



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10680.002015/2001-43
Recurso nº : 140.732
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - EX.: 1997
Recorrente : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS
EMPREGADOS DA V & M DO BRASIL S/A LTDA. - COOMANN
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 11 DE AGOSTO DE 2004
Acórdão nº : 105-14.645

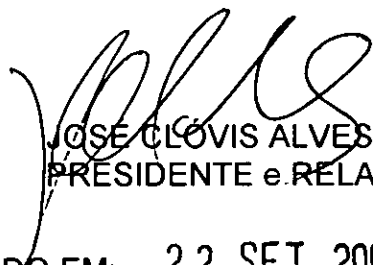
IRPJ E CSLL - SOCIEDADE COOPERATIVA DE CRÉDITO - Não são alcançados pela incidência do imposto de renda e da CSLL os resultados de atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas por atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível da tributação normal pelo imposto de renda e CSLL.

Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, exigindo a contribuição sobre os resultados totais sem a segregação daqueles advindos de atos cooperativos e não cooperativos estes últimos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, não pode a mesma prosperar.

Se a cooperativa não apurou base de cálculo de CSL, indevida a exigência calcada em exclusão indevida de juros sobre o capital próprio de sua base de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS EMPREGADOS DA V & M DO BRASIL S/A LTDA. - COOMANN

ACORDAM os Membros da Quinta 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.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE e RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 2004



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43

Acórdão nº. : 105-14.645

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, NADJA RODRIGUES ROMERO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, momentaneamente o Conselheiro DANIEL SAHAGOFF.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

Recurso nº. : 140.732
Recorrente : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS
: DA V & M DO BRASIL S/A LTDA. - COOMANN

RELATÓRIO

COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS EMPREGADOS DA V & M DO BRASIL S/A LTDA. - COOMANN, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 65/86, da decisão prolatada às fls. 56/60, pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, que julgou procedente o lançamento.

Trata a lide exigência da CSL em virtude de adição a menor dos juros sobre o capital próprio na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro correspondente ao exercício de 1997, ano calendário de 1996, com fulcro na Lei 9.249/95, art.9º §10 e na Instrução Normativa SRF 11/96, art. 31.

Não concordando com o lançamento a empresa apresentou impugnações aos feitos fiscais, fls. 28 a 39.

O contribuinte alega que a Contribuição Social sobre Lucro líquido apurada foi através de lançamento de ofício referente aos fatos geradores ocorridos no ano de 1996. E que a tributação da CSL pretendida era através de base de cálculo errada, posto que os valores deduzidos para efeito de apuração do lucro real, a título de juros pagos sobre o capital próprio, foram adicionados a menor na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

O produto da arrecadação para a Seguridade Social, há que se ressaltar no que diz a respeito das sociedades cooperativas, inexistindo o fato gerador da incidência da CSL, posto que estas entidades não objetivam e nem apuram lucro, mas sim sobras, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43

Acórdão nº. : 105-14.645

retornam aos cooperados conforme decisão assemblear ou estatutária. Sendo a sociedade cooperativa de crédito consiste em proporcionar, através da mutualidade, assistência financeira aos associados em suas atividades especifica por meio da captação de recursos e empréstimos efetuados aos mesmos.

Ocorre que na prestação de serviço não há como desprender do apoio aos cooperados das atividades exercidas, eis que a cooperativa surge para implementar e viabilizar tais empreendimentos.

O contribuinte alega na impugnação também que a cooperativa de crédito tem como atividade econômica em proveito comum, servindo aos seus associados, e praticando atos cooperativos, as quais não produzem qualquer lucro, e assim não gera incidência de tributo.

E diz que somente os atos de cooperação, praticados entre cooperativa e cooperados, estão ao abrigo da isenção da Lei nº 5.764/71.

Em relação à incidência da CSL sobre os atos não cooperativos, cabe salientar que as cooperativas de crédito, mostra-se impossível de ocorrer legitimidade no mundo fático, porque estão regidas com normas do CMN e BCB, que determinam que as cooperativas de crédito só podem praticar operações, sejam ativas e passivas, com seus associados.

E tratando-se da Multa Confiscatória a Constituição Federal reconhece que no sistema jurídico é vedado o confisco de bens, bem como o art.150, IV veda a instituição de tributo com efeito de confisco. O contribuinte alega que a multa aplicada do suposto valor devido, fere a constitucionalidade tornando-se inconstitucional, haja vista o caráter confiscatório de multa equivalente ao valor da obrigação pecuniária, em relação a CSL. O contribuinte afirma que as multas moratórias não poderão ultrapassar, na sua totalidade a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

30% da importância da dívida corrigida monetariamente regida pela Lei nº 4.862/65, art. 16, e decreto lei nº 3.26/67, art. 12.

E por fim o contribuinte requer o deferimento das razões supra apresentadas, julgando procedente a presente impugnação, anulando-se o Auto de Infração, e acaso o mérito seja vencido, o que não admite, requer também a declaração do caráter confiscatório da multa lançada.

A 4ª Turma da DRJ em Belo Horizonte analisou o lançamento bem como a defesa apresentada, e através do Acórdão nº 5.080 de 24 de dezembro de 2003, decidiu por julgar procedente o lançamento ementando assim o julgado:

“CSLL - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO- Os juros sobre capital próprio devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da CSLL”.

Inconformada a empresa interpôs o recurso de folhas 65 a 86 argumentando, em epítome, o seguinte:

O que se pretendeu demonstrar o fato que a recorrente é sociedade cooperativa sem fins lucrativos, não se configurando na prática de atos cooperativos, a base de cálculo para tributação pela CSLL; não se corporifica incidência tributária sobre o ato cooperativo, isto porque a lei cooperativista lhe retira o conteúdo econômico, que passa para a pessoa do cooperado.

Que a sociedade cooperativa não percebe lucro nos eventuais resultados positivos, por não serem derivados de atos mercantis, não se equiparam a lucros. Correspondem, na técnica jurídica e contábil do regime cooperativista, em verdade, sobras líquidas que pertencem a seus associados e que a eles devem ser rateadas, na proporção dos resultados que realizaram.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

E notório dizer que as sociedades cooperativas estruturam-se com bases de sustentação nitidamente distintas daquelas das quais se fixam nas sociedades comerciais.

No que se refere à natureza jurídica da recorrente, constitui-se na forma de cooperativa de crédito e submetida ao regime estabelecido na Lei nº 5.764/71, art.4º, na qual prevê a sociedade de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeita à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, nas quais adquire mutualidade, equivalente à reciprocidade das prestações entre a cooperativa e o cooperado.

A teor da legislação cooperativa os eventuais resultados positivos das cooperativas denominam-se sobras, as quais são distribuídas aos cooperados, no final de cada exercício financeiro, e não se podendo jamais equipara-las a dividendos.

Nota-se que a base para incidência de cálculo da CSLL é o lucro real apurado pela entidade contribuinte. No caso das sociedades cooperativas não há que se falar na base tributável, eis que o lucro caracteriza como o resultado positivo auferido pelas pessoas jurídicas de fins empresariais, decorrente de sua atividade econômica, ou seja, sua atividade deriva da atividade mercantil.

O contribuinte na sua prática regular de suas atividades está abrangida pela regra de não incidência, porquanto ao praticar atos cooperativos, não auferir receitas, e nem mesmo o lucro, falecendo-lhe a base de cálculo. Em relação aos atos cooperativos, lucro não há como se adicionar a esse lucro, por ser inexistente os juros de capital próprio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

Em relação à multa confiscatória o contribuinte afirma que os princípios fundamentais do Estado de Direito buscam combater a toda força, bloqueando as medidas desnecessárias de uso de força. Verifica-se a inconstitucionalidade, haja vista o caráter confiscatório de multa praticamente equivalente ao valor da obrigação principal pecuniária, em especial no caso da contribuição aqui discutida.

