



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.009138/2001-13  
Recurso nº. : 134.036  
Matéria : CSL - EX.: 1997  
Recorrente : COOPSEF - COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO  
DOS FUNCIONÁRIOS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO  
ESTADO DE MINAS GERAIS LTDA.  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG  
Sessão de : 18 DE JUNHO DE 2004  
Acórdão nº : 108-07.863

CSL - COOPERATIVA DE CRÉDITO - A exigência da Contribuição Social Sobre o Lucro das Cooperativas de Crédito só tem fundamento quando determinada sobre o resultado oriundo das operações realizadas com não cooperados, não podendo prosperar o lançamento que toma por base o resultado líquido apurado com atos cooperativos, conceituados como sobras, em virtude de não estar configurada a hipótese de incidência desta contribuição, pela inexistência de lucros.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por COOPSEF - COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS FUNCIONÁRIOS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava 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.

  
DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE

  
NELSON LOSSÓ FILHO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 70 FEV 2005

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.





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

Processo nº. : 10680.009138/2001-13  
Acórdão nº. : 108-07.863  
Recurso nº : 134.036  
Recorrente : COOPSEF - COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUA  
DOS FUNCIONÁRIOS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO  
ESTADO DE MINAS GERAIS LTDA.

**RELATÓRIO**

Contra a Cooperativa de Economia e Crédito Mútuo dos Funcionários da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais Ltda. - Coopsef, foi lavrado auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro, fls. 01/05, por ter a fiscalização, em revisão sumária da DIRPJ, constatado a seguinte irregularidade no ano-calendário de 1996, descrita às fls. 02: "Juros sobre o capital próprio adicionado a menor na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro."

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 25 setembro de 2001, em cujo arrazoado de fls. 23/29, alega, em apertada síntese, o seguinte:

1- depreende-se da análise das fichas 06 e 11 da declaração de rendimentos do ano-base de 1996 que o lucro líquido, no montante de R\$ 769.982,04, foi subtraído no campo outras exclusões, linha 18, fazendo com que a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro fosse igual a zero;

2- por erro escusável, o valor dos juros não foi lançado na base de cálculo da CSLL, não tendo causado prejuízo ao fisco, tendo em vista que sociedade cooperativa não sofre incidência da CSLL;



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

Processo nº. : 10680.009138/2001-13

Acórdão nº. : 108-07.863

3- por ser uma empresa cooperativa constituída na forma da Lei nº 5.764/71, tendo por objetivo a prestação de serviços aos seus associados, sem finalidade precípua de lucro, todo o eventual ganho auferido, oriundo de atos realizados estritamente entre a cooperativa e os cooperados, é considerado como não tributado, conforme disposição expressa da referida Lei;

4- a tributação questionada refere-se a CSLL incidente sobre os juros do capital próprio, parcela que, por sua própria natureza, não envolve a ação de não-associados. Ainda que tal parcela tivesse natureza diversa, cediço é que a prova da natureza não-cooperativa dos atos realizados cabe à Secretaria da Receita Federal, e não à autuada;

5- a CSLL tem natureza semelhante ao IRPJ, incidindo sobre o lucro líquido, no sentido estrito do termo. Inexistindo a figura do lucro líquido na cooperativa, entidade que não busca diretamente o lucro, infere-se que é indevida a cobrança desta contribuição;



6- transcreve ementas de acórdãos deste Conselho que vão ao encontro de seu entendimento.

Em 29 de outubro de 2002, foi prolatado o Acórdão nº 2.234, da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte, fls. 81/89, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

**"COOPERATIVAS DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO. JUROS PAGOS. EXCLUSÃO.**

*O valor dos juros sobre o capital, pagos aos associados, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.*

*Lançamento Procedente."*

 3 



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

Processo nº. : 10680.009138/2001-13  
Acórdão nº. : 108-07.863

Cientificada em 26 de novembro de 2002, AR de fls. 93, e novamente irrisignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 26 de dezembro de 2002, em cujo arrazoado de fls. 94/101 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10680.009138/2001-13  
Acórdão nº. : 108-07.863

**VOTO**

**Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator**



O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada do acórdão de primeira instância, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 102, entendendo a autoridade local, pelo despacho de fls. 103, restar cumprido o que determina o § 3º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, na nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/02.

