



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

Processo nº 10925.000777/2005-19
Recurso nº 170.846 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.359 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2010
Matéria CSLL
Recorrente COOPERATIVA DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES
Recorrida 3ª TURMA - DRJ/ FLORIANOPOLIS - SC

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2001

Ementa:

CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CRÉDITO - OPERAÇÕES COM COOPERADOS - SOBRAS LIQUIDAS - NÃO INCIDÊNCIA - A base de cálculo da contribuição social é o lucro líquido ajustado. Se a fiscalização não demonstra que a cooperativa auferiu receitas em operação com não cooperados, não há lucros passíveis de incidência da contribuição, nos precisos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689/88, c/c com os arts. 79 e 111 da Lei nº 5.764/71, mesmo antes da edição da Lei n. 10.865/2004. A Lei nº 8.212/91, artigo 22, § 1º, embora tenha mencionado as cooperativas de crédito, não descaracterizou a roupagem jurídica dos atos cooperativos quanto à não incidência da CSLL. Recurso provido. Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso.”

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro (suplente convocado), que mantinha o lançamento.

CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator

Assinado digitalmente em 02/02/2011 por RAFAEL CORREIA FUSO; 07/02/2011 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS

Autenticado digitalmente em 02/02/2011 por RAFAEL CORREIA FUSO

Emitido em 16/02/2011 pelo Ministério da Fazenda

(documento assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS, REGIS MAGALHÃES SOARES QUEIROZ, RAFAEL CORREIA FUSO E EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização federal em face da Cooperativa de Locação de Veículos Automotores de Santa Catarina - COPERLOC, em 07/04/2005, em que cobra a ausência de pagamento de Contribuição Social sobre o Lucro e do adicional declarado da mesma contribuição (diferença positiva entre o valor da CSLL apurada pelo contribuinte na DIPJ e o valor da CSLL devida – 8% do valor da base de cálculo da CSLL declarada) do período de 12/2001, aplicando-se multa de ofício no valor de 75%, acrescido de juros de mora (Selic).

O fundamento da cobrança da CSLL apurada a menor na DIPJ decorre do fato da contribuinte não ter levado os resultados dos atos cooperativos à tributação da referida contribuição social, sendo que não há amparo legal para se aplicar eventual isenção ou não incidência do tributo segundo o entendimento da Receita Federal do Brasil.

Na DIPJ de 2002, ano-calendário de 2001, a contribuinte não informou qualquer valor devido a título de CSLL, adotando o fundamento de tratar as sobras do ato cooperativo como diversas do conceito lucro, o que promoveria a não incidência da contribuição social, realizando apenas o pagamento do PIS sobre a folha de salários.

Os documentos solicitados pela fiscalização foram apresentados pela contribuinte, bem como petição argumentando que os resultados da Cooperativa decorrem de atos cooperativos, não se sujeitando à tributação da CSLL.

Em 05 de maio de 2005, a contribuinte apresentou impugnação, alegando em síntese que:

- a) a fiscalização está cobrando o pagamento de CSLL sobre os atos cooperativos praticados entre a impugnante e seus cooperados, o que é vedado nos termos do artigo 79 da Lei n. 5.764/1971, cujo objetivo-fim é a prestação não lucrativa de serviços aos seus próprios cooperados;
- b) alega que a sociedade cooperativa tem como atividade a locação de veículos automotores, operação esta que se dá entre a cooperativa e seus associados.
- c) o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria;
- d) entende que o Fisco não pode alterar a definição e o conteúdo da legislação ordinária, conforme dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional;
- e) informa que o artigo 182 do RIR11999, dispõe que as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro;
- f) esclarecemos ainda que, a *Câmara Superior de Recursos Fiscais* decidiu que o resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com

- seus associados, os chamados atos cooperativos, não integram a base de cálculo da Contribuição Social (Acórdão CSRF/01-1.751 — DOU de 13.09.1996).
- g) em seu pedido requereu o cancelamento do Auto de Infração.

Juntou nos autos cópia do Estatuto Social da Cooperativa e a Ata da Assembléia Geral Ordinária, após intimação da Receita Federal, destacando que no objeto social da contribuinte identifica-se a espécie de cooperativa de crédito e distribuição.

Em decisão proferida pela Delegacia de Julgamento em Florianópolis, foi mantido o lançamento fiscal, adotando-se a seguinte ementa:

“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 n.º 8.212, de 1991, art. 10; Lei d. 7.689, de 1988, art. 49-, e IN SRF d. 198, de 1988; Lei n.º 10.865, de 30/4/2004, arts. 39 e 48).

Lançamento Procedente.”

A contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em 14/05/2008.

