



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

Processo n° 10680.006648/2005-54
Recurso n° 152.029 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-001.516 – 1ª Turma**
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA DOS SERVIDORES AUTÔNOMOS DE BELO HORIZONTE LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001

COOPERATIVA. RESULTADO DO ATO COOPERADO. CSLL. NÃO INCIDÊNCIA.

As sobras, decorrentes do resultado positivo do ato cooperado, não sofrem a incidência da CSLL por não se enquadrarem no conceito de lucro, base de cálculo dessa contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO – Presidente.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Susy Gomes Hoffmann, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado), Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 439/450) interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 7º, incisos I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 147, de 25 de junho de 2007.

O presente processo administrativo cuida de auto de infração lavrado para exigência de multa isolada no montante de R\$ 225.266,06 (duzentos e vinte e cinco mil e duzentos e sessenta e seis reais e seis centavos), pois constatou-se que o contribuinte deixou de recolher a CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 08/10).

Inconformado o contribuinte apresentou impugnação às fls. 286/334 argumentando, em síntese, que: (i) é sociedade cooperativa, (ii) a totalidade de suas receitas deriva de atos realizados exclusivamente com cooperados, (iii) não houve lucro decorrente das atividades realizadas, (iv) foram verificadas “sobras”, as quais foram distribuídas em quotas proporcionais, conforme estatuto social e a Lei 5.764/71, (v) o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas é merecedor de "tratamento tributário mais benéfico.

A DRJ de Belo Horizonte/MG (fls. 372/378) manteve o lançamento procedente e proferiu o seguinte acórdão:

As cooperativas encontram-se obrigadas ao pagamento da CSLL, mesmo quando somente realizarem operações com seus cooperados, não importando o 'nomen iuris' atribuído a seus resultados.

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real que opte pelo pagamento de IRPJ em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido.

Lançamento Procedente

Em sede de Recurso Voluntário (fls. 388/406) o contribuinte repisou os argumentos já sustentados na impugnação e requereu o cancelamento da exigência.

Os membros da 2ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, deram provimento ao recurso do contribuinte para afastar a exigência da multa isolada (fls. 425/434).

O acórdão proferido (nº 1802-00.0022) foi assim ementado:

**SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO
FALTA DE RECOLHIMENTO MENSAL DA CSLL**

SOBRE A ESTIMATIVA – O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integram a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Por guardar relação de causa e efeito, toma-se como indevida a aplicação da multa de ofício pela falta do recolhimento mensal por estimativa quando resta inequívoco nos autos que o lançamento tem por base a incidência da CSLL sobre o resultado econômico decorrente de atos cooperativos.'

Recurso Voluntário Provido.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Recurso especial com fundamento na contrariedade à lei afirmando ser legítima a incidência da CSLL no resultado positivo apurado pela Recorrida nos anos calendários 2000 e 2001, nos termos do disposto nas leis n. 5.764/61, 7.689/88 e 8.212/91, devendo ser mantido, integralmente, o lançamento.

Nesse sentido argumentou que a Lei 5.764/61 não prevê que o resultado financeiro positivo apurado por uma sociedade cooperativa ao final de um período, após uma série de deduções e exclusões, poderá ser rateado entre os contratantes proporcionalmente à sua participação nas operações da cooperativa. Afirmou que tal quantia é denominada “sobra líquida”.

Argumentou que esta "sobra" provém da operação de subtração entre despesas e receitas da cooperativa, ou seja, seu antecedente é a apuração de resultado financeiro positivo pela cooperativa ao final de um certo período e, portanto, não há como se distribuir "sobra líquida", sem que a sociedade apure antes um resultado financeiro positivo ao final de certo período. E este resultado é a base de cálculo da CSLL.

Afirmou que, no presente caso, houve confusão entre os conceitos de base de cálculo da CSLL devida pela cooperativa e base de cálculo do imposto de renda, que, conforme a Lei n.º 5.764/61, somente é exigido da sociedade cooperativa quando houver a prática de atos não cooperados. Transcreveu o art. 111 dessa lei:

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.