A recorrente foi autuada porque entendeu o Fisco que os juros sobre o capital próprio, pagos a associados, sofrem incidência da Contribuição Social sobre o Lucro na apuração do resultado líquido das cooperativas de crédito.

A solução do litígio passa pela definição do campo de incidência e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro destas pessoas jurídicas.

A Constituição Federal prevê tratamento diferenciado às cooperativas, são elas tipos societários que se destacam das demais sociedades pela sua função social. Na falta de lei complementar específica, como exigia o art. 146, inciso II, letra C da Carta Magna, vem a Lei Ordinária nº 5.764/71 instituindo o regime jurídico inerente às sociedades cooperativas e fornecendo os vários elementos que caracterizam estas sociedades com tanta peculiaridade.

 5 



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

Processo nº. : 10680.009138/2001-13

Acórdão nº. : 108-07.863

Suas características fundamentais podem ser assim enumeradas:

- 1- são sociedades de pessoas com número variável de sócios;
- 2- possuem gestão democrática e adesão livre;
- 3- suas cotas de capital são intransferíveis a terceiros;
- 4- os respectivos Fundos de Reserva são indivisíveis;
- 5- não possuem fins lucrativos;
- 6- não distribuem, regra geral, os resultados líquidos;
- 7- quando ocorre a distribuição, esta é proporcionalmente às operações efetuadas pelas associadas com a cooperativa;
- 8- sua característica principal é que os associados atuam como sócios e como usuários, prestam serviços e praticam atos jurídicos próprios, denominados atos "cooperativos".

Segundo definição dos arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764/71 as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos seus associados, para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Para definição da incidência tributária é muito importante o estudo dos atos praticados pelas sociedades cooperativas, especialmente aqueles necessários à sua atividade e seus objetivos, que são denominados de atos cooperativos e o tratamento tributário que lhe é dispensado pela Lei nº 5.764/71.

O artigo 111 da referida lei define que "serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85,86 e 88", in "verbis":

6



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

Processo nº. : 10680.009138/2001-13

Acórdão nº. : 108-07.863

*"Art. 85 – As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.*

*Art. 86 – As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.*

*Parágrafo único – No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.*

*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.*

*Art. 88 – Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.*

*Parágrafo único – As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social."*

Fica claro, então, que os resultados líquidos das cooperativas oriundos dos atos tipos cooperativos, definidos no art. 79 da Lei nº 5.674/71, têm tratamento diferenciado em relação às outras sociedades. Este artigo tem a seguinte redação:

*"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."*



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

Processo nº. : 10680.009138/2001-13

Acórdão nº. : 108-07.863



Os atos jurídicos comuns às outras sociedades, que visem a obtenção de lucro, mesmo praticados com associados ou entre cooperativas, que não persigam o cumprimento dos objetivos sociais da cooperativa, não recebem do legislador constitucional nenhum tratamento distinto.

De modo diverso, os atos cooperativos, definidos pelo artigo 79 da Lei nº 5.764/71, quando realizados para consecução de seus objetivos sociais, estão excluídos da incidência tributária.

Realmente, as cooperativas visam o exercício de certas atividades definidas pelos cooperados, sem ânimo de lucro. Distinguem-se, assim, das sociedades em geral, por apenas objetivarem o cumprimento de determinadas finalidades de interesse social, sem terem o lucro como eixo principal.

