



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

Processo nº 10410.004698/2002-34
Recurso nº 161.434 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.207 – 1ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2011
Matéria Cooperativa - CSL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA DE COLONIZAÇÃO AGROPECUÁRIA E INDÚSTRIA PINDORAMA LTDA.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002

Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. O resultado dos atos cooperados estão fora do campo de incidência da tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

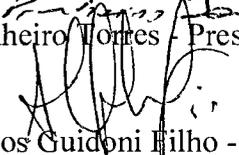
CSLL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida, apurada ao final do exercício.

Recurso Especial do Procurador negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negado provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior que dava provimento.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto.


Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto), Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Carlos de Lima Junior, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri e Cláudemir Rodrigues Malaquias.

Relatório

Com base no Regimento Interno desta Corte Administrativa, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial contra o Acórdão nº 103-23.618, de 12/11/2008, proferido pela extinta 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes assim ementado:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL — SOCIEDADES COOPERATIVAS - INCIDÊNCIA

O resultado dos atos cooperado estão fora do campo de incidência da tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida, apurada ao final do exercício.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

Antes da edição da MP nº 1924, de 1999, a realização pelo uso da reserva dava ensejo à adição do valor realizado ao lucro do período, para efeito de cálculo da CSLL.

JUROS DE MORA- SELIC — A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão n. 11-18807, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília-DF.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

“Contra a empresa acima qualificada foi lavrado o auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, às fls. 05 a 11, formalizando-se crédito no montante de R\$ 3.852.979,47 (valores principais, multas e juros), em virtude da constatação das seguintes infrações: 1) reserva de reavaliação não computada no Resultado apurado em 31/12/1998; 2) exclusões indevidas no cálculo do lucro líquido relativo aos

anos-calendário de 1997 e 2000; 3) falta de recolhimento da CSLL apurada na DIPJ do ano-calendário de 2001; e 4) recolhimento a menor de estimativas da CSLL, do mês de julho de 1997 a dezembro de 2001, o que deu ensejo ao lançamento de multa isolada (infração 004 do auto de infração).

2. Os detalhes da ação fiscal estão descritos no Relatório Fiscal, às fls. 50 a 53.

3. Inconformada, ela apresentou impugnação, às fls. 473 a 505, alegando, em apertada síntese, que:

3.1 - todas as suas operações estariam enquadradas nas finalidades previstas no art. 2º de seu estatuto Social (transcrito à fl. 486), as quais revelariam a natureza de atos cooperativos, insuscetíveis, no seu entender, da incidência da CSLL;

3.2 - a tributação da Reserva de Reavaliação teria sido incorreta, dado que: 1) não teria ocorrido nenhuma das hipóteses previstas nos incisos do art. 383 do RIR, de 1994: a simples transferência contábil de uma reserva para outra, no seu entender, não daria ensejo à sua tributação; 2) mesmo que tivesse ocorrido a realização da reserva, o que cogitou apenas para argumentar ela deveria ter sido tributada na "proporção dos atos não cooperativos, jamais de forma integral"; e 3) compondo o saldo da referida reserva de reavaliação, encontrar-se-iam contrapartidas de aumentos de valores de bens imóveis, cuja realização é isenta de tributo, consoante as disposições do art. 384 do RIR, de 1994;

3.3 - as bases de cálculo das estimativas teriam sido aumentadas, indevidamente, de receitas relativas a subsídios recebidos dos Governos Federal e Estadual, de ICMS lançado indevidamente na conta de resultado, além do que, especificamente, nas dos meses de dezembro de 1997, dezembro de 1998, janeiro de 1999, teriam sido incluídos valores relativos à recuperação de despesas e a IPI e ICMS de anos anteriores. Acresceu, os resultados positivos de receitas financeiras, vez que decorrentes de ato cooperativo, não deveria ter sido incluído nas referidas bases;

3.4 - a aplicação da taxa Selic, no cálculo dos juros de mora, seria inconstitucional.

