



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Recurso nº. : 143.857

Matéria : CSL – EX.: 1997

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL DE CRÉDITO RURAL DO ESPÍRITO SANTO LTDA.

Recorrida : 10ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I.

Sessão de : 13 DE SETEMBRO DE 2005

Acórdão nº. : 108-08.482

CSL – INCIDÊNCIA NAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CRÉDITO – 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. Somente os resultados decorrentes da prática de atos com não associados estão sujeitos à tributação.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA CENTRAL DE CRÉDITO RURAL DO ESPÍRITO SANTO 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

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 OUT 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, 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. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

Recurso nº. : 143.857

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL DE CRÉDITO RURAL DO ESPÍRITO SANTO LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento suplementar lavrado contra COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL ESPÍRITO SANTO LTDA, fls.109/110, para exigência da Contribuição Social sobre o lucro líquido, referente ao ano calendário de 1991, no valor de R\$1.065,98, por falta de recolhimento da referida contribuição no período, conforme Termo de Verificação de fls. 107/108.

Impugnação oferecida às fls. 124/126, em apertada síntese, alegou sua condição de sociedade cooperativa, com exclusividade na prática de atos cooperados, não auferindo resultados passíveis de tributação.

Ao lado do comando normativo do artigo 111 da Lei 5764/71, se alinhariam vários julgados (administrativos e judiciais) dos quais anexou cópias.

Decisão de fls.141/153, em apertada síntese, argüiu que a CSLL incidiria sobre resultado econômico positivo, inclusive os cooperados, nos termos do artigo 23, § 1º da Lei 8212/1991.

Por isto não prosperariam as alegações da interessada quanto a não incidência da contribuição social sobre os resultados dos atos cooperados. Citou Paulo de Barros Carvalho, quanto a sua teoria da regra matriz de incidência, concluindo que não haveria norma isentiva que retirasse da hipótese de incidência ora analisada.

A Contribuição Social teria amparo em disposições constitucionais, consoante cumpre, prontamente, destacar os comandos contidos no artigo 195,



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

- *caput* e inciso I, da Constituição de 1988, cujo dispositivo anteviu as possibilidades para a tributação com objetivo de garantir os recursos financeiros necessários à efetivação do princípio da “universalidade da cobertura e do atendimento”, prescrito no art. 194, parágrafo único, inciso I, da CF/88.

Linha na qual transcreveu da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, parte do Parecer PGFN/GAB/MF nº784/95 que definiu: “Os *preceptivos constitucionais* do artigo 194, parágrafo único, itens V e VI [eqüidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento, respectivamente] e do art. 195, “caput”, itens I, II e III, demonstram o escopo do constituinte de que toda a sociedade financeie a Seguridade Social, inclusive com as contribuições dos empregadores sobre o faturamento”.

A partir da autorização constitucional foi editada, pela União Federal, a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 que determinou a cobrança deste tributo, incidente sobre resultado positivo, sendo irrelevante, como veremos, a denominação técnica de tal resultado. Nesta Lei os artigos 1º, 4º, 6º e § único se aplicariam às cooperativas. A Lei 8212/1991, dispondo sobre a organização da seguridade social e instituindo plano de custeio, não deixara margem à dúvida, quanto ao fato de que as sociedades cooperativas de crédito seriam contribuintes e deveriam a contribuição para a seguridade social, calculada com base no lucro (artigos 10,11,II, § único, 15, 22, § 1º, 23, II, § 1º).

Dispositivos posteriores também viriam na mesma esteira, demonstrando que a contribuição social é exigível das sociedades cooperativas, por inexistir qualquer norma isentiva que lhes aproveitassem a exemplo da Lei 9249/1995, artigo 13, I, 19, § único; Lei 9316/1996, artigo 2º.

Normatizando as disposições legais, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 198/88, que, no seu item 9, determinou:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

"9. As sociedades cooperativas calcularão a contribuição social, sobre o resultado do período-base, podendo deduzir como despesa na determinação do lucro real, a parcela da contribuição relativa ao lucro nas operações com não associados."