Assim, por não auferirem lucro as sociedades cooperativas estão fora do campo de incidência do Imposto de Renda. Existiria apenas a tributação destas sociedades sobre os resultados positivos não peculiares à sua atividade, quando atuassem como sociedades comerciais, casos previstos pelos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71. Ocorrendo resultados positivos em suas operações normais, os mesmos serão considerados como sobras líquidas e não lucros, a serem reinvestidas na sociedade, continuando o ciclo do seu objetivo social, razão pela qual não podem ser tributadas.

A lei 7.689/88 define a base de cálculo da Contribuição Social como sendo "o resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda". Na Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/76, de onde foi tomada a expressão, ela significa: a diferença entre as receitas, custos e participações, com exceção da provisão para o imposto de renda. Na terminologia desta mesma lei este "resultado" é denominado "lucro", quando positivo e "prejuízo", quando negativo.

 8 



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

Processo nº. : 10680.009138/2001-13  
Acórdão nº. : 108-07.863

Concordo, pois, com a recorrente que a Lei nº 7.689/88 referia-se a lucro ao dispor que a base de cálculo da contribuição era o resultado do exercício, não podendo as sobras líquidas oriundas dos atos cooperativos ser confundida com a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, não havendo compatibilidade entre os conceitos de lucro e sobras líquidas. O lucro que é a base de cálculo da contribuição social não pode ser confundido com as sobras líquidas resultantes de atos cooperativos.

Desta forma tem decidido este Colegiado em diversos julgados, cujo entendimento pode ser expresso pelas seguintes ementas:

*"Acórdão CSRF/01-02.580 – Cooperativa – Contribuição Social – Atos com cooperados – Não estão sujeitos os resultados dos negócios com cooperados, porque estes não são considerados lucros e sim sobras.*

*Acórdão 108-05.640 – Contribuição Social Sobre o Lucro – Sociedades Cooperativas – Situam-se fora do campo de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro os resultados obtidos pelas cooperativas nos atos cooperados, conforme definidos no artigo 79 da Lei nº 5.764/71.*

*Acórdão 105-12.910 – Contribuição Social – Sociedades Cooperativas – O resultado positivo obtido pelas sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados não integra a base de cálculo da Contribuição Social.*

*Acórdão 107-05702 – Contribuição Social – Cooperativas – Lançamento – Cumpre à autoridade administrativa na atividade de lançamento comprovar a prática de ato não cooperativo e determinar-lhe os resultados, não podendo, portanto, prosperar a exigência que, em desacordo com a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, lança a contribuição sobre todo resultado líquido da Cooperativa.*

*9/7*  
9



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

Processo nº. : 10680.009138/2001-13

Acórdão nº. : 108-07.863

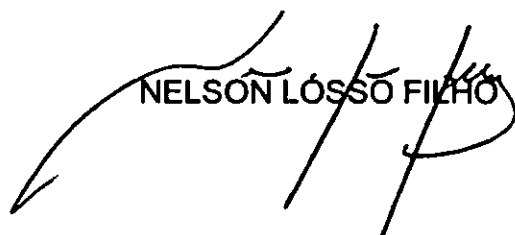
*Acórdão 105-12.769 – Contribuição Social Sobre o Lucro – Cooperativas Que Somente Operam Com Cooperados – Inaplicabilidade do conceito de lucro líquido na hipótese. (art. 111 da Lei 5.764/71)”*

No exercício de suas atividades este tipo de cooperativa executa operações passivas e ativas envolvendo seus associados, emprestando, cobrando juros, encargos etc. Além disso, para alavancar e garantir seus empréstimos, participa também da movimentação do mercado financeiro. Apenas estes outros resultados é que estariam incluídos no campo de incidência da contribuição social.

Extrai-se destas definições que apenas sobre os resultados positivos dos atos não cooperativos é que incidiria a Contribuição Social sobre o Lucro. Todos os outros atos que a cooperativa de crédito realizasse com seus associados, por não configurarem lucros e sim sobras, estariam fora do campo de incidência desta contribuição.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 18 de junho de 2004.

  
NELSON LOSSÓ FILHO 