No que se refere a capacidade econômica vale ressaltar que serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte com respaldo no art.145 § 1º da CF.

E por fim a recorrente requer que se julgue procedente o recurso voluntário, reformando-se a decisão administrativa da 1ª instância e, conseqüentemente, anulando-se integralmente o Auto de Infração originário, eis que a sociedade cooperativa, na prática de atos cooperativos não obtém lucro, bem como se ampara pela regra geral de não incidência tributária, em razão da não incidência. Requer-se também o pedido principal, o que não se admite a declaração de caráter confiscatório da multa lançada.

Como garantia arrolou bens

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

V O T O

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo dele conheço.

Da exigibilidade de CSL em relação aos atos praticados pelas sociedades cooperativas.

Examinemos a legislação.

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971- LEI GERAL DAS COOPERATIVAS.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

Art. 87 - Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos arts. 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.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.

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.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

Ao analisarmos a legislação aplicada às cooperativas no âmbito tributário, podemos afirmar que a Constituição Federal de 1988 foi um marco divisor, principalmente em relação à definição de ato cooperativo contida no artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

Antes porém necessário se faz iniciar a apreciação pelo artigo 3º da Lei nº 7.764/71.

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

A primeira das condições postas então são de que os cooperados devem fornecer bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, em proveito comum, ou seja o benefício deve ser repartidos entre eles.

A lei ao se referir a uma atividade econômica quis proteger aqueles que se dedicam à mesma atividade, quer na produção de bens ou serviços, isso significa que não podem se reunir em cooperativa pessoas que se dedicam a atividades diversificadas.

Quando o legislador no artigo 79 definiu o ato cooperativo como aquele praticado entre a cooperativa e o associado e aquele praticado entre as cooperativa e no seu parágrafo único excluiu tal ato do conceito de operação de mercado e de compra e venda, na realidade criou um mercado interno, dentro do setor cooperativista e pela interpretação conjunta desse artigo com o 111 podemos dizer que criou-se uma isenção em relação às operações internas.

Interessante observar que ao excluir o ato cooperativo do conceito de operação de mercado o legislador somente se referiu à venda de bens ou produtos, deixou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

de lado os serviços, visto que no conceito de bens e produtos não estão incluídos os serviços.

A referência aos serviços só é explicitada no artigo 86 quando o legislador voltou a juntar no mesmo dispositivo bens e serviços, no caso fornecidos a terceiros não associados.

Quanto a determinadas atividades seria fácil a aplicação dos conceitos da Lei 5.764/71, porém em outras muito difícil.

EXEMPLO DE ATIVIDADE DE FÁCIL APLICAÇÃO.

Numa **cooperativa de produtores rurais**, tanto em relação a bens como serviços seria possível a reciprocidade interna.

Quanto aos bens, um que tivesse a terra mais apropriada ao cultivo do arroz produziria esse bem, retiraria a parte de seu consumo e entregaria o excesso à cooperativa; outro que a terra fosse mais apropriada ao plantio do milho produziria esse cereal, retiraria a parte de seu consumo e entregaria o excesso à cooperativa. O que produziu somente arroz poderia adquirir o milho da cooperativa assim como o que produziu milho adquiriria da cooperativa o arroz para seu consumo. Assim estariam livres de tributação e com certeza haveria proveito comum.

Interpretação equivalente poderíamos fazer em relação aos serviços, como as máquinas agrícolas são muito caras, a cooperativa utilizando o capital comum dos sócios adquiriria, tratores colheitadeiras, arados, grades e outros equipamentos que seriam utilizados pelos cooperados, assim haveria atos cooperados também em relação a serviços.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

EXEMPLO DE ATIVIDADES DE DIFÍCIL APLICAÇÃO.