Destacou que o fenômeno de interpretação "se deu com as chamadas contribuições sociais sobre o faturamento, instituídas sob a vigência da redação original do artigo 195 da Constituição. Este artigo, que hoje prevê a incidência de contribuições sociais sobre "a receita ou o faturamento" (inciso I, "b") falava, antes da alteração trazida pela Emenda Constitucional nº 20, de 14 de dezembro de 1998, somente nas contribuições dos "empregadores, incidente sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro", omitindo-se a respeito da incidência sobre a receita. Pois bem, isto não foi razão para que o faturamento desta redação original não pudesse corresponder à receita bruta da pessoa jurídica, afastando-se do conceito estrito de faturamento das Ciências Contábeis (resultado das vendas em que há emissão de fatura), previsão legal cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal – nossa Corte Suprema, julgando a incidência da COFINS sobre o faturamento, nos termos da Lei Complementar nº 70/91, em Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC nº 1-1/DF), declarou, por unanimidade, a constitucionalidade do artigo 2º desta lei, com os efeitos vinculantes previstos no parágrafo segundo do artigo 102 da CF/88, na redação da Emenda Constitucional nº 3/93 (DJU de 16/6/95, p. 18213), assim tendo-se manifestado no voto do Ministro ILMAR GALVÃO:

"Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado artigo 2º da LC 70/91, com o disposto no artigo 195, I, da CF/88, ao definir 'faturamento' como 'a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza'.

De efeito, o conceito de 'receita bruta' não discrepa do 'faturamento', na acepção que este termo é usado para efeitos fiscais, seja, o que corresponde ao



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja, aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei nº 187/68), em que a emissão de uma 'fatura' constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.

Entendimento nesse sentido, aliás, ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755."

Discorreu sobre o sentido constitucional de faturamento, o sentido comum do artigo 195, I, "b", não seria correspondente ao sentido técnico havido do Direito Comercial, assim como o lucro da alínea "c" não é apenas o resultado contábil positivo auferido pelas empresas comerciais. Os institutos, para fins do Direito Tributário, apenas lhes aproveitaria as definições, compreendidos em seu sentido teleológico, como única forma de harmonizar as diversas prescrições constitucionais. Linha na qual transcreveu Marcos Antônio Cardoso de Souza:

"Há de se iniciar o presente estudo com a recepção do posicionamento da impossibilidade, a princípio absoluta, de se adotar normas de direito privado para regular questões tributárias. Para que este patente tal assertiva, torna-se imprescindível a formulação de breves noções de direito público e privado. O traço essencial para a distinção entre estes campos da ciência jurídica consiste na posição de superioridade conferida ao Estado, no conjunto de normas do direito público, sob a justificativa de que o mesmo representa os interesses de toda uma coletividade. Em contrapartida, no direito privado, os pólos da relação jurídica encontram-se em igualdade, determinada pelo princípio constitucional da isonomia."

Isto posto, ao se analisar a própria essência dos preceitos de direito privado e tributário, nota-se a impossibilidade do visum de qualquer ponto de interseção no campo de aplicação de normas de fundamentos e escopos tão



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

distintos. Os ditames legais de direito civil foram elaborados com o fim de regular as relações entre as pessoas físicas ou as jurídicas de caráter privado. A formulação do conteúdo das normas privadas preza pela igualdade dos indivíduos, sem qualquer consideração à supremacia do interesse coletivo, cuja tutela está resguardada mediante a coercibilidade dos princípios e leis do direito público.

No Direito Tributário, ramo do direito público, o Estado interfere no patrimônio e na renda das pessoas físicas e jurídicas, mediante a cobrança de tributos, nos limites impostos pelo ordenamento jurídico. A concessão de tal poder aos entes estatais decorre da necessidade de se financiar os serviços públicos, os quais se revelam de fundamental importância para a consecução dos fins precípuos do Estado. Dessa forma, observa-se que os interesses envolvidos nos litígios de matéria tributária não se restringem àqueles inerentes ao ente público competente e ao contribuinte; uma vez que, os efeitos da decisão jurisdicional manifestar-se-ão em toda coletividade. Deve-se considerar que os membros da sociedade dependem da prestação dos serviços essenciais. Constatase, assim, a amplitude e relevância do direito tributário.

Ao se assegurar à validade dos termos da legislação subjetiva civil, nas causas envolvendo tributos, estar-se-ia extirpando o poder de "imperium" do Estado e, consequentemente, o interesse público seria nivelado ao dos particulares. Com isso, a hipótese de utilização de dispositivos de direito privado em matéria tributária contrapõe-se aos princípios fundamentais do direito público, no qual se encontra inserido o direito tributário.

Imperioso torna-se frisar que a tutela dos princípios próprios de cada campo da ciência jurídica adquire maior relevância, do que a defesa de normas isoladas; visto que, os mesmos concedem as diretrizes para elaboração de todo o sistema normativo correspondente. Assim, por não estarem em consonância com os

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'F. B.' or a similar initials.



