



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10855.000963/00-80
Recurso nº : 143.231
Matéria : CSLL - Ex(s): 1993
Recorrente : UNIODONTO DE SOROCABA COOPERATIVA DE TRABALHO
ODONTOLÓGICO
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 23 de fevereiro de 2006
Acórdão nº : 103-22.296

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL -
SOCIEDADES COOPERATIVAS - INCIDÊNCIA - As sociedades
cooperativas devem recolher a CSLL sobre a totalidade de seus
resultados em face do princípio constitucional da universalidade da
incidência das contribuições sociais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por UNIODONTO DE SOROCABA COOPERATIVA DE TRABALHO
ODONTOLÓGICO.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros
Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Paulo Jacinto do Nascimento e
Victor Luis de Salles Freire.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 MAR 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO
DA SILVA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA e FLÁVIO FRANCO CORRÊA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10855.000963/00-80
Acórdão nº : 103-22.296

Recurso nº : 143.231
Recorrente : UNIODONTO DE SOROCABA COOPERATIVA DE TRABALHO
ODONTOLÓGICO.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mais os consectários legais, no valor total de R\$ 14.496,52, referente aos atos geradores ocorridos em 30/06/1992 e 31/12/1992, lançada por falta de recolhimento., com fulcro nos arts. 1º e 2º e §§ , da Lei nº 7.689/88; arts. 39, § 5º, 43 e 44 da Lei nº 8.383/91; art. 23, inciso II, da Lei nº 8.212/91; Portaria MMEFP nº 441, de 27/05/92 e item 9 da IN SRF nº 198, de 29/12/98, observadas as disposições do art. 173, inciso II, do CTN, visto que a infração já havia sido objeto de Notificação de Lançamento Suplementar, declarada nula por meio da Decisão nº 11175/05GD/3861/97, de 03/12/1997, da DRJ/Campinas – SP, segundo descrito no auto de infração e seus demonstrativos de fls. 03 a 07.

Apresentada impugnação, a decisão de primeira instância, fls. 125 a 128, julgou procedente o lançamento tributário.

Ciência da decisão em 08/09/2004, segundo “A. R.” afixado às fls. 133.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 08/10/2004, fls. 134 a 148, instruída com os documentos de fls. 149 a 136.

Propugna pela reforma da decisão de primeira instância, alegando em, síntes, que: as peculiaridades do ato cooperativo implica a conclusão da não incidência da CSLL nas operações entre as cooperativas e seus associados, que é a hipótese dos autos; a cooperativa somente opera com saeus associados, não havendo previsão de venda ou de prestação de serviços a pessoas estranhas ao seu quadro se associados, decorrendo seus resultados, exclusivamente, da prática de atos não cooperados, não se submentendo, portanto, à incidência da CSLL; ao contrário do que entendeu o julgador singular não se trata de *isenção* mas de *não incidência*, que são instituto distintos; é flagrante a ilegalidade da exigência de juros com base na “Taxa Selic”; no improvável caso de subsistir algum débito, deve ser excluída a exigência dos juros com base na taxa Selic, substituindo-a por juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês, como previsto no CTN, em seu art, 161.

Despacho de fls. 157, do Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário – SECAT, da Delegacia da Receita Federal em Sorocaba – SP, informa que foram arrolados bens para seguimento do recurso voluntário.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10855.000963/00-80
Acórdão nº : 103-22.296

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, anoto que a recorrente asseverou que praticaria, exclusivamente, atos cooperativos, não realizando venda ou prestação de serviços a não associados.

Neste particular, observo que alinho-me entre aqueles que professam o entendimento de que, após a edição da Lei nº 8.121/91, as sociedades cooperativas se submetem à incidência da CSLL, independentemente de praticar ou não somente atos cooperativos.