4. Ante o exposto, requereu a improcedência do lançamento.

5. É o que importa relatar."

A DRJ, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998, 2000, 2001

//



*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - INCIDÊNCIA.*

As sociedades cooperativas devem recolher a CSLL sobre a totalidade de seus resultados em virtude do princípio constitucional da universalidade da incidência das contribuições sociais.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

Antes da edição da MP nº 1924, de 1999, a realização pelo uso da reserva dava ensejo à adição do valor realizado ao lucro do período, para efeito de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1998, 2000, 2001

*INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA
PARA APRECIÇÃO.*

As autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei regularmente editada, tarefa privativa do Poder Judiciário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997, 1998, 2000, 2001

*MULTA POR FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS
DA CSLL.*

As empresas que apuram lucro real anual são obrigadas a pagar estimativas mensais do IRPJ e da CSLL. O não-recolhimento destas, ou a não-demonstração, através de balancetes de suspensão, da ocorrência de prejuízo ou de base de cálculo negativa da CSLL, enseja o lançamento de multa isolada.

RETROATIVIDADE BENIGNA. De acordo com o princípio da retroatividade benigna, consubstanciado na alínea c do inciso II do art.106 do CTN, aplica-se a ato pretérito, não definitivamente julgado, lei que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. De maneira que a multa por falta de pagamento de estimativas deve ser calculada com aplicação da alíquota de 50%, "ex vi" do disposto no art. 14 da MP 351, de 22 de janeiro de 2007."

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuinte, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação no sentido de historiar todo o contexto do cooperativismo no Brasil; apontando as suas atipicidades e peculiaridades; bem assim tentando demonstrar que a tributação das cooperativas para o IRPJ restringe-se aos atos não cooperativos e essa mesma lógica deve ser transposta para o contexto da CSLL, afinal afirma "o pressuposto para a incidência da CSLL é a apuração do lucro"; e por fim



reafirmando que pela própria natureza de seu estatuto social, apenas praticaria atos cooperados.

É o relatório.

O acórdão acima ementado, por unanimidade de votos, não conheceu do recurso de ofício por este não ter atingido o valor de alçada previsto na legislação e, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência “*Exclusões ao Lucro Líquido Antes da CSLL*” (Item 2 do auto de infração). Também por maioria de votos deu provimento parcial ao recurso para excluir a exigência de multa isolada (Item 4 do auto de infração) em relação aos anos-calendário de 1997 a 2000 (por concomitância com a penalidade de ofício lavrada em conjunto com a contribuição devida no mesmo período) e, quanto ao ano-calendário de 2001, limitou o valor da multa isolada ao valor efetivamente devido de CSLL no referido ano-calendário.

Entendeu o acórdão recorrido, em síntese, que não há incidência de CSLL sobre sobras ou perdas das cooperativas, entendidas estas como resultado da prática de atos estritamente cooperados, por ausência de previsão legal. Segundo o acórdão, “*como a contribuição social somente incide sobre o lucro das pessoas jurídicas, como definido no artigo 1º da Lei nº 7.689/88, não poderá haver uma interpretação extensiva para atingir também as sobras das sociedades cooperativas. Tais sobras estão fora do campo de incidência e qualquer outra interpretação afrontaria o princípio da reserva legal e da tipicidade cerrada, que norteiam a legislação tributária. As sociedades cooperativas somente estão sujeitas ao pagamento da contribuição social quando pratiquem atos não-cooperativos legalmente permitidos, como os definidos nos artigos 85, 86 e 88 da lei que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, a mencionada Lei nº 5.764/71*”. E conclui: “*como os autos tratam apenas da exigência da questionada contribuição sobre os resultados da cooperativa, não há como ser a mesma exigida por estar fora do campo de incidência*”.