Ressaltou que a incidência da Contribuição social Sobre o resultado positivo do exercício auferido pelas cooperativas, resultante da interpretação da própria norma instituidora do tributo, é determinada pelos artigos 15 e 23 da Lei 8.212/91. Transcreveu os artigos:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. Equiparai-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas: (...)

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda ajustado na forma do ajustado 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990. (...)

Argumentou, subsidiariamente, que no caso de não acolhimento do entendimento defendido, de acordo com o termo de verificação fiscal e as planilhas de fls. 11/12, as estimativas da CSLL, em sua maior parte, referem-se à receita de aplicações financeiras e, portanto, devem ser tributadas integralmente, pois não são provenientes de atos cooperativos, que, segundo o voto condutor do acórdão recorrido seriam isentos de CSLL.

Por fim, requereu a reforma do acórdão recorrido com a finalidade de que seja restabelecida a autuação fiscal.

Em sede de exame de admissibilidade (fls.452/453) foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O contribuinte apresentou contrarrazões às fls.461/471 no sentido de que não merece qualquer reforma a decisão recorrida, já que foi acertada ao reconhecer a não incidência da CSLL sobre o resultado positivo decorrente do ato cooperado.

Argumentou que o artigo 195 da CF/88 prevê que a contribuição social incide sobre o lucro da empresa e, por isso, para a sua incidência é imprescindível que seja auferido lucro.

Ressaltou, novamente, que as cooperativas não auferem lucro nas atividades exercidas entre cooperadas, bem como que suas "sobras" são redistribuídas em quotas

proporcionais, conforme previsão contida no Estatuto Social da entidade, bem como na Lei 5.764/71, que instituiu o cooperativismo.

Nesse contexto observou que as “sobras” obtidas pela cooperativa não se confundem com lucro já que estas pertencem aos cooperados e são rateadas entre eles proporcionalmente às operações realizadas pelos associados. E, por isso, as “sobras” não podem ser consideradas lucros da cooperativa.

Ademais, afirmou que é assegurado às sociedades cooperativas adequado tratamento tributário pela constituição federal vigente, conforme preceitua a letra "c", inc. III, do art. 146.

Concluiu que tributar os atos cooperativos de forma equiparada aos atos de comércio, que visam tão somente o lucro, é uma clara ofensa aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia, além de ferir o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo e pugnou pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, Relator.

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O cerne da questão está na análise da incidência da CSLL no resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados.

A Fazenda Nacional insurgiu-se contra o acórdão proferido pela câmara *a quo* sob o fundamento de existência de contrariedade à lei. Nesse sentido argumentou que o resultado financeiro positivo obtido pela cooperativa é lucro e, portanto, constitui a base de cálculo da CSLL.

Não merece prosperar o fundamento apresentado pela Recorrente, senão vejamos.

Primeiramente cumpre salientar que no caso dos autos não se discute a natureza do ato praticado pelo contribuinte e submetido à tributação, mas apenas a incidência da CSLL sobre o ato cooperado, ou seja, não se discute se é ato cooperado ou não. Nesse ponto transcrevo trecho do auto de infração:

“(…)

4. O contribuinte nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, — DIPJ, correspondentes ao anos-calendário de 2000 e 2001, apenas preencheu a Ficha 16 — Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa para os meses de janeiro, abril dezembro de 2000. **Indagado sobre a opção adotada para recolhimento mensal da CSLL por estimativa, o contribuinte informou que os recolhimentos foram feitos com base na receita bruta e acrescentou:**

“...que no nosso caso consideramos apenas as receitas dos rendimentos de aplicação financeira (100%), face ao entendimento do fisco de que se trata de ato não cooperativo. A receita bruta da atividade, resultante de ato cooperativo, não é oferecida à tributação, em função do nosso entendimento e de todo o sistema cooperativista, que as sobras resultantes da atividades de ato cooperativo não estão sujeitas à tributação da CSLL, visto que essa contribuição incide sobre lucro, o que não é o nosso caso, pois o que temos são sobras, ou seja, a diferença entre ingressos e dispêndios provenientes do trabalho cooperado.”

(...)

A Lei nº 7.689/88 não estabeleceu qualquer isenção às sociedades cooperativas, assim como não se restringiu a tributação da CSLL sobre os resultados obtidos por estas sociedades em qualquer legislação posterior em vigor para os fatos geradores dos anos-calendário de 2000 e 2001.