Outro aspecto relevante é que a recorrente preencheu sua declaração de rendimentos, do ano-calendário de 1992, fls. 10 a 14, como sujeita à incidência tributária integral, nada tendo pleiteado a título de exclusão do lucro real, como ajuste ao lucro líquido do exercício, pela prática de atos cooperativos, deixando em branco a linha 26 - "RESULTADOS NÃO TRIBUTÁVEIS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS", do quadro 14, "DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL", fls. 11 verso, dos autos, tendo inclusive preenchido o "Anexo 4", da declaração de rendimentos do IRPJ, quadro 3 - "DEMONSTRAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO", tendo indicado corretamente as bases de cálculo da CSLL, porém, simplesmente, deixou de efetuar os devidos recolhimentos da CSLL.

A exigência dessa contribuição social é definida, primeiramente, na Constituição Federal, artigo 195, que estabelece:

"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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10855.000963/00-80
Acórdão nº : 103-22.296

§ 1º. *As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.*

[...]

§ 7º. *São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*

§ 8º. *O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.* (Destaquei).

Da leitura deste texto deduz-se que o Constituinte estabeleceu a obrigatoriedade de todas as pessoas jurídicas e físicas contribuírem para o financiamento da seguridade social. A única exceção foi a exclusão, mediante isenção, das "*... entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*".

Excluídas essas entidades todos são contribuintes da seguridade social: a União; os Estados e Distrito Federal; os Municípios; as pessoas jurídicas em geral, inclusive as **sociedades cooperativas**, inclusive as de crédito; as entidades fundacionais com ou sem fins lucrativos; os trabalhadores em geral; "*a receita de concursos de prognósticos*"; o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais; o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar.

Verifica-se que foram incluídos como contribuintes da seguridade social até mesmo as pessoas físicas que exerçam atividades econômicas rudimentares, em regime de subsistência mínima, como os pescadores artesanais e trabalhadores rurais, inclusive os seus cônjuges.

Revisado o trato constitucional da questão, a legislação ordinária define, no artigo 1º. da Lei nº. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, as pessoas jurídicas como contribuinte da Contribuição Social, na modalidade de lucros, a saber:

*"Art. 1º. - Fica instituída contribuição social sobre os lucros das **pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social**".* (Destaquei).

Aqui, vale salientar que do ponto de vista constitucional e da legislação complementar e ordinária, as sociedades cooperativas, não gozam de nenhuma imunidade, não-incidência, ou qualquer tipo de isenção tributária. Desconheço no ordenamento jurídico pátrio qualquer dispositivo legal neste sentido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10855.000963/00-80
Acórdão nº : 103-22.296

O Constituinte de 1988, quanto ao aspecto tributário, não privilegiou as sociedades cooperativas em si, mas previu adequado tratamento tributário apenas ao **ato cooperativo** praticados pelas sociedades cooperativas, o que remete o interprete aos conceitos de **imunidade subjetiva** e **imunidade objetiva**, inserindo-se qualquer **adequado tratamento tributário ao ato cooperativo** no rol dos benefícios fiscais objetivos, a teor do disposto artigo 146, inciso III, alínea "a", da Carta Magna, a saber:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

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

Sob este enfoque, a característica da imunidade ou isenção subjetiva ou objetiva relativamente às sociedades cooperativas, a jurisprudência administrativa já se manifestou no sentido de tal benefício ter a natureza de **não incidência objetiva**, como se vê do excerto da ementa do acórdão nº. 101-92.897/99, oriundo da Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sob a seguinte redação:

"DESCARACTERIZAÇÃO DE SOCIEDADE COOPERATIVA (EX. 90) - A prática habitual de atos não-cooperativos não autoriza a desclassificação da sociedade como sociedade cooperativa (a não incidência é objetiva e não subjetiva), devendo ser tributado o resultado positivo dos atos não cooperativos. ..."

