



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10925.000008/2005-11
Recurso nº 170.672 Voluntário
Acórdão nº **1803-00.444 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 21 de maio de 2010
Matéria CSLL - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO ALTO URUGUAI CATARINENSE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2002

ATOS COOPERATIVOS. RESULTADOS INFORMADOS EM DIPJ. SOBRAS. INCONFUNDIBILIDADE DESTAS CIFRAS COM O CONCEITO DE “LUCRO”. NÃO-INCIDÊNCIA DA CSLL.

Os “atos cooperativos” – assim compreendidos aqueles praticados, pela sociedade, em prol dos associados, para fins de geração de condições materiais ou imateriais favoráveis à consecução das atividades destes – não configuram, por definição, operações de mercado ou contratos de compra e venda de produtos ou mercadorias, a teor do artigo 79, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 5.764/71. Os resultados financeiros desses préstimos, depois dos devidos repasses aos associados, performam as “sobras” da sociedade, sujeitas a tratamento específico. Pela natureza não-mercantil dos “atos cooperativos”, não se pode afirmar, sob nenhuma óptica, que correspondam a lucro os rendimentos auferidos a partir daqueles. Não se aperfeiçoou, portanto, o fato gerador da CSLL, nos moldes da regra-matriz de incidência tributária pertinente. Os artigos 39 e 48 da Lei nº 10.865/04, nessa toada, ao preconizarem “isenção” da contribuição, a partir do ano-calendário de 2005, somente elucidaram, pedagogicamente, a situação de não-incidência precedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes, Relator, e Walter Adolfo Maresch, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator.

(assinado digitalmente)

Benedicto Celso Benício Júnior - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Walter Adolfo Maresch, Luciano Inocência dos Santos, Sérgio Rodrigues Mendes e Diniz Raposo e Silva.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 137-verso e 138):

Em procedimento fiscal de revisão interna da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ da cooperativa acima identificada, constatou-se falta de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativa ao ano-calendário de 2001, conforme descrito no Auto de Infração (f. 3):

001 — Falta de Recolhimento da CSLL

Em resposta à intimação de 20.12.2004, a autuada respondeu que entende como **não tributáveis os resultados classificáveis como Atos Cooperativos**. A pretendida isenção não é amparada pela legislação em vigor à época do fato gerador. (destaque acrescido)

002 — Falta de Recolhimento do Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

[...].

Em decorrência das infrações acima referidas, foi expedido o Auto de Infração de f. 2 a 4, por meio do qual se constitui o crédito tributário da Fazenda Pública Federal, com multa proporcional de 75 % (passível de redução) e juros de mora (calculados até 30/12/2004), nos seguintes valores:

[...].

Inconformada, a cooperativa interpôs a impugnação de f. 55 a 73, em que sustenta serem isentos da CSLL os resultados dos atos cooperativos, em vista de a cooperativa - que é uma sociedade de pessoas e não de capitais -, não visar ao "lucro" mas à cooperação entre os associados, de que podem resultar apenas "sobras". Disserta sobre a legislação própria, de 1971, e sobre o magistério da Constituição Federal de 1988, que assegurou ao ato cooperativo praticado pelas cooperativas adequado tratamento tributário, além do apoio e estimulação ao cooperativismo e a outras formas de associativismo.

Ainda em recurso à análise constitucional, a impugnante invoca a aplicação diferenciada do princípio da isonomia, segundo o qual esta consistiria em tratar distintamente os diferentes, sempre dentro das normas legais: se as sobras não constituem lucros, não podem ser tributadas como se o fossem.

Em argumento final, refere-se a cooperativa à necessidade de revisão do lançamento, em vista de ter "[...] a fiscalização atuado sem a observação da distinção existente entre as origens de Receitas do Contribuinte, com base de cálculo divergente, bem como a utilização de alíquota apropriada para cada caso de receita [...]", e invoca a disciplina do art. 149, VIII, do Código Tributário Nacional ("VIII — quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;").

E conclui:

Isso posto, requer-se:

a) o recebimento da presente impugnação, com o seu direcionamento ao julgador competente (Receita Federal de Joaçaba), para que possa avaliar a defesa e proceder, nos moldes do art. 149 e incisos do CTN, ao cancelamento da Autuação em lide;

b) reconheça, essa Unidade de Julgamento, a imperfeição da Autuação, no tocante à legalidade da cobrança pretendida, por

força da natureza jurídica da impugnante, declarando o imediato cancelamento do Auto de Infração em anexo;

[...].

A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 137):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001

COOPERATIVA. ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO.

Até 31 de dezembro de 2004, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL é devida por todas as sociedades cooperativas e incide sobre todos os seus resultados, sejam eles relativos às operações com associados ou não (Lei nº 8.212, de 1991, art. 10; Lei nº 7.689, de 1988, art. 4º, e IN SRF nº 198, de 1988; Lei nº 10.865, de 30/4/2004).

Lançamento Procedente

Cientificada da referida decisão em 19/03/2008 (A.R. de fls. 144, que deveria ser 145, em face de erro de numeração), a tempo, em 28/03/2008, apresenta a interessada recurso de fls. 146 a 164, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos.

Em mesa para julgamento.

Voto Vencido

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do recurso.

O ponto central da presente lide se funda na incidência, ou não, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os resultados positivos dos atos cooperativos auferidos no ano-calendário de 2001.

Traz a recorrente, à colação, diversos julgados administrativos do extinto Conselho de Contribuintes, todos no sentido da não-incidência da CSLL sobre aqueles resultados (fls. 149 a 152).

Dispõem os arts. 39 e 48 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (grifou-se):

Art. 39. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica às sociedades cooperativas de consumo de que trata o art. 69 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

[...].