A fiscalizada não possui respaldo legal para apurar e recolher a CSLL diferentemente do que dispõe a Lei nº 7.689/88, com as alterações das Leis nº 9.249/95 e 9.430/96 c/c a Medida Provisória nº 1.858-10 e suas reedições. A legislação não prevê, tampouco, qualquer distinção sobre a origem dos resultados, logo a Cooperativa deveria ter calculado e recolhido a Contribuição Social por estimativa sobre todo a receita bruta, decorrente de operações com cooperados ou não-cooperados, e acréscimos previstos em lei. (...)”

Delimitada a matéria em análise, passo ao voto.

É sabido que a atividade das cooperativas apresenta características peculiares, estando sujeitas ao cumprimento de regras próprias, constantes de legislação específica. E o artigo 4º da Lei 5.764/71 assim dispõe:

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características: (...)

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

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

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

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

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

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

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

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

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

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

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

A Lei nº 5.764/71 “Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas e dá outras providências” e nos termos do artigo 3º está definido que “Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro”.

Assim, as cooperativas são um tipo de associação ou sociedade que têm como objetivo exercer atividade econômica, mas que possuem peculiaridades marcantes, dentre elas o fato de **não possuir intuito lucrativo**, limitando-se a finalidade dessas organizações à prestação de auxílio a seus associados, mediante remuneração pelos seus custos operacionais.

Nesse passo cumpre salientar a definição da lei (Lei 5.764/71) acerca do ato cooperado, nos termos do artigo 79:

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.*

Dessa maneira, em vista da Lei 5.764/71 tem-se que a pessoa jurídica, constituída na forma de cooperativa, ao praticar os definidos atos cooperados, com todas as suas peculiaridades, não obtém o lucro, essencial para incidência da CSLL, conforme definido pela Lei 7.689/88.

Nesta esteira, cumpre salientar que a contribuição para a Seguridade Social tem a base de seu regime jurídico na própria Constituição Federal, nos artigos 149, 165 §5º, 194, VII e 195. Este último dispositivo prevê a incidência da contribuição social sobre o lucro especificamente em seu inciso I, letra "c", senão vejamos:

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

Nesse sentido dispõe o artigo 1º da Lei nº 7.689/88:

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

Cumpre destacar, nesse contexto, o artigo 11 da lei 5.767/71 que dispõe:

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.

Desse modo, tendo em vista o disposto do artigo transcrito a CSLL seria aplicável somente sobre o resultado positivo gerado pelos atos não cooperados, isto é, aqueles decorrentes das atividades não enquadradas na descrição contida no artigo 79 do mesmo diploma legal.

Assim, a contribuição não deve incidir sobre o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações que constituem atos cooperados, pois tais resultados caracterizam-se, de acordo com a Lei 5764/71, como sobras, distinguindo-se, do conceito de lucro, necessário à incidência da CSLL, conforme definição da Lei 7689/88.

As chamadas sobras estão disciplinadas no artigo 4º da Lei 5764/71 e devem ser objeto de deliberação da Assembléia Geral Ordinária das Cooperativas. Feita a prestação de contas, verificar-se-á se houve insuficiência ou excesso nas contribuições dos associados para cobertura das despesas da sociedade e na hipótese da existência de sobras, estas serão devolvidas aos associados, proporcionalmente às operações que realizaram com a Cooperativa. Não se podendo assim, equipará-las a lucro.

Nesse mesmo sentido é o entendimento deste Conselho, senão vejamos:

CSLL. COOPERATIVAS. O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integram a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Recurso provido. (processo 10855.000963/00-80. Acórdão CSRF 9101-00.308)

CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS – OPERAÇÕES COM COOPERADOS - SOBRAS LÍQUIDAS – NÃO INCIDÊNCIA -Em relação aos atos cooperativos, os resultados positivos da sociedade cooperativa não tem natureza de lucros como definido na legislação tributária e comercial, não se subsumindo a norma de incidência da contribuição social sobre o lucro. Recurso especial negado. (processo 11030.002392/99-88. Acórdão CSRF 01-05.874).

Nacional. Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda

É como voto.

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR – Relator.

CÓPIA