Quanto ao cancelamento da exigência de multa isolada por não recolhimento de tributos sobre bases estimadas nos anos-calendário de 1997, 1998 e 2000 e redução do montante respectivo no ano-calendário de 2001, asseverou o acórdão que, em vista da jurisprudência pacificada sobre a matéria, “*como nos anos calendário de 1997 a 2000 a recorrente não apresentou base positiva de contribuição social, relativamente aos atos não cooperados, não há falar-se em falta de antecipações e, por via de consequência, de multa isolada, todavia, no ano calendário de 2001, a recorrente apresentou base de cálculo contribuição social, referente a atos não cooperativos. Nesse caso, a multa isolada deve ser mantida, contudo, sua base de cálculo reduzida e limitada ao valor da contribuição social declarada*”.

Em sede de recurso especial, sustenta a Fazenda Nacional contrariedade do acórdão recorrido ao (i) art. 2º da Lei nº 8.134/1990, pois as cooperativas não estão ao abrigo de imunidade tributária que afasta a incidência de CSLL sobre suas operações, nem tampouco de isenção prevista na Lei nº 7.689, de 1988. No ponto, conclui que não há lei que afaste a incidência da CSLL sobre os resultados positivos das cooperativas, independentemente da origem respectiva (se provenientes de atos cooperados ou de atos não cooperados); e (ii) art. 44, §1º, inc. IV da Lei nº 9.430/96, que serve de fundamento à exigência de multa isolada nos



casos de falta de pagamento por estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do período de apuração.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido pela Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF por meio do Despacho n. 1200 - 0.365/2009 (645/646), ante a configuração potencial da alegada contrariedade do acórdão recorrido à citada legislação federal.

O contribuinte apresentou contra-razões (fls.662/696).

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized letter 'S' with a horizontal line extending to the right and a small vertical line at the end.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, Relator

O recurso especial é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual o conheço.

(i) Da incidência de CSLL sobre os resultados positivos das sociedades cooperativas

Preliminarmente, releva destacar ser fato incontroverso nos autos o de que a matéria em exame cinge-se à incidência de CSLL sobre resultados auferidos pela cooperativa exclusivamente pela prática de ato com seus associados (atos cooperativos), ordinariamente denominados de sobras. Sobre o ponto, não bastasse a natureza da acusação fiscal e a afirmação inatacada (pela Fazenda Nacional) do acórdão recorrido nesse sentido (fls. 630), diga-se que a própria Recorrente atesta expressamente que “*Do exposto (em seu recurso), não poderia a recorrida ter excluído da tributação os resultados positivos decorrentes de operações com associados*”.

Em síntese, entende a Fazenda Nacional que “*independentemente do alcance da definição do ato cooperativo, prevista no art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, ou das características peculiares das sociedades cooperativas a CSLL incide sobre a totalidade dos seus resultados positivos*”, não havendo dispositivo legal que afaste a incidência da CSLL sobre o resultado das cooperativas.

Em que pesem seus fundamentos, parece-me que a distinção entre atos cooperativos e atos não-cooperativos é condição para a incidência da CSLL sobre os resultados líquidos das cooperativas, uma vez que somente aqueles provenientes de atos não-cooperativos devem submeter-se à referida tributação, conforme arts. 79 e 87 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, *verbis*:

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

Tal assertiva assenta-se no fato de que as cooperativas não têm finalidade lucrativa e não apuram lucro ao final de apuração respectivo. A lei de regência das cooperativas define o resultado positivo obtido pelas cooperativas como “sobras líquidas”, que devem ser distribuídas aos cooperados na proporção da participação de cada qual nos atos



cooperativos, ao contrário do lucro, que é distribuído via de regra na proporção do capital investido. Nesse sentido, se dos atos cooperativos não resulta lucro, não se realiza o fato jurídico do qual decorre a obrigação de pagar a CSLL, visto que a materialidade desse tributo é justamente a percepção de lucro (CF, art. 195, I, c, e Lei n. 7.689/88, art. 1º).

Este é o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, conforme precedentes abaixo transcritos, *verbis*:

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - ATO COOPERATIVO – LEI Nº – ISENÇÃO. 1. A não-incidência da CSLL, nos termos da jurisprudência dominante do STJ, em casos de cooperativas, restringe-se a atos cooperados praticados exclusivamente entre a cooperativa e seus associados. 2. Recurso especial conhecido e provido. (REsp 1190066 / SP (2010/0072796-0), STJ, 2ª Turma, Relatora Ministra ELIANA CALMON, j. 08/06/2010, DJe 28/06/2010).

No mesmo sentido:

“TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO TÍPICO. CSLL. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 79, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 5.764/1971. PRECEDENTES DO STJ. 1. Nos termos do art. 79 da Lei 5.764/1971, atos cooperativos são aqueles praticados entre a cooperativa e seus cooperados ou entre cooperativas associadas. O ato cooperativo, assim definido, não implica operação de mercado. 2. As cooperativas podem realizar negócios com terceiros não-cooperados, desde que observados seus objetivos sociais e disposições legais. Nessa hipótese, contudo, a própria Lei 5.764/1971 dispõe expressamente que os negócios praticados pela cooperativa com terceiros não são considerados atos cooperativos e devem ser tributados (arts. 86 e 87). 3. In casu, o Tribunal a quo acolheu os Embargos à Execução, sob o fundamento de que a Autoridade Fazendária, ao proceder ao lançamento fiscal, não fez distinção entre os atos cooperativos próprios e os não-cooperativos da cooperativa de eletrificação rural. 4. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de ser indevida a cobrança da CSLL sobre atos vinculados à atividade básica da sociedade cooperativa. 5. Agravo Regimental não provido”. (AgRg no REsp 499581 / SC (2003/0015084-0), STJ, 2ª Turma, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 22/09/2009, DJe 30/09/2009).

No mesmo sentido:

“SOCIEDADE COOPERATIVA DE CRÉDITO. CSLL. ISENÇÃO SOBRE OS ATOS TIPICAMENTE COOPERATIVOS. LEI 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE Nº 10/STF. INAPLICABILIDADE. I - Os atos tipicamente cooperativos por não implicarem em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias, conforme a Lei das Sociedades Cooperativas (Lei nº 5.764/71), não geram faturamento, bem assim não produzem lucro para a sociedade, porquanto o resultado positivo decorrente dos seus atos pertence exclusivamente a cada um dos cooperados. Em face de tais peculiaridades, os atos das cooperativas de crédito, ressalvado o

C

disposto nos artigos 86 e 87 da Lei nº 5.5764/71, não sofrem incidência tributária, inclusive de CSLL. Precedentes: AgRg no REsp nº 749.345/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 08/08/2005; AgRg no REsp nº 650.656/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 17/12/2004; REsp nº 573.393/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/06/2004 e AgRg nos EDcl no Ag nº 980.095/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 29/09/2008. II - Na hipótese dos autos não se cogita de incidência da súmula vinculante nº 10 do STF, porquanto não se está afastando a aplicação do parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, que determina para a cooperativa de crédito a contribuição de acordo com o faturamento ou lucro. A norma, ao imputar à sociedade cooperativa a contribuição sobre o faturamento e o lucro (art. 23 da Lei nº 8.212/91), criou hipótese de incidência tributária irrealizável, uma vez que os atos tipicamente cooperativos não produzem qualquer vantagem ou lucro para a cooperativa, não implicando ainda suas atividades em faturamento conforme definido na Lei das sociedades cooperativas (Lei nº 5.764/71). III - Agravo Regimental improvido. (AgRg no REsp 1057481/CE (2008/0104852-0), STJ, 1ª Turma, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, j. 21/10/2008, DJe 19/11/2008).

No mesmo sentido:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE CONSUMO. OPERAÇÃO DE VENDA DE BENS A TERCEIROS NÃO-COOPERADOS. ATO MERCANTIL. CSLL. INCIDÊNCIA. 1. O ato cooperativo típico, nos termos do art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/1971, não implica operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, o que afasta a incidência do PIS e da COFINS sobre o resultado de tal atividade. 2. A operação de venda de bens a terceiros por sociedade cooperativa de consumo se reveste de natureza mercantilista. O resultado positivo advindo dessa atividade, por conseguinte, submete-se à incidência da CSLL. Precedentes do STJ. 4. Agravo Regimental parcialmente provido.” (AgRg no REsp 653489/RS (2004/0058309-8), STJ, 2ª Turma, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 15/09/2009, DJe 24/09/2009).

Por sua clareza, pede-se vênica para citar trecho do voto proferido pelo Ministro Herman Benjamim no julgamento do AgRg no REsp 653.489/RS, supracitado, em que marca a divisa entre atos cooperativos e não-cooperativos para os fins dos arts. 79 e 87 da Lei nº 5.764/71 e da incidência da CSLL, *verbis*:

“Prosseguindo, descreveu os vários tipos de atos cooperativos, nos seguintes termos (fl. 181):

1 – ato cooperativo (ou negócio-fim, negócio cooperativo, ou ainda negócios internos) que retratam as relações estabelecidas entre a cooperativa e os cooperados. São os atos cooperativos básicos, fundamentais, que caracterizam a sociedade;



2. – atos chamados negócios externos ou negócios de meio, necessários à realização do ato cooperativo, também chamados de negócios de contra-partida, que são em última análise as vendas dos produtos para terceiros;

3 – negócios acessórios ou auxiliares para a consecução dos fins da empresa, como por exemplo a contratação de empregados, o aluguel da sede, etc;

4 – atos vinculados à finalidade básica, negócios entabulados com não associados, previstos na Lei das Cooperativas nos artigos 85, 86 e 88.

Caracterizam-se pelas relações estabelecidas com os não-associados ou dizem respeito aos investimentos em sociedades cooperativas, com o intuito de melhor capacitar ou aumentar as potencialidades da sociedade. Assim, por exemplo, a lei autoriza a aplicação da sobra de caixa em investimentos que tragam retorno mais efetivo à cooperativa, de forma que possa atuar com mais eficácia na persecução de seus objetivos.

5 – por fim, existem os atos que não podem ser praticados pelas cooperativas, porquanto são vedados por lei.

Por derradeiro, concluiu que, do rol apresentado, apenas os atos descritos no item 4, por sua natureza mercantil, sofrem a incidência da tributação.

Contudo, consoante a pacífica jurisprudência do STJ, as disposições previstas no art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/1971 aplicam-se apenas aos negócios jurídicos diretamente vinculados à atividade fim das cooperativas, isto é, aos atos cooperativos próprios, de sorte que não só o resultado da aplicação de recursos no mercado financeiro, mas também os valores advindos dos negócios jurídicos descritos nos itens 2 e 3, por envolverem operação com não associados, sujeitam-se à incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro, conforme prevê o art. 87 do referido diploma legal, in verbis :

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

(...)

Dessa forma, por ser legítima a cobrança da CSLL sobre os valores decorrentes dos denominados 'negócios externos ou negócios de meio', bem como dos 'negócios acessórios ou auxiliares', praticados pelas sociedades cooperativas, impõe-se a reforma parcial do acórdão recorrido nesse ponto."

Tal entendimento encontra respaldo também em precedentes deste Colegiado e das extintas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, verbis:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - A proteção assegurada pelo art. 146, inciso III, alínea "c" da Constituição Federal impede a imposição de exação tributária

ao amparo de legislação ordinária (Lei 8.212/91, art. 22, § 1º sobre as cooperativas de crédito.” (Acórdão n. CSRF/01-04.910, Sessão de 12/4/2004, Relator Conselheiro Victor Luis de Salles Freire)

No mesmo sentido:

“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 CSL deva incidir sobre as denominadas "sobras", mas somente sobre a renda derivada de atos não cooperativos” (Acórdão CSRF /01-04.445, Sessão de 24/02/2003, Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior)

No mesmo sentido:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL - COOPERATIVA DE CRÉDITO - ATOS COOPERATIVOS - A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO NÃO INCIDE SOBRE O RESULTADO POSITIVO OBTIDO PELA SOCIEDADE NAS OPERAÇÕES QUE CONSTITUEM ATOS COOPERATIVOS. O ATO COOPERATIVO NÃO CONFIGURA OPERAÇÃO DE MERCADO, SEU RESULTADO NÃO É LUCRO E ESTÁ FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7.689, DE 1988. SOMENTE OS RESULTADOS DECORRENTES DA PRÁTICA DE ATOS COM NÃO ASSOCIADOS ESTÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO.” (Acórdão n. 107-08.906, Sessão de 28/02/2007, Relator Conselheiro Hugo Correia Sotero)

No mesmo sentido:

CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CRÉDITO - REGIME DE TRIBUTAÇÃO DOS ATOS COOPERADOS - O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas, negam as decididas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integram a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Somente os resultados decorrentes da prática de atos com não associados estão sujeitos à tributação. Precedentes do STJ e da CSRF. Recurso de ofício negado. (Acórdão n. 105-15.882, Sessão de 27/07/2006, Relator Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT)

No mesmo sentido:

“(…)Assunto:Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário:1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 Ementa :COOPERATIVA. RESULTADO DO ATO COOPERADO - As sobras, entendendo-se como tal o resultado positivo do ato cooperado, não sofrem a incidência da CSLL por não se

enquadrarem no conceito de lucro, base de cálculo dessa contribuição.” (Acórdão n. 103-22.735, Sessão de 09/11/2006, Relator Conselheiro Leonardo de Andrade Couto)

No mesmo sentido:

“BASE DE CÁLCULO - COOPERATIVAS - O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades cooperativas não apuram lucros ou prejuízos, mas sobras que têm destinação específica. A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei 7.689/1988 e alterações posteriores, não alcança a sobra obtida pelas entidades cooperativas nas operações com cooperados. Somente poderia incidir a CSLL sobre o resultado decorrentes das operações realizadas com não cooperados.” (Acórdão n. 101-95.004, Sessão de 20/05/2005, Relator Conselheiro Caio Marcos Cândido)

No mesmo sentido:

“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 operação 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 com os arts 79 e 111 da Lei nº 5.764/71.” (Acórdão n. 108-08.130, Sessão de 02/12/2004, Relatora Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO)

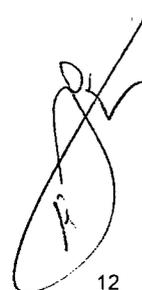
No caso, pois, considerada a pretensão da Fazenda Nacional de tributar pela CSLL resultados da Contribuinte provenientes de atos praticados exclusivamente com seus associados, entendo que há de ser mantido o acórdão recorrido nesta parte.

(ii) Da exigência de multa isolada sobre estimativas não-recolhidas

A inexigibilidade de multa isolada sobre as estimativas de CSLL não-recolhidas pelo contribuinte assenta-se nos mesmos fundamentos acima expostos, uma vez que o reconhecimento da inexigibilidade da CSLL apurada de modo amplo e indistinto sobre o resultado do contribuinte implica, por consequência, reconhecer também a inexigibilidade do pagamento das estimativas de CSLL.

Não fosse tal fato suficiente para cancelamento das multas isoladas relativas aos anos-calendário de 1997, 1998 e 2000, diga-se ainda que tais penalidades estão sendo cobradas de forma concomitante com a multa de ofício lançada em conjunto com a CSLL relativa aos citados períodos de apuração, o que não se admite conforme remansosa jurisprudência desta Corte Administrativa. Veja-se, a título ilustrativo, ementa de alguns julgados proferidos por este Conselho, *verbis*:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando



incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado. (Processo n. 10510.000679/2002-19, Recurso n. 106-131314, Ac. CSRF/01-04.987, Primeira Turma, Relator: Leila Maria Scherrer Leitão, 15/06/2004)

No mesmo sentido:

ACÓRDÃO 9202-00.869

Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF

Processo nº 14041,000780/2005-39

Recurso nº 151.136 Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9202-00.1369 - 2a. Turma da 2a. Câmara

Sessão de 11 de maio de 2010

Data de publicação: 11/05/2010

Matéria IRPF

Recorrentes FAZENDA NACIONAL e MARIA BERNADETE ROCHA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003

(...)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA MESMA BASE DE CÁLCULO. A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).

Recurso especial da Fazenda Nacional não conhecido e do Contribuinte conhecido e negado.” (grifamos).

No mesmo sentido:

“Acórdão nº 40105675

Processo 10670001429200336

Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma

Data 11/06/2007

Ementa PENALIDADE - MULTA ISOLADA LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento

fiscal. Não pode ser base de cálculo valor que não integra a base de cálculo do tributo que deveria ser calculado por estimativa. Recurso especial negado.” (grifamos).

No mesmo sentido:

“Acórdão n° 40105875

Processo 10384000638200479

Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma

Data 23/06/2008

Ementa Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 Ementa: MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei n° 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Recurso especial negado.” (grifamos).

No mesmo sentido:

“ACÓRDÃO 9101-00.634

Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF – 1ª Turma da 1ª Câmara

Processo n° 10930.005174/200.3-72

Recurso n° 157.960 Especial do Procurador

Sessão de 06 de julho de 2010

Data de publicação: 06/07/2010

Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado HYDRONORTH S/A

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa: ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. A multa isolada constante no art. 44 da Lei nº 9.430/96 tem como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento mensal de antecipações de um possível imposto de renda e contribuição devidos ao final do ano-calendário, de modo que a penalidade somente se justifica quando cobrada durante aquele ano-calendário. Ao final do exercício, desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), surgindo uma nova base, que corresponde à contribuição efetivamente apurada, cabendo tão-somente a cobrança da multa de ofício, que é devida caso a contribuição não seja paga no seu vencimento e apurada ex-officio. E se inexistir saldo de contribuição a pagar, sequer a base de cálculo da multa de ofício persistirá." (grifamos).

Quanto ao afastamento da multa isolada sobre não recolhimento de estimativas no ano-calendário de 2001, o acórdão recorrido encontra-se em consonância com a iterativa jurisprudência desta Corte, no sentido de que a exigência da multa isolada sobre diferenças de CSLL não recolhidas mensalmente somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, constatar-se a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do tributo apurado ao final por conta da insuficiência das estimativas recolhidas. *Verbis:*

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. Recurso Especial Negado. (Acórdão n. 01-05.552)

No mesmo sentido:

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal



ao final do exercício. Recurso especial provido. (Acórdão n. 01-05.652)

No mesmo sentido:

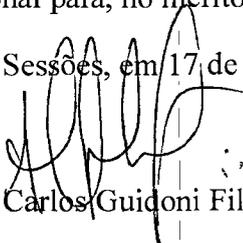
RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO CALENDÁRIO: Encerrado o período anual da apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência efetivamente devida, apurada com base no balanço anual, revelando-se improcedente a cominação de multa, mormente se o contribuinte optou, antes da ação fiscal, em incluir a referida no REFIS. (Acórdão n. 01-05.578)

No mesmo sentido:

IRPJ – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO-CALENDÁRIO: Encerrado o período anual de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido antecipadamente superou o efetivamente devido. Recurso especial negado. (Acórdão n. 01-05.327)

Por tais fundamentos, oriento meu voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2011.


Antonio Carlos Guidoni Filho