresponde a faturamento propriamente dito, pois este tem origem, sempre, em atividades de natureza mercantil. O que se aufere é, por intermédio da entidade, a remuneração dos próprios cooperados, sendo que o resultado no final do exercício, antes de constituir lucro ou prejuízo, será tratado como déficit ou superávit (sobra);*
 - *Nessa esteira, as cooperativas não auferem lucros com atos cooperativos, porquanto estes não implicam em operações de compra e venda de produtos ou mercadorias, • conforme dispõe o art. 79 da Lei nº 5.764, • de 1971, com a conseqüente não sujeição à incidência da CSLL. A tributação das sobras contabilizadas pela cooperativa equiparando-as a "lucro" afronta os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN);*
 - *A Lei nº 7.689, de 1988, não pode alcançar as sobras das cooperativas, pois vulnera o princípio da hierarquia das leis ao invadir seara legiferante material reservada exclusivamente à lei complementar, uma vez que passa a definir como contribuintes (art.146, III, a e c) uma nova categoria de pessoas jurídicas que anteriormente não o eram;(...)"*

É o Relatório

Voto

Conselheiro SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A questão aqui me parece que houve um pequeno equívoco da 3ª Turma da DRJ DE RIBEIRÃO PRETO, tendo em vista que a Recorrente é uma federação que tem como associadas “a cooperativa singular de trabalhos médicos sediada na sua área de ação, que concorde com as disposições deste Estatuto”¹.

Na verdade, a 3ª Turma da DRJ DE RIBEIRÃO PRETO entendeu pela exigência de crédito tributário referente à CSLL sobre todos os resultados das cooperativas, independente deles serem oriundos da prática de atos cooperativos ou não, em razão do princípio constitucional da universalidade da incidência das contribuições sociais.

DA NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA CSLL EM RAZÃO DA NATUREZA NÃO LUCRATIVA DA RECORRENTE.

Diante da atividade da Recorrente e da imputação tributária, tenho que discordar da decisão proferida, vez que o supracitado princípio constitucional deve ser interpretado conjuntamente com o art. 146, III, “c” da CF/88, razão pela qual a receita proveniente da prática de ato cooperativo não se encontra dentro do campo de incidência da norma tributária.

Até porque, a questão matriz a ser analisada se resume em definir se o interessado (Federação de cooperativas de trabalho médico) é ou não sujeito passivo da CSLL. Para tentar dirimir essa questão, transcrevo agora o Capítulo VII do Estatuto da Recorrente:

BALANÇO, PERDAS E FUNDOS

Art. 53 - O Balanço Geral, incluindo o confronto da receita e despesas será levantado no dia 31 de dezembro.

§ 1º - Os resultados serão apurados separadamente, segundo a natureza das operações e serviços;

§ 2º - Além da taxa de 10%(dez por cento) das sobras, reverterem em favor do Fundo de Reserva, os créditos não reclamados, decorridos 05(cinco) anos, o produto da taxa cobrada sobre a transferência de quotas-partes, os auxílios e doações sem destinação especial;

§ 3º - A correção monetária do capital será incorporada ao capital da Federação.

Art. 54 - Das sobras verificadas em cada setor de atividade serão deduzidas as seguintes taxas :

-a) 10% (dez por cento) para o Fundo de Reserva;

¹ Estatuto da Recorrente art. 3º, fls. 123 dos autos
Assinado eletronicamente pelo Conselheiro SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, 09/08/2011 por SELENE FERREIRA D E MORAES

b) 05% (cinco por cento) para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social;

§ Único - As • sobras líquidas, apuradas na forma deste artigo, serão distribuídas às federadas, na proporção das operações realizadas com a federação, de acordo com a norma constante do art. 4º., inciso VII, da Lei nº 5.764/71, após a aprovação do balanço pela Assembléia Geral. A Assembléia, entretanto, poderá deliberar sobre forma diversa.

Art. 55 - O Fundo de Reserva destina-se a reparar eventuais perdas de qualquer natureza que a Federação venha sofrer e desenvolvimento das atividades sociais.

Único - Os prejuízos operacionais não cobertos pelo Fundo de Reserva, serão rateados entre as singulares na razão direta dos serviços usufruídos.(...)"

