



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10805.000517/97-10
Recurso nº. : 15.850
Matéria : CSL – Anos: 1992 e 1994 a 1996
Recorrente : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS EMPREGADOS
DA COMPANHIA TELEFÔNICA DA BORDA DO CAMPO LTDA.
Recorrida : DRJ - CAMPINAS/SP
Sessão de : 22 de fevereiro de 2000
Acórdão nº. : 108-05.997

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 COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS EMPREGADOS DA COMPANHIA TELEFÔNICA DA BORDA DO CAMPO 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.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

NELSON LÓSSO FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 ABR 2000

Processo nº. : 10805.000517/97-10
Acórdão nº. : 108-05.997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



Processo nº. : 10805.000517/97-10

Acórdão nº. : 108-05.997

Recurso nº. : 15.850

Recorrente : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS EMPREGADOS
DA COMPANHIA TELEFÔNICA DA BORDA DO CAMPO LTDA.

RELATÓRIO

Contra a Cooperativa de Economia e Crédito dos Empregados Companhia Telefônica da Borda do Campo Ltda., foi lavrado auto de infração da Contribuição Social Sobre o Lucro, fls. 09/15 por ter a fiscalização constatado a falta de seu recolhimento, em virtude de ter a pessoa jurídica considerado estar isenta de pagamento, conforme descrito às fls. 15 do auto de infração da CSL, no 1º semestre do ano-calendário de 1992 e semestres dos anos de 1994 a 1996.

Inconformada com a exigência, apresentou a autuada impugnação que foi protocolizada em 16/04/97, em cujo arrazoadado de fls.21/26, alega em síntese o seguinte:

1- pratica operações ativas de cooperativa de crédito apenas com pessoas físicas pertencentes a seu quadro social;

2- de acordo com artigo 129 c/c artigo 111 da Lei 5.764/71, somente as operações com não associados, descritas nos artigos 85, 86 e 88 desta lei é que devem ser oferecidas à tributação do imposto de renda, bem como da contribuição social sobre o lucro;

3- as operações realizadas unicamente com seus associados estão isentas do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro;

4- o Ato Declaratório Normativo 17, de 30/11/90, declarou que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos, estando aí incluídas as cooperativas por não exercerem atividades lucrativas;

5- os resultados das operações das cooperativas com não-associados, conforme determina o artigo 87 da Lei 5.764/71, serão levados à conta do Fundo de



Processo nº. : 10805.000517/97-10
Acórdão nº. : 108-05.997

Assistência Técnica, Educacional e Social, contabilizados em separado, de forma a permitir a incidência de tributos;

6- a lei 8.541, de 23/12/92, em seu artigo 1º, manteve o entendimento de que as cooperativas não são contribuintes do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro;

7- finalmente, que a cooperativa não está autorizada a realizar operações com não-associados e assim não o faz, pelo que seus resultados não sofrem a incidência da Contribuição Social;

8- anexa estatuto da cooperativa.

Em 25/03/98 foi prolatada a Decisão nº 0609/98, fls. 43/47, onde a Autoridade Julgadora "a quo", considerou procedente o lançamento, estando suas conclusões sintetizadas no seguinte ementário:

" Contribuição Social Sobre o Lucro – Exercícios de 1993, 1995, 1996 e 1997

Em decorrência do princípio da universalidade do financiamento à Seguridade Social, tornou-se legítimo concluir que as Cooperativas de Crédito são contribuintes da Contribuição Social Sobre o Lucro, consoante estabelecido a Lei nº 7.689, de 15/12/88
Exigência Fiscal Procedente"

Cientificada em 07/05/98, AR de fls. 55, e novamente irressignada com a decisão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 08/06/98, em cujo arrazoado de fls. 109/121, repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando ainda:

1- enumera as características das cooperativas, tais como: adesão voluntária e livre, gestão democrática pelos membros, participação econômica dos membros, autonomia e independência e intercooperação;

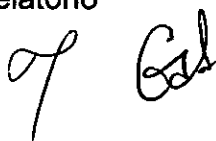
2- a base de cálculo da contribuição social, sobre o lucro das pessoas jurídicas, conforme instituído na Lei 7.689, de 15/12/88, é o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda;

Processo nº. : 10805.000517/97-10
Acórdão nº. : 108-05.997

3- transcreve jurisprudência deste Colegiado para reforçar seu entendimento de que os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro.

O Procurador da Fazenda Nacional manifesta-se às fls. 223/224 pela manutenção da Decisão recorrida.

É o Relatório

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'P' followed by a cursive 'G' and 'S'.

Processo nº. : 10805.000517/97-10
Acórdão nº. : 108-05.997

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 da Decisão de Primeira Instância em 07/06/98, recibo de fls. 55, apresentou seu recurso apoiada por decisão judicial, determinando à autoridade local da SRF o encaminhamento do recurso a este Conselho.

A recorrente foi autuada porque entendeu o Fisco que o resultado líquido das cooperativas de crédito estaria sujeito à tributação da Contribuição Social Sobre o Lucro, com aplicação da alíquota de 23% para o ano de 1992 e 30% para os demais períodos, prevista no art. 23 da Lei nº 8.218/91 e alterações posteriores.

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.

Suas características fundamentais podem ser assim enumeradas:



Processo nº. : 10805.000517/97-10
Acórdão nº. : 108-05.997

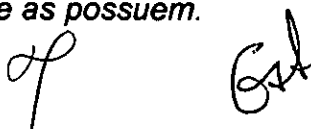
- 1- são sociedades de pessoas com número variável de sócios;
- 2- possuem gestão democrática e adesão livre;
- 3- suas cotas de capital são intransferíveis a terceiros;
- 4- os respectivos Fundos de Reserva são indivisíveis;
- 5- não possuem fins lucrativos;
- 6- não distribuem, regra geral, os resultados líquidos;
- 7- quando ocorre a distribuição, esta é proporcionalmente às operações efetuadas pelos associados 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".

Assim, 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 a 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":

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.



Processo nº. : 10805.000517/97-10
Acórdão nº. : 108-05.997

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.

"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."

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.



Processo nº. : 10805.000517/97-10
Acórdão nº. : 108-05.997

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 certa atividade 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 a 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.

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.



Processo nº. : 10805.000517/97-10
Acórdão nº. : 108-05.997

Assim tem decidido este Colegiado em recentes 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.

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)."

Com efeito, 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.

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



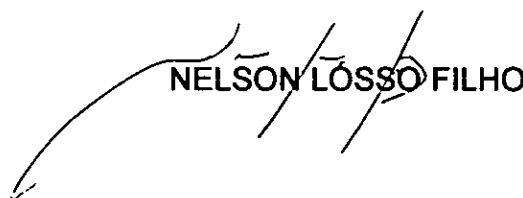
Processo nº. : 10805.000517/97-10
Acórdão nº. : 108-05.997

da movimentação do mercado financeiro. Estes outros resultados é que estariam incluídos no campo de incidência da contribuição social.

Pelos demonstrativos de apuração do resultado líquido, verifico que esta cooperativa obteve ganhos de aplicação financeira, cujos resultados deveriam sofrer a tributação tanto do Imposto de Renda quanto da Contribuição Social. Entretanto, os elementos juntados aos autos não permitem assegurar com certeza o ganho real destas aplicações, base que estaria sujeita à incidência tributária.

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

Sala das Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2000

NELSON LÓSSO FILHO 