No mesmo sentido a decisão judicial exarada pela 1ª. Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no RE 36.887-1-PR, de 10/09/93, D. J. U., seção I, de 04/10/93, página 20.527, como se vê da ementa a seguir transcrita:

"APLICAÇÕES FINANCEIRAS (INCIDÊNCIA) - As aplicações financeiras são atos não cooperativos que produzem resultados positivos e estão sujeitos à incidência do imposto de renda. A isenção do imposto de renda das cooperativas decorre da essência dos atos por elas praticados e não da natureza de que elas se revestem, Decreto não pode extravasar a norma legal regulamentada. Isenção se interpreta literalmente e só pode ser concedida por lei. Dado provimento ao recurso da Fazenda Nacional." (Destaquei).

Na legislação infra constitucional, no que pertine às sociedades cooperativas, quanto ao aspecto tributário, a única ressalva que existe é na Lei nº. 5.764, de 16 de dezembro de 1971, ao definir, no seu artigo 79 e parágrafo único, que os **atos cooperativos** não caracterizam operações de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, e que **atos cooperativos** são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre os associados e as cooperativas e pelas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10855.000963/00-80
Acórdão nº : 103-22.296

cooperativas entre si quando associadas, para a consecução de seus objetivos sociais. Vejamos a redação desse dispositivo legal.

Lei nº. 5.764/71, artigo 79 e parágrafo único:

"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." (Destaquei).

Os artigos 86 e 87 da Lei nº. 5.764/71, estabelecem que os resultados das operações com não associados devem ser contabilizados separadamente para efeitos tributários, a saber:

"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.

[...]

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."

O artigo 195 da Constituição Federal estabeleceu que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, **nos termos da lei**.

Referido comando constitucional foi disciplinado pela Lei nº. 8.212/91, que *"Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências."*

O Título VI da Lei nº. 8.212/91 trata do **"Financiamento da Seguridade Social - Introdução"**, e define em seus artigos 10 e 11:

"Art. 10 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais."

Art. 11 - No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10855.000963/00-80
Acórdão nº : 103-22.296

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único - Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as do trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

*d) as das **empresas**, incidentes sobre o **faturamento e lucro**;*

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.”. (Destaquei).

O capítulo I da Lei nº. 8.212/91, trata “**Dos Contribuintes**” e na sua seção II, ao definir “**Da Empresa e do Empregador Doméstico**”, expressamente consignou como empresa contribuinte da seguridade social as sociedades cooperativas, no artigo 15, inciso I e parágrafo único:

“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 - Considera-se **empresa**, para os efeitos desta Lei, o autônomo e equiparado em relação a segurado que lhe preste serviço, bem como a **cooperativa**, a **associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade**, a **missão diplomática** e a **repartição consular de carreira estrangeiras**.”. (Destaquei).*

Além das referidas normas gerais e específicas as sociedades cooperativas se submetem à legislação específica às contribuições para a seguridade social, notadamente as Lei nº. 7.689/88 e Lei nº. 8.212/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10855.000963/00-80

Acórdão nº : 103-22.296

Assim, se pairasse alguma dúvida se antes do advento da Lei nº. 8.212/91 as cooperativas em geral eram ou não contribuintes das contribuições à seguridade social, face aos disciplinamentos então vigentes da Lei nº. 5.764/71 e da Lei nº. 7.689/88, após a edição da Lei nº. 8.212/91 esta dúvida não pode subsistir.

É que a Lei nº. 8.212/91, ao regulamentar mandamento constitucional, nos dispositivos retro transcritos, quanto à exigência das contribuições sociais, elencou todas as pessoas jurídicas e físicas contribuintes das contribuições à seguridade social, incluso as sociedades cooperativas em geral.

Portanto, as normas específicas pertinentes à exigência das contribuições à seguridade social, contidas na superveniente Lei nº. 8.212/91, revogou dispositivos legais anteriores que eventualmente pudessem obstar a exigência dessas contribuições das sociedades cooperativas em geral, eis que referida lei disciplinou por completo tal matéria.

Na esteira dessas considerações, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, para manter a exigência tributária tal como definida no acórdão recorrido.

Brasília-DF, em 23 de fevereiro de 2006.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER