



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001271/98-16
Recurso nº : 125.828
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Ex(s): 1992
Recorrente : COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL DO OESTE DA BAHIA LTDA
Recorrida : DRJ-SALVADOR/BA
Sessão de : 20 de setembro de 2001
Acórdão nº : 103-20.728

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Em prestígio aos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade nonagesimal somente incidirá a CSLL sobre os resultados das sociedades cooperativas de crédito a partir do momento em que os respectivos atos com cooperados passaram a estar expressamente incluídos na hipótese de incidência da Lei nº 8.212/1991.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL DO OESTE DA BAHIA LTDA

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRÉSIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ
RELATORA

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001271/98-16
Acórdão nº : 103-20.728

Recurso nº : 125.828
Recorrente : COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL DO OESTE DA BAHIA LTDA

RELATÓRIO

COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL DO OESTE DA BAHIA LTDA empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho de decisão proferida, às fls. 13/16, pela Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, que julgou procedente o lançamento objeto do Auto de Infração, às fls.01, contra ela lavrado, relativo à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, exercício 1992, ano-calendário de 1991.

Consoante Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento legal de fls. 02 do processo, o citado lançamento resultou de procedimento *ex officio* efetuado contra a pessoa jurídica em decorrência do fato de haver sido declarada nula, com base na IN SRF nº 54/1997, a Notificação de Lançamento Suplementar nº 02-1053, emitida anteriormente para a contribuinte e objeto do processo nº 13520.000178/97-48 que se encontra apensada aos presentes autos.

O Auto de Infração constante neste processo decorreu de procedimento de revisão efetuada na Declaração de Rendimentos apresentada pela empresa, na qual foi constatado erro no cálculo da citada Contribuição Social sobre o Lucro líquido. Enquadramento legal: artigo 2º da Lei nº 7.689/1988; artigo 23, § 1º, da Lei nº 8.212/1991; artigo 79 da Lei nº 8.383/1991 e artigo 155 do RIR/1980.

Por meio do Aviso de Recebimento (AR), às fls. 08, a contribuinte foi cientificada do lançamento na data de 19/11/1998.

Em sua defesa, às fls. 09/10, a empresa suscitou o cancelamento da Notificação de Lançamento Suplementar por entender que a mesma foi emitida indevidamente, argumentando que:

125.828*MSR*19/11/01



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001271/98-16
Acórdão nº : 103-20.728

1. É uma empresa Cooperativa de Crédito Rural, estando sob a regência da Lei nº 5.674/1971;
2. De acordo com o Regulamento do Imposto sobre a Renda, as sociedades cooperativas podem excluir do lucro real os resultados positivos das operações realizadas com seus associados;
3. Já a LC nº 70/1991, I, dispõe que são isentas de contribuição as sociedades cooperativas quanto aos atos cooperativos próprios de sua finalidade, o que enseja a não ocorrência do fato gerador da CSLL.

Por meio da Decisão DRJ/BA nº 2.670/2000, a autoridade julgadora a *quo* manteve integralmente o lançamento, consoante ementa a seguir transcrita:

***Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**
Ano-calendário: 1991

Ementa: DIREITO A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. VEDAÇÃO. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE FATO GERADOR. FALTA DE AMPARO LEGAL.

Se o Código Tributário Nacional veda a interpretação extensiva da legislação tributária que outorga a isenção, verifica-se sem amparo legal a alegação de ausência de fato gerador da obrigação tributária, visto que o direito de isenção da Impugnante é aplicável tão-somente ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e à Contribuição Social sobre o Faturamento - COFINS, mas não à Contribuição Social sobre o Lucro objeto do lançamento aqui em litígio.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.*

Às fls. 20 do processo, consta o Aviso de Recebimento (AR), por meio do qual se verifica que a contribuinte tomou ciência do teor da decisão proferida pela autoridade administrativo-julgadora a *quo*, na data de 12/01/2001.

Por meio do Recurso Voluntário de fls. 21/28, a recorrente insurge-se contra a decisão da autoridade administrativo-julgadora a *quo*, argüindo, sinteticamente:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10530.001271/98-16
Acórdão nº : 103-20.728

- 1) Que é uma Cooperativa de Crédito Rural regida pela Lei nº 5.674/1971, criada para prestar serviços aos seus associados e, por isso mesmo, os seus lucros não lhe pertencem;
- 2) A Constituição Federal, no seu artigo 174, § 2º, disciplinou que a lei deveria apoiar e estimular o cooperativismo e outras formas de associativismo, bem assim lhes deu tratamento especial. Igualmente, o artigo 146 da Constituição deu especial destaque ao tratamento a ser dado às cooperativas e mais, o artigo 5º, XVIII, expressamente dispôs que é vedada a interferência estatal no funcionamento das cooperativas;
- 3) Reconhece que nos dispositivos constitucionais não está prevista a imunidade ou não-incidência em sentido estrito sobre qualquer atividade empreendida pelas cooperativas, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 141.800-SP63;
- 4) Segundo a Constituição, art. 146, III, c, caberia à Lei Complementar estabelecer o adequado tratamento tributário ao ato cooperativado o que denota a intenção do constituinte de isentar e incrementar a atuação das cooperativas. Nesse contexto insere-se, também, a Lei nº 5.764/1971, bem assim a Lei Complementar nº 70/1991 isentou as cooperativas. Igualmente, o Decreto nº 3000/1999 – RIR – no seu artigo 182, fala em não-incidência do imposto sobre as sociedades cooperativas;
- 5) As sociedades cooperativas não geram lucros para os seus associados e, portanto, não completa o suporte fático previsto para a incidência do imposto e da contribuição. Afronta à isonomia dar idêntico tratamento às cooperativas àquele dado às casas bancárias e outras instituições financeiras.

Às fls. 33, consta o DARF por meio do qual foi atendida a exigência da Medida Provisória nº 1.973-64/2000 no tocante ao depósito recursal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10530.001271/98-16
Acórdão nº : 103-20.728

Encontra-se apensado aos presentes autos o processo de nº 13520.000178/97-48, no qual se verifica que foi declarada, com base na IN SRF nº 94/1997, a nulidade da Notificação de Lançamento Suplementar de nº 02-1053, emitida anteriormente para a recorrente, que tratava da mesma matéria objeto do Auto de Infração ora *sub judice*.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001271/98-16
Acórdão nº : 103-20.728

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora

Tomo conhecimento do Recurso Voluntário, por tempestivo, e face o cumprimento do requisito legal do depósito recursal como previsto na MP nº 1.973-64/2000.

Após a análise minuciosa das peças processuais passo a examinar o Recurso Voluntário apresentado em confronto com a R. Decisão proferida em primeira instância, com os termos da exigência do crédito tributário e com o melhor direito aplicável à espécie, concluindo que se encontra *sub judice*, nessa instância, a discussão de questões exclusivamente de direito.

Preliminarmente, constata-se que inexistente qualquer prejudicial que possa obstar a apreciação dos autos por esse colegiado uma vez que a R. Decisão a *quo* encontra-se revestida da forma e do conteúdo exigidos pelas normas materiais e aquelas reguladoras do Processo Administrativo Tributário Federal, não merecendo reparos no tocante a essa parte. Igualmente, verifica-se que foram atendidos, plenamente, o devido processo legal e prestigiados os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

Ab initio, a questão ora apreciada tem no seu cerne a discussão acerca da incidência da Contribuição Social para o Lucro Líquido – CSLL – para as Sociedades Cooperativas, no exercício de 1992, ano-calendário de 1991.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – foi instituída pela Lei nº 7.689/1988, com respaldo no artigo 195 da Constituição Federal e tem como hipótese de incidência os lucros da pessoa jurídica.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10530.001271/98-16
Acórdão nº : 103-20.728

Todas as leis que passaram a prescrever as regras de incidência da CSLL a partir de então, sempre estabeleceram para essa contribuição idêntico tratamento àquele adotado para o Imposto sobre a Renda. A própria Lei nº 7.689/1988, inclusive, expressamente, já previa que à CSLL seriam aplicáveis todas as disposições relativas ao IRPJ, haja vista as duas terem por hipótese de incidência a mesma realidade factual, os lucros.

De conformidade com Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1980, vigente à época de ocorrência do respectivo fato gerador, no seu artigo 129 (matriz legal Lei nº 5.764/1971, artigos 85, 86 e 88), o Imposto sobre a Renda somente incidiria, em relação às sociedades cooperativas, apenas, sobre operações ou atividades dessas com não cooperados. Entendimento esse que foi claramente adotado pela própria Administração Tributária através o PN CST nº 38/1980.

O objetivo visado pelo legislador foi colocar fora do alcance da incidência do IRPJ os resultados dos atos praticados com cooperados a fim de proteger e incentivar tais relações e associações.

É importante ressaltar que a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 146, III, "c", expressamente estabeleceu que lei complementar estabelecerá adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Resta, portanto, analisar o que são atos cooperados, ou não, com base na Lei nº 5.764/1971, que trata especificamente a matéria.

As cooperativas, na definição do artigo 4º, da Lei nº 5.764/71, são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, constituídas para prestar serviços aos associados. O que distingue esse tipo de sociedade das demais é que os cooperados são ao mesmo tempo clientes e sócios da sociedade, o que, em Direito Cooperativo, exprime-se pelo nome de princípio da dupla qualidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001271/98-16
Acórdão nº : 103-20.728

Quanto à definição de ato cooperativo, e seu respectivo tratamento tributário, dispõe também a Lei nº 5.764/71:

"Art. 7º - As cooperativas singulares 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 associadas, 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.111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta Lei."

Em brilhante voto, o qual foi acolhido, unanimemente, por esta Câmara, a ilustre Conselheira Lúcia Rosa Silva Santos, embasada em respeitável doutrina, assim se manifestou sobre o assunto, como transcrito a seguir:

"Quanto à distinção entre finalidade e objetivo das cooperativas, Walmor Franke esclarece (Cf. Direito das Sociedades Cooperativas, Saraiva, 1973):

'Já se acentuou que o fim da cooperativa não se confunde com o seu objeto. O fim é a promoção da defesa ou fomento da economia dos cooperados, mediante a prestação de serviços a que se referem os estatutos. O objeto é a atividade empresarial desenvolvida pelas cooperativas para a satisfação daquele fim, ou seja, a melhoria do 'status' econômico dos sócios.'

'Otto von Gierk já advertia que 'a cooperativa inscrita é uma associação econômica de natureza ritualística, cuja missão fundamental se concentra na efetivação das relações negociais dirigidas para a esfera interna.' Esses negócios internos em que o interesse das partes - cooperativa e cooperados - é idêntico, são 'negócios cooperativos internos', 'atos cooperativos' ou 'negócios-fim'.'

'O negócio interno (negócio-fim), comumente, só pode realizar-se em benefício do cooperado se precedido ou sucedido de um negócio externo, ou de mercado, denominado 'negócio com terceiros' ou 'negócio-meio'.

'Assim, nas cooperativas de produtores, o negócio interno, isto é, a entrega de produtos pelo cooperado para serem vendidos pela cooperativa (in natura ou após transformado) necessita, para a sua total execução, de outro negócio, ou negócio-meio, consistente na venda do produto pela cooperativa no mercado, com reversão do respectivo preço *minus* despesas, ao sócio.

'Esta conexão entre as duas espécies de negócios jurídicos decorre precisamente da natureza orgânica da sociedade cooperativa, assinalada pela moderna doutrina.'

.....

Walmor Franke leciona ainda:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10530.001271/98-16
Acórdão nº : 103-20.728

'A cooperativa, como empreendimento econômico comum, desenvolve suas atividades em dois sentidos: internamente, operando com os sócios, e externamente, negociando com terceiros.'

Waldirio Bulgarelli define:

'Há que se distinguir, na atividade operacional das cooperativas, dois tipos de relações gerais, básicos para a compreensão da verdadeira natureza dessas relações. Assim, é que decorrente de sua estrutura societária, pode-se isolar aqueles atos internos praticados com seus associados, e aqueles praticados com terceiros. Aos primeiros, configurados num círculo fechado, tem-se atribuído a denominação de atos cooperativos.'

Portanto, esses atos internos é que se denominam negócios-fim, que são os chamados atos cooperativos. Os negócios externos são denominados também de negócios-meio. Assim é que, numa cooperativa, o negócio-meio consiste em operações de mercado praticadas pela cooperativa com reversão do seu resultado para os sócios, subtraindo-se do preço obtido no mercado as despesas ou custos em que incorreu para concretizá-lo. Desta forma, a cooperativa não auferir lucros, nem nos negócios-fim, nem nos negócios-meio. Conforme leciona Walmor Franke:

'Nas cooperativas, que operam em círculo fechado com a clientela associada, as diferenças entre receitas e despesas, apuradas nos balanços anuais, quando positivas, podem ter uma aparência de lucro. Na realidade, porém, trata-se de 'sobras' resultantes de haver o associado pago a mais pelo serviço que a cooperativa lhe prestou ou, inversamente, de ter retido um valor excessivo como contraprestação do serviço fornecido. As 'sobras' tecnicamente, não são 'lucros', mas saldos de valores obtidos dos associados para cobertura de despesas, e que, pela racionalização ou pela faixa de segurança dos custos operacionais com que a cooperativa trabalhou, não foram gastos, isto é, 'sobraram', merecendo, por isso, a denominação de 'despesas poupadas' ou 'sobras'. Ora, corresponde a uma exigência de justiça distributiva que as 'sobras' sejam devolvidas aos cooperados na mesma medida em que estes contribuíram para a sua formação. A idéia da devolução das sobras aos associados na proporção das operações que tenham feito com a sociedade, deu nascimento ao instituto jurídico 'do retorno'...'

A tributação das pessoas jurídicas, no Brasil, incide sobre o que tecnicamente ou legalmente se denomina lucros, uma vez que as sociedades cooperativas, ao atuarem exclusivamente com cooperados, não auferem lucros, ficam fora do campo de incidência do imposto de renda.

Portanto resta claro que as sociedades cooperativas estão ao abrigo da incidência tributária quando praticam atos cooperativos. No entanto, ao praticarem atividades lucrativas, terão seus resultados tributados normalmente como qualquer sociedade mercantil."

No direito brasileiro não se exige que as sociedades cooperativas pratiquem exclusivamente atos com cooperados, admite-se a prática de atos com não cooperados sem que se descaracterize a natureza da sociedade. Todavia, somente as operações com não cooperados sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda, de conformidade com os artigos 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71, os quais foram incorporados ao bojo do artigo 129 do RIR/1980.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10530.001271/98-16
Acórdão nº : 103-20.728

Mutatis mutandis, acerca do assunto, especificamente em relação às cooperativas de médicos, a Administração Tributária manifestou o seguinte entendimento, através do Parecer Normativo CST nº 38/80:

3.1. Atos Cooperativos.

"As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela, a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (artigo 28, I) e, supletivamente, mediante rateio entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

3.2. Atos não cooperativos, diversos dos legalmente permitidos.

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com: (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos, (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem entre os atos não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

3.3. Intermediação.

Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque o seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercância, ou seja, a intermediação."

Em conseqüência, conclui-se que se a não-incidência do IRPJ abrange as operações com cooperados, igual entendimento deverá ser adotado também para a CSLL. Contudo, tal interpretação somente é cabível até o exercício de 1992, ano-calendário 1991, como é o caso da recorrente.

Após a edição da Lei nº 8.212/1991, art. 22 § 1º, as sociedades cooperativas de crédito rural foram equiparadas às instituições financeiras, as quais, inegavelmente, são contribuintes da CSLL. Desse modo, as sociedades cooperativas de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10530.001271/98-16
Acórdão nº : 103-20.728

crédito, a partir desse diploma legal, passaram a ter tratamento diferenciado equiparado àquele dado às instituições financeiras, inclusive, estando elas submetidas, também, à fiscalização do Banco Central e, por conseguinte, tornaram-se, igualmente, contribuintes da CSLL.

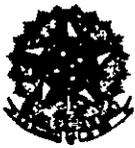
Ressalte-se, assim, que à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores objeto do lançamento do crédito tributário, ano-calendário de 1991, não existia previsão legal no sentido de abranger os resultados das cooperativas de crédito no campo de incidência da CSLL.

Por conseguinte, e tendo em vista a anterioridade nonagesimal a que estão submetidas as leis que tratam das contribuições sociais, somente a partir do ano-calendário de 1992 é que se pode concluir que as sociedades cooperativas de crédito, no tocante aos atos cooperados, foram alcançadas pela incidência da CSLL.

Vale esclarecer que a matéria não se encontra ainda pacificada quer na jurisprudência administrativa quer na jurisprudência judicial, restando ao julgador formar a sua convicção de acordo com a lei, a prova do processo e a sua consciência ético-moral-jurídica.

Tratando o caso *sub judice* de inclusão de determinado ato ou fato no campo abrangido pela hipótese de incidência de determinada disposição de lei, haja vista a matéria encontra-se sob a estrita reserva de lei, somente se poderá concluir pela exigência da exação quando existir expressa previsão normativa.

Concluindo-se, não é cabível a exigência da CSLL no exercício de 1992, ano-calendário de 1991.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10530.001271/98-16
Acórdão nº : 103-20.728

CONCLUSÃO

Diante do exposto oriento o meu Voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2001


MARY ELBE GOMES QUEIROZ