Quando a atividade econômica dos associados tem o caráter profissional que só têm serviços a oferecer, fica difícil a aplicação pura do conceito de ato cooperativo definido no artigo 79.

Se as pessoas se reúnem para contribuir com serviços para uma determinada atividade econômica, significa que têm a mesma formação ou se dedicam a **uma** atividade como definido no artigo 3º da referida lei.

Assim médicos somente poderão reunir-se em cooperativa de médicos, garis em cooperativa de garis, eletricitas em cooperativas de eletricitas e assim por diante.

Se a interpretação quanto a ato cooperativo for restritivo em relação aos serviços podemos afirmar que numa cooperativa de médicos, somente não seria ato cooperado os serviços de um médico, prestado a outro médico através da cooperativa. Será que somente com tal ato estariam os médicos associados desenvolvendo uma atividade econômica?

Até o advento do a Constituição Federal de 1988, podemos dizer que sim, porém a partir dela houve uma mudança substancial.

Se até a CF de 1988 havia não incidência de tributos em relação ao ato cooperado, a partir dela esse ato foi colocado dentro do campo de incidência da tributação, ao estabelecer o constituinte, ainda que dependente de lei complementar, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

Esse tratamento adequado pode ser entendido com um tratamento especial, facilitado, uma tributação em alíquotas menores que as aplicadas ao ato comercial.

A partir da promulgação da CF de 1988 várias leis e decretos trataram do assunto, em alguns o legislador alargou a definição de ato cooperado para fins tributários e outros estreitou ou até excluiu a isenção do ato cooperado.

ALARGAMENTO DA DEFINIÇÃO

Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992

TÍTULO V - DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

Art. 45 - Estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.

§ 1º - O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

§ 2º - O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro da Fazenda.

Embora o título se refira a pessoas físicas, é certo que está implícito o alargamento do conceito de ato cooperado, pois, se o legislador determinou a retenção na fonte de imposto de renda, nos pagamentos feitos por pessoas jurídicas a cooperativas de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43

Acórdão nº. : 105-14.645

trabalho, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à sua disposição; se determinou que o IR retido por ocasião do pagamento pela PJ contratante à cooperativa, fosse compensado com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados e não compensado pelo devido pela cooperativa, é porque tal ato, (pagamento por serviços contratados pela cooperativa com qualquer pessoa jurídica, ainda que não cooperativa associada), é ato cooperado.

Interpretação diversa da acima feita, se o ato não fosse cooperado, levaria à situação absurda de equívoco do legislador, pois embora o imposto fosse retido da cooperativa e esta tivesse que incluir a receita como tributável não poderia compensar com o IRPJ devido o imposto retido na fonte na referida operação.

Dentro desta nova ótica podemos dizer que o ato não cooperativo seria aquele serviço prestado através da cooperativa por não associado ainda que da mesma atividade econômica ou a prestação de serviços estranhos à atividade. Por exemplo um médico não associado à cooperativa prestar serviços a uma empresa ou pessoa que mantém contrato com a cooperativa, ou o valor recebido pela cooperativa de médicos por serviços de outra atividade, ainda que correlata como de dentista, fisioterapeuta, nutricionista, etc. Reafirmo finalmente que não podem ser aceitos como atos cooperados atos ou procedimentos executados por não associados, quer pessoas físicas ou jurídicas, ainda que necessários para o bom desempenho da atividade da cooperativa.

**EXCLUSÃO DE ATO QUE PODERIA SER COOPERADO DA
ISENÇÃO.**

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

Art. 69. As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Com o artigo 69 da Lei nº 9.532/97, o legislador incluiu no campo de incidência quaisquer atos praticados pela cooperativa de consumo, ainda que entre a cooperativa e o associado, ou seja esse ato que pela lei 5.764/71 artigo 79 seria um ato cooperado deixou de ser a partir da vigência da referida lei.