Art. 48. Produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005 o disposto no art. 39 desta Lei.

Conforme se observa, essa Lei isentou da CSLL, a partir de 1º de janeiro de 2005, as cooperativas que atendessem ao disposto na legislação própria.

Por óbvio, não iria o legislador isentar da CSLL entidades que não estivessem sujeitas à mencionada contribuição, o que permite considerar referido dispositivo legal como um verdadeiro preceito interpretativo.

Dessa forma, não remanescem dúvidas de que **as cooperativas estão sujeitas à referida contribuição**, já que somente se pode **isentar** o que se contém dentro do campo da **incidência**.

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes

Voto Vencedor

Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, Redator Designado:

Sem prejuízo do brilhantismo e do rigor técnico que sempre informaram os votos manifestados pelo i. conselheiro relator, guardo comigo, em relação à controvérsia suscitada pelos presentes autos, entendimento um pouco distinto.

A autuação ora desafiada toca, basicamente, a exigências de CSLL, supostamente apuradas no ano-calendário de 2001, computadas sobre valores de “receitas” declarados, em DIPJ, como resultantes de “atos cooperativos”.

A Fiscalização, interpretando em conjunto os enunciados dos artigos 39 e 48 da Lei nº 10.865/04, asseverou que os resultados econômicos daqueles atos foram isentados, em relação à CSLL, somente a partir de 1º de janeiro de 2004. Até esse átimo, na equivocada exegese fiscal, a contribuição incidiria, sem restrições, a todas as receitas da sociedade cooperativa, independentemente da origem ou da causa econômica destas cifras.

É verdade que os supramencionados dispositivos estatuíram, expressamente, que a isenção da CSLL ali instaurada teria efeitos a contar do ano-calendário de 2005. A melhor interpretação destes ditames, entretanto, leva a crer que o tratamento isentivo telado veio apenas corroborar, ainda que de forma atécnica, preexistente situação de não-incidência da contribuição.

Explique-se. As sociedades cooperativas são, a teor do artigo 3º da Lei nº 5.764/71, materialmente complementar, constituídas com o fim único de contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica de proveito comum, sem escopo de lucratividade:

*“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.**”*
(g.n.)

Noutras palavras, as cooperativas consubstanciam sociedades de pessoas sujeitas a regulamentação especial, fundadas com o fito de prestação de serviços em prol dos cooperados, tendente a assegurar condições materiais e imateriais propícias ao desenvolvimento das atividades econômicas realizadas pelos últimos.

Na prática econômica, pode acontecer de as cooperativas desenvolverem atividades que nada tocam ao objeto social acima resenhado. Em relação a estas práticas (“atos

não-cooperativos”), sujeitas ficam aquelas sociedades ao regime fiscal prescrito para as pessoas jurídicas em geral, sem qualquer diferenciação.

Quando, no entanto, agem estas sociedades mediante negócios e atos jurídicos próprios de seu objeto social (“atos cooperativos”, “principais” ou “auxiliares”), com vistas à consecução do fim cooperativo definido em lei, colocam-se elas sob a égide de normas tributárias particulares, instrumentalizadoras do “adequado tratamento tributário” preconizado pelo artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988.

O “ato cooperativo” em tais termos, é definido, pela própria Lei nº 5.764/71, consoante a feição redacional de seu artigo 79, *caput*, *in verbis*:

“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. (...)”

Em nosso entender, o “ato cooperativo” se define somente por sua destinação específica (“para a consecução dos objetivos sociais”), sendo irrelevante a caracterização das partes envolvidas. De toda maneira, a qualificação dos negócios dessa natureza, informados pela recorrente, não foi infirmada, pela Fazenda, em nenhum momento, no decorrer da presente controvérsia. Por essa razão, focaremos, apenas, na definição dos efeitos jurídicos aplicáveis a tais práticas, arvorados no parágrafo único do estresido artigo 79:

“Art. 79. (...) Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.” (g.n.)

Vê-se, deste comando normativo, que o “ato cooperativo” não configura, por conceituação, operação de mercado, haja vista carecer de fundo econômico. Parece claro, então, em tais termos, que os resultados dele derivados não configuram, sob nenhum aspecto, *lucros* da sociedade cooperativa – que só podem advir, como explicado, do exercício de “atos não-cooperativos”, estranhos ao objetivo das pessoas jurídicas desta índole.

Os rendimentos atrelados a práticas cooperativistas, expurgados os importes repassados aos associados, recebem o nome de “sobras” e se adstringem, com isso, a tratamento específico, esculpido pela própria Lei nº 5.764/71. Jamais podem, por sua natureza não-lucrativa, ser tratados como componentes das bases impositivas dos tributos incidentes sobre a renda ou sobre o lucro – IRPJ e CSLL, respectivamente.

O que ocorre, então, é que a aferição de resultados oriundos de “atos cooperativos”, por parte das sociedades daquela natureza, não chega a dar vazão à ocorrência do fato gerador da contribuição incidente ao lucro líquido ajustado. O caso concreto não se amolda, de forma alguma, à abstrata hipótese de incidência da exação. Os ditames dos artigos

Processo nº 10925.000008/2005-11
Acórdão n.º **1803-00.444**

S1-TE03
Fl. 175

39 e 48 da Lei nº 10.865/04, ao postularem isenção, buscaram atingir situação que nunca comportou cobrança do tributo.

Repise-se o que já explicamos acima: ainda que enuncie tratamento isentivo, nada mais fizeram os dispositivos indigitados do que, na prática, ratificar, didaticamente, a seara de não-incidência predecessora.

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, determinando o cancelamento do auto de infração exordial.

(assinado digitalmente)

Benedicto Celso Benício Júnior