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

princípios basilares da matéria jurídica, como o da supremacia do interesse da coletividade, as normas civis restam inadequadas a produzir qualquer efeito nas relações litigiosas travadas em questões tributárias."

(“Da utilização de normas do direito privado nas causas tributárias”, Marcos Antônio Cardoso de Souza, bacharel em Direito em Teresina (PI), pós-graduando em Direito Empresarial em Recife, disponível em <http://www1.jus.com.br/doutrina>.”

A jurisprudência citada não vincularia os resultados pendentes, bem como haveria remansosa jurisprudência em sentido contrário.

Recurso de fls. 161/168 reiterou as razões de impugnação lembrando que a base de cálculo da contribuição é o lucro líquido ajustado. Como não auferira resultados de atividades não cooperadas, nada haveria a tributar.

A natureza da cooperativa decorreria da própria lei, §2º do art.174 da Constituição:

“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”.

Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins diriam (Comentários à Constituição, v.7, pp.120/1)

“A sociedade cooperativa é instrumento de realização dos fins econômico-sociais da doutrina do cooperativismo.

Ela é antes de mais nada organização de caráter empresarial. Alguns pontos, no entanto, diferenciam-na muito nitidamente da empresa capitalista. Em primeiro lugar, são os próprios consumidores ou produtores que promovem em comum a melhoria de suas economias individuais as cooperativas, desde regularmente inscritas, são entes personalizados e, nessas condições, titulares de direitos e obrigações.



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

Desvirtuariam, contudo, a sua razão de ser se passassem a auferir lucros à custa do cliente e sócio. Elas tem caráter meramente instrumental ou auxiliar e devem estar sempre voltadas à defesa e ao fomento da economia individual dos associados, o que se traduz em sua causa final. Elas existem para essa finalidade, que concretizam nos diversos ramos da atividade empresarial. As cooperativas têm, pois, um objeto que é, no caso particular, um meio pelo qual procuram atingir seu fim.

E Roque Antonio Carrazza consigna (op. cit, p. 762).

Note-se que numa cooperativa (qualquer que seja) os associados visam a incrementos econômicos entre si. Mas isto não é lucro. Com efeito, nenhuma cooperativa existe para criar riqueza e depois distribuí-la entre seus associados, na proporção de sua participação societária. Não. Visa, apenas, obter uma vantagem econômica para todos os membros do grupo que se uniu. Noutras palavras, os valores arrecadados pela cooperativa são transferidos aos cooperativados, deduzidas, apenas, as despesas de administração. Isto já indica que as cooperativas, além de não obterem lucro, também, juridicamente não faturam, isto é, não auferem proveito próprio, pelo resultado das atividades que promovem, em nome de seus associados. Daí, a nosso ver, não incidirem sobre os atos cooperativos nem o IR, nem o PIS, nem a COFINS.”

A definição dos atos cooperados estaria no artigo 79 da Lei 5764/1971. Como praticara apenas atos inerentes a sua atividade nada deveria ao fisco, na linha de remansosa jurisprudência administrativa e judicial que reproduziu nas razões pedindo provimento ao recurso.

Seguimento conforme despacho de fl. 185.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81
Acórdão nº. : 108-08.482

V O T O

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Trata-se de lançamento suplementar lavrado contra COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL ESPÍRITO SANTO LTDA, para exigência da Contribuição Social sobre o lucro líquido, referente ao ano calendário de 1991, por falta de recolhimento da referida contribuição no período.

A questão repousa na resposta a pergunta: o resultado positivo das cooperativas de crédito, no âmbito dos atos cooperados, seria base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei 7689/1988?

A matéria não tem entendimento pacífico no âmbito da administração tributária. A Receita Federal do Brasil entende que a contribuição incide sobre o total do resultado do período-base da cooperativa (operações com associados e não associados), pois não se trataria das pessoas jurídicas protegidas pela imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal (instituições benficiaentes de assistência social).

Os contribuintes opõem natureza jurídica de sua atividade, pois não deixou de ser cooperativa por "ser de crédito", regida através da Lei 5674/1971, onde os artigos 111c/c 79 parágrafo único excluiriam da incidência tributária os resultados dos atos cooperativos, além de não aufeririam lucro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

A contribuição para a Seguridade Social tem seu regime definido na própria Constituição Federal, arts 149, 165 § 5º, 194, VII e 195. Neste último se encontra a incidência da contribuição social sobre o lucro (inciso I, letra "c"):

"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; (Grifou-se).

Dispôs o art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988: "1º Fica instituída contribuição social sobre o **lucro** das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social."

Conjugando os dois dispositivos, conclui-se que a incidência da contribuição ocorre quando há presença do lucro, definido nos arts. 187 e 191 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.), como resultado das receitas de vendas e de prestação de serviços deduzidas de abatimentos, tributos, custos das mercadorias e dos serviços vendidos, despesas em geral e participações.

Na legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas este conceito está no artigo 248 do RIR/1999:

"Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º)".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

A partir desses conceitos há, também o lucro contábil, que é o lucro líquido obtido após subtração da CSLL e a provisão para o IRPJ apurado no período.

Na Lei 5764/1971, tida como o “Estatuto do Ato Cooperativo” consta o seguinte regramento:

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

[...]

VI – retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da assembléia geral;

[...]

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 de objetivos em comum.

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 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. (Grifou-se)

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



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

e Social e serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para incidência de tributos.

[...]

Art. 111. Serão consideradas como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei."

Da sua leitura é lícito concluir que as cooperativas, quando atuam praticando atos cooperativos não auferem lucros. Não havendo este objetivo e não representando o ato cooperado contrato de compra e venda de produto ou mercadoria ou operação de mercado propriamente dita, os resultados produzidos representam, apenas "sobras líquidas", não cabendo a incidência da CSLL sobre os mesmos.

Esta conclusão se chega, contrário senso, a partir do comando do artigo 87 da Lei 5764/1971, onde está estabelecida a incidência de tributos sobre os atos ditos "não cooperados".

No Colegiado Administrativo de 2º. grau a matéria tem esta conclusão pela maioria dos participantes, conforme ementas a seguir reproduzidas:

"CSLL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – O regime tributário determinado na Lei nº 7.764/71 implica no reconhecimento da não incidência exclusivamente sobre atos cooperativos, recaindo a exigência da Contribuição Social somente em relação aos atos não cooperativos e às receitas financeiras. (Ac. nº 103-21599, Sessão de 15/04/2004, da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do MF)

CSLL – RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PELAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CRÉDITO – a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não incide sobre o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações que constituem atos cooperativos. (Ac. nº 108-07373 – Sessão de 17/04/2003 – 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do MF)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

Social. Exegese do art. 111 da Lei nº 5.764/71 e artigos 1º e 2º da lei nº 7.689/88 (CSRF/01-1.734). (Ac. nº 108-06091, Sessão de 13/04/2000, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA DE CRÉDITO. A circunstância de as cooperativas de crédito enquadrarem-se como instituições financeiras, segundo o artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não resulta em legitimar a tributação segundo o resultado dos atos cooperados. O ato cooperado não configura operação de mercado. O seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88. (Ac. CSRF/01-04.381, Sessão de 24/02/2003, da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

COOPERATIVA DE CRÉDITO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – INCIDÊNCIA – Mesmo na vigência da Lei nº 8.212/91 permanece inalterado o benefício outorgado por lei erigida a nível complementar a todas as cooperativas, inclusive a de crédito, de não-incidência da CSLL sobre as chamadas “sobras líquidas” em atos cooperados. Somente assim os “atos não cooperados”, a partir daquele diploma, pela equiparação da entidade às instituições financeiras, é que passaram a se subsumir à exação.” (Ac. CSRF 01-03.803 – j. 20.02.02 – DOU 1 12.04.03).

No voto proferido no Acórdão nº 108-06628, Sessão de 21/08/2001, desta 8ª Câmara, Conselheira Tânia Koetz Moreira, de saudosa memória, a matéria esteve bem explicitada e a reproduzo por bem definir o litígio.

A Lei nº 8.212/91, em nada alterou o regime tributário das cooperativas de crédito, pois que sua equiparação às instituições financeiras não nasceu aí. Já a Lei nº 4.595/94, que dispôs sobre a “Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias” e criou o Conselho Monetário Nacional, as incluía expressamente no Capítulo IV – “Das Instituições Financeiras”. A legislação posterior, inclusive a regulamentação expedida pelo Banco Central do Brasil, também tratou das cooperativas de crédito juntamente com as instituições



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

financeiras. Aliás, a palavra “equiparação” não é a mais correta. A cooperativa de crédito não é equiparada às instituições financeiras; ela é uma instituição financeira.

Mas este fato não é o ponto primordial da questão, pois o fato de serem cooperativas de crédito, ou seja, instituições financeiras, não lhes tira a natureza de cooperativas. A cooperativa de crédito não deixa de ser cooperativa pelo fato de ser de crédito . (Grifos do original).

Com efeito, a Lei nº 5.764/71, que regula a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, também refere-se expressamente às cooperativas de crédito, atribuindo ao Banco Central a competência para o seu controle e fiscalização. As cooperativas de crédito estão, portanto, sujeitas ao regime instituído pela lei própria do cooperativismo, a Lei nº 5.764/71, que não foi alterada nem revogada pela Lei nº 8.212/91 ou por qualquer outra que lhe sucedeu.

Cabe aqui um parênteses para registrar que, caso se cogitasse de que a Lei nº 8.212/91 houvesse revogado ou alterado a Lei nº 5.764/71, na parte concernente à tributação das cooperativas de crédito, fatalmente nos depararíamos com a exigência constitucional de que o assunto seja objeto de lei complementar. O artigo 146 da Constituição Federal de 1988 reservou à lei complementar o estabelecimento de “normas gerais em matéria de legislação tributária”, especialmente sobre “o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” (inciso III, alínea c). Assim, a Lei nº 5.764/71 passou a ter seu fundamento de validade na nova Carta, com o status e a rigidez de lei complementar, pelo menos no que diz respeito ao tratamento tributário do ato cooperativo.



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81

Acórdão nº. : 108-08.482

Entendendo que a lei nº 8.212/91 não pretendeu alterar nem revogar dispositivos da Lei nº 5.764/71, o que de fato não aconteceu, essa discussão não é necessária.

[...]

A Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 elevou a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro "dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991". A Emenda Constitucional nº 10/96 ampliou o prazo de vigência da alíquota majorada, também valendo-se do art. art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, para definir o universo de contribuintes alcançados. Alcançados, evidentemente, naquilo e na medida em que são contribuintes da exação ali tratada. (Grifos do original)

Este é o alcance do art. 22, §1º, da Lei nº 8.212/91, e dos atos constitucionais e legais que a ele se reportam: estipulam tratamento específico para as instituições ali mencionadas, entre elas as cooperativas de crédito, naquilo em que estas sujeitam-se à tributação. Ou seja: nos atos não cooperados. (Grifos do original)

O artigo 79 da Lei nº 5.764/71, ao definir atos cooperativos, acrescenta em seu parágrafo único que "o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria". O resultado do ato cooperativo não configura lucro da sociedade cooperativa. Nesses atos, ela apura sobras líquidas a serem distribuídas aos cooperados na proporção das operações realizadas. A distinção não é mera questão semântica, é o significado que difere fundamentalmente. As sobras não são distribuídas aos associados em função da cota-parte de cada um, mas em decorrência das operações realizadas com a sociedade. Pelo capital que entrega à cooperativa, o associado recebe juros, não as sobras verificadas.



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81
Acórdão nº. : 108-08.482

Não configurando lucro, o resultado positivo apurado nos atos com cooperados, pelas sociedades cooperativas em geral, inclusive as de crédito, não está abrangido no campo de incidência da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, cujo artigo primeiro é claro:

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

Desta decisão houve recurso de Divergência para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, interposto pela PFN. O Acórdão CSRF/01-04.381, na Sessão de 24/02/2003, negou provimento por maioria, com a seguinte ementa:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA DE CRÉDITO. A circunstância de as cooperativas de crédito enquadrarem-se como instituições financeiras, segundo o artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não resulta em legitimar a tributação segundo o resultado dos atos cooperados. O ato cooperado não configura operação de mercado. O seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88."

O judiciário também caminhou nesta mesma direção. O Superior Tribunal de Justiça, no exame do Recurso Especial nº 170.371/RS (98.0024705-0), em 06 de maio de 1999, definiu posição nos seguintes termos:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COOPERATIVAS. RECEITA RESULTANTE DE ATOS COOPERATIVOS. ISENÇÃO. CABIMENTO.

Os resultados decorrentes da prática de atos com não associados das cooperativas estão sujeitos a tributação.

Os resultados positivos obtidos em decorrência das atividades regulares das cooperativas estão isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro. Recurso desprovido. Decisão unânime."



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

Processo nº. : 10768.005480/99-81
Acórdão nº. : 108-08.482

As INSRF 11/1996 e 93/1997, referente às entidades do mercado financeiro, diziam regular a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL “das pessoas jurídicas elencadas e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos em operações ou atividades estranhas à sua finalidade”, ou seja, atos não cooperativos.

Como nos autos não se questionou os resultados e a autoridade de primeiro grau declarou a irrelevância desde detalhe na formação do seu convencimento, conduzo meu voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 13 de setembro de 2005.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Ivete Malacuias".
IVETE MALACUIAS PESSOA MONTEIRO