O Executivo também tratou do assunto no RIR/94.
Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994
SUBSEÇÃO II - Sociedades Cooperativas

Art. 168 - As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Leis ns. 5.764/71, arts. 85, 86, 88 e 111, e 8.541/92, art. 1º):

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

§ 1º - É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43

Acórdão nº. : 105-14.645

em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764/71, art. 24, § 3º).

§ 2º - A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento.

Ao transcrever através do artigo 168 do RIR/94, ao simplesmente os incisos I a 3 e § 1º artigo 168 da Lei nº 5.764/71, o Executivo não atentou para as modificações realizadas pelo legislador através da Lei nº 8.541/92 em relação ao ato cooperado, conforme demonstrado, e ainda excedeu à lei ao estabelecer através do § 2º do referido artigo do RIR, uma sanção pelo não cumprimento da regra de conduta contida no § 1º do artigo 168 da Lei nº 5.764/71, sem base legal.

A lei estabeleceu 5.764/71 através do § 1º do artigo 168, estabeleceu vedação quanto à distribuição de benefícios ou vantagens pela cooperativa a associados, porém não estabeleceu sanção no caso de descumprimento.

Concluindo a parte de apreciação da legislação podemos dizer que o aplicador da lei deve se atentar para as particularidade de cada tipo de cooperativa, verificar qual o tratamento dado pelo legislador para a atividade específica da cooperativa em estudo.

Quanto à lide ora apreciada, a fiscalização considerou como indedutível da base de cálculo os juros sobre o capital próprio sem perquirir sobre a origem da receita se de ato cooperativo ou não cooperativo. Além do mais se a cooperativa não apurou base de cálculo da CSL, (linha 20 da ficha 11 fl. 21), como poderia ter realizado exclusão indevida dos referidos juros?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43
Acórdão nº. : 105-14.645

As cooperativas de crédito estão vedadas de praticar atos não cooperativos conforme determinação do Conselho Monetário Nacional, Resolução BACEN Nº 2771.

Caberia então ao auditor analisar as receitas recebidas, classificando-as nos termos da legislação com ato cooperado, ou não, daí comparar com aquela escriturada. Se encontrada operação não cooperativa sobre o lucro dela advindo poderia e deveria exigir os tributos e contribuições.

Sobre o assunto assim manifestou a Conselheira SANDRA MARIA FARONI no acórdão 101-92.476.

“Não há, também, previsão legal para a descaracterizar a natureza jurídica das sociedades cooperativas pela prática de atos não cooperativos. Não tem, ainda, a Secretaria da Receita Federal, competência legal para fiscalizar as atividades das cooperativas e puni-las por eventual infração à lei de regência (se fosse o caso), mediante tributação dos resultados dos atos que, por lei de regência, não sofrem incidência do imposto (o que, de resto, não se coaduna com o nosso sistema jurídico: usar tributo como penalidade).

A única exegese possível, portanto, nos casos de sociedades cooperativas que praticam, em maior ou menor escala, atividades lucrativas (atos não cooperativos), é que a não incidência alcança todos os atos cooperativos, devendo ser tributado o que exorbita esse campo.

Se a escrituração contábil da sociedade segrega as receitas e correspondentes custos, despesas e encargos segundo sua origem (atos cooperativos e demais atos), serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita (acompanhada de documentação hábil que a lastreie) não especificar com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43

Acórdão nº. : 105-14.645

clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais os atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. É que, nesse caso, impossível será a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária."

A fiscalização não aprofundou a auditoria para verificar a essência dos atos praticados, preferiu glosar a despesa de juros sobre o capital próprio sem perquirir a origem das receitas se de ato cooperativo ou não cooperativo. o que como já vimos não poderia fazê-lo.