Diante da constatação acima, vejo que ante a previsão constitucional (art. 195, inciso I, da CF, de 1988) foi instituída a CSLL, através da Lei nº 7.689, de 1988, que nos arts. 1º. e 2º. definiu seus contribuintes e a respectiva base de cálculo:

“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 de renda”.

Nesse sentido, a Lei nº 5.764, de 1971, através de seu art. 3º 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.

Nos termos da lei, acima reproduzida, ressalvadas as exceções constitucionais previstas,(dentre as quais **não se enquadram as Federações de cooperativas de trabalho médico**, nem tampouco as cooperativas de trabalho médico), qualquer pessoa jurídica que apure resultado positivo é contribuinte da CSLL.

Portanto, como percebe-se e extrai-se, a atividade da Recorrente 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 tanto do IRPJ quanto da CSLL, em face do disposto na Lei nº 5.764, de 1971 (artigo 111²), que apenas ressalva como tributável eventual resultado decorrente dos atos “**não cooperados**” expressamente definidos na legislação de regência (arts. 85, 86 e 88, todos da Lei nº 5.764/71).

Argumento ainda que o termo lucro, na Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a CSLL, foi utilizado em seu conceito comercial. Desta forma, entende que não se pode pretender que a CSLL incida sobre valores que lucro não são. Até porque, não se pode afirmar que para fins tributários, **independe a finalidade a que se destina o resultado**, mesmo havendo resultado positivo não consuma-se o fato gerador da CSLL.

² 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.

Na verdade o que acontece é que a Recorrente é uma Federação de Cooperativas de trabalho médico e que por vedação legal e estatutária, não pode auferir lucros; apenas apura “*superávit*” e “*déficit*”. Assim, não há o que se falar em pagamento da CSLL. Isso porque, como a Recorrente não apura lucro, por conseguinte também não pode ser sujeito passivo de uma contribuição social que tem como fato gerador da obrigação tributária o lucro líquido.

Neste diapasão, a jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça entende que não incide CSLL sobre os atos cooperativos. Senão, vejamos:

"PROCESSUAL CIVIL — ALÍNEA "A" — AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO FEDERAL VIOLADO — TRIBUTÁRIO — CSLL — COOPERATIVAS — ISENÇÃO — ATOS COOPERATIVOS — NÃO CARACTERIZAÇÃO.

1. Infere-se, das razões do recurso especial, que a recorrente não indicou qual o dispositivo legal violado, para sustentar sua irresignação pela alínea "a" do permissivo constitucional.

2. A prática de atos cooperativos, realizados na forma descrita na Lei n. 5.764/71, não configura a hipótese de incidência da CSLL, caracterizando-se, consequentemente, indevida.

3. In casu, o acórdão a quo declarou que os atos realizados pela ora recorrente não se enquadram como estritamente cooperativos, segundo prevê as disposições da Lei n. 5.674/71. Logo, diante de tal delineamento fático, incabível o exame na via estreita do especial, por força no disposto na Súmula 7/STJ, pois não há como determinar o alegado direito de isenção da CSLL, que pressupõe a prática de atos tipicamente cooperativos.

Recurso especial conhecido em parte e improvido." (grifos acrescentados) - (REsp nº. 855.564/CE, 2ª Turma do STJ, Rel. MM. Humberto Martins, DJ de 29/06/2007).

Esse também é o entendimento do antigo 1º Conselho de Contribuintes, através da 5ª. Câmara, a seguir transcrito:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Ex(s): 1991

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1991

Ementa: COOPERATIVAS - CSLL - COOPERATIVA - SOBRAS - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - As sobras apuradas pelas cooperativas, resultado de atos exclusivamente cooperativos, não podem ser confundidas com o lucro. Os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 não ensejam o entendimento de que a CSLL deva incidir sobre as denominadas "sobras", mas somente sobre a renda derivada de atos não-cooperativos. RECEITAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS: Por não revestirem a forma de ato cooperado, se sujeitam à incidência da CSLL.

Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a tributação em relação a Cr\$”³

Processo nº 16004.000991/2006-24
Acórdão n.º **1803-00.861**

S1-TE03
Fl. 312

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso, rejeitar as preliminares apresentadas e, no mérito, dar-lhe provimento para excluir incidência da CSLL sobre atos cooperativos referente ao ano calendário de 2001, julgando assim totalmente improcedente o lançamento efetuado e seus desdobramentos.

SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA - Relator