A tese da universalidade da contribuição com base no artigo 195 inciso I da CF de 1988 não se sustenta uma vez que não basta a previsão constitucional para a exigência de determinado tributo ou contribuição, é preciso que o ente titular da competência crie o tributo e uma vez criado deve o aplicador da lei exigí-lo dentro dos estritos ditames da lei instituidora não podendo alargar nem estreitar os limites impostos pelo legislador ordinário, sob pena de quebra do princípio da legalidade estrita a que devem estar as autoridades encarregadas de cobrar o tributo.

Assim para deixar mais clara essa decisão busquemos a luz da legislação que instituiu o tributo.

Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988

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

A norma hipotética não deixa qualquer dúvida de que o fato escolhido para tributar é o lucro das pessoas jurídicas, está expresso, cristalino na legislação o Poder titular da competência – União Federal recebeu do Congresso a autorização para exigir a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43

Acórdão nº. : 105-14.645

contribuição social sobre o lucro e não sobre qualquer outra figura, pois em relação às outras, como salários e faturamento estão submetidas a outras leis.

Incoerente a tese que segundo a qual a norma que instituiu a CSL (lei 7.689/88) é posterior a lei das cooperativas (5.764/71), logo se ela não exclui as cooperativas do campo de incidência não pode o interprete fazê-lo. Esquece quem defende essa tese que o fato imponible – **lucro** – ocorre na sociedade cooperativa em relação aos atos com cooperados.

O fato da Constituição ter dado imunidade, por ela chamada de isenção somente para as entidades beneficentes e de assistência social, não autoriza a exigência da contribuição sobre um fato – **sobras das cooperativas** – que o legislador ordinário não elegeu como hipótese de incidência.

Se assim fosse apenas para argumentar temos, por exemplo, dois tributos sobre o patrimônio, ambos utilizam um mesmo vocábulo, porém cada um é de competência de um ente tributante. Estamos falando do IPTU (IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA) e o IPVA (IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES). Veja que ambos são sobre a propriedade só que um o legislador elegeu como hipótese bens distintos – um imóvel outro móvel e com motor.

Sabemos que a estrita legalidade tem sido muito debatida e criticada por alguns doutrinadores, porém essa é uma conquista da sociedade que não pode ser deixada de lado, sob pena dos entes tributantes começarem a estabelecer tributos condicionais, ora em relação ao fato tributável, ora em relação ao sujeito passivo etc. Se há um tributo que incide sobre frutos, pode o poder tributante exigi-lo em relação à, por exemplo, mamão e banana, porém se o legislador elegeu como tributável, não frutos, mas apenas o fruto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002015/2001-43

Acórdão nº. : 105-14.645

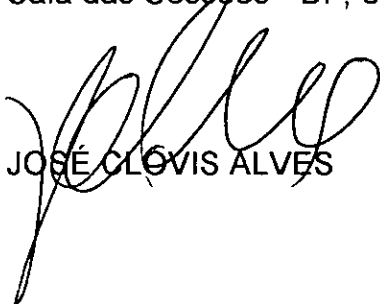
mamão, não poderá o administrador exigir o tributo sobre a banana.

O constitucionalista bem como o legislador ordinário elegeu como base da contribuição em lide, O LUCRO, não qualquer outra figura, logo o administrador somente poderá exigir o referido tributo sobre tal hipótese, sendo, portanto vedado exigí-lo sobre as SOBRAS da cooperativa.

Como a própria lei especial autorizou a cooperativa a praticar atos não cooperativos, obviamente que em relação a esse atos a entidade não terá sobras, mas lucro, porém para que seja tributável, há necessidade de sua segregação na contabilidade. Na ausência de contas específicas para controle de receitas, custos e despesas em relação a atos cooperados, pode e deve a autoridade fiscal intimar a sociedade para fazê-lo, e assim exigir tanto o IRPJ como a CSL sobre o lucro real e lucro líquido respectivamente, assim estará o cumpridor da lei trilhando a estrita legalidade a que está submetido.

Assim, conheço o recurso apresentado e, no mérito voto no sentido de dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 11 de agosto de 2004.



JOSÉ CLÓVIS ALVES