Irresignada com a decisão administrativa da Delegacia de Julgamento, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, em 13 de junho de 2008, alegando em síntese os mesmos fundamentos trazidos na impugnação, acrescentando ainda:

- a) que é uma sociedade cooperativa e nenhum momento isso foi objeto de questionamento pelo fisco;
- b) que o artigo 146, inciso III, alínea “c”, prescreve que seja dado adequado tratamento ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- c) que a regra matriz deixa claro que a tributação dos atos cooperativos realizados entre a cooperativa e seus associados não pode ter o mesmo tratamento do ato comercial mercantil;
- d) as cooperativas não estão sujeitas à CSLL em relação aos seus atos cooperativos porque seus "resultados positivos" se denominam sobras e não lucro;
- e) que a lei não excluía expressamente a CSLL do ato cooperado (como fez posteriormente), mas não seria mesmo necessário, justamente porque a lei de diretriz das cooperativas já tratava do assunto (Lei n.º 5.764/71), de modo a afastar, não só a contribuição social, como também outros tributos;
- f) que a Lei n.º 10.865/2004, através de seu artigo 39, veio apenas reforçar aquilo que já estava lançado na Lei n.º 5.764/71, qual seja, a isenção de tributos (inclusive a contribuição social) sobre o atos cooperativos.
- g) por fim, pede o cancelamento do lançamento fiscal, pois não há que se falar em lucro nas sobras decorrentes de atos cooperativos, o que exclui a cobrança da CSLL.

Voto

Conselheiro Rafael Correia Fuso

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso deve ser conhecido.

Quanto à questão das cooperativas de crédito somente passaram a serem isentas da CSLL a partir de 1º de janeiro de 2005, com a edição da Lei n. 10.685/04, artigos 39 e 46, discordamos do entendimento da fiscalização e dos ilustres julgadores de primeira instância administrativa.

Isso porque, o artigo 111, combinado com os artigos 79, 85, 86 e 88 da Lei n. 5.764/71, conjugado com o artigo 195, inciso I, alíneas “b” e “c” e artigo 2º da Lei n. 7.689/88, que instituiu em nosso ordenamento jurídico a contribuição social sobre o lucro, permite considerarmos que as sobras dos atos cooperativos não se confundem com os conceitos de receita ou lucro apontados nos atos não cooperativos, descaracterizando a incidência da contribuição social (caso de não incidência), em total respeito ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, visto que lucro e receita e sobras apresentarem conceitos de direito privado distintos.

Vejamos os dispositivos ora mencionados:

Lei n. 5.764/71

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

“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.”

“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.”

“Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.”

“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:

Assinado digitalmente em 02/02/2011 por RAFAEL CORREIA FUSO, 07/02/2011 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALA

QUIAS

Autenticado digitalmente em 02/02/2011 por RAFAEL CORREIA FUSO

Emitido em 16/02/2011 pelo Ministério da Fazenda

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;”

Lei n. 7.689/88

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita;

4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.”

Esse entendimento está consolidado também no próprio artigo 182 do Regulamento do IR, que prevê:

“Art. 182. As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69)”.

Ademais, quanto à tese de que as cooperativas de crédito não se sujeitam às regras da Lei n. 5.764/71, tratando-se de pessoa jurídica fiscalizada pelo BACEN e que guarda relação com as atividades de instituições financeiras, podemos afirmar que o fato de ser fiscalizado pelo Banco Central do Brasil não lhe tira a característica essencial de cooperativa, visto que a mesma guarda todas as características de adota os mesmos procedimentos trazidos na regra que tratou das cooperativas, sendo reconhecida pelo próprio Poder Público com tal.

E mais, conforme dispõe o artigo 5º da Lei n. 5.764/71, as sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso expressão “cooperativa” em sua denominação.

No sentido de considerar a não incidência da CSLL sobre os atos cooperativos, cumpre trazer o entendimento do E. Conselho Superior de Recursos Fiscais, hipótese que enfrentou fatos geradores antes mesmo da edição da Lei n. 10.685/2005:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - RESULTADO POSITIVO OBTIDO EM ATOS COOPERATIVOS - SOCIEDADES COOPERATIVAS - BASE DE CÁLCULO - NÃO INTEGRAÇÃO.

O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperativos; não integra a base de cálculo da Contribuição Social Exegese do artigo 111 da Lei n.º 5.764/71 e artigos 1º e 2º da Lei n.º 7.689/88. Negando provimento ao recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional." (Acórdão unânime do Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 01-1.734 — Rel. Cândido Rodrigues Neuber, DOU de 13.09.96, p. 18.144) (destacamos).

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – A proteção assegurada pelo art. 146, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal impede a imposição de exação tributária ao amparo de legislação ordinária (Lei 8.212/91, art. 22, § 1º) sobre as cooperativas de crédito.

Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso."(Acórdão por maioria de votos da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 01-04.534 – Voto do Cons. Victor Luiz de Salles Freire, DOU de 16.08.2005, Recorrente Fazenda Nacional, Recorrida Cooperativa Central de Crédito de Santa Catarina Ltda.) (destacamos)

Algumas Câmaras do extinto Conselho de Contribuintes apresenta o mesmo entendimento com o que fora acima colacionado:

"IRPJ E CSLL - SOCIEDADE COOPERATIVA DE CRÉDITO - Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados de atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas por atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível da tributação normal pelo imposto de renda e CSLL..." (Número do Recurso: 142207, QUINTA CÂMARA, 20/10/2004)

"CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - OPERAÇÕES COM COOPERADOS - SOBRAS LIQUIDAS – NÃO INCIDÊNCIA - A base de cálculo 'da contribuição social é o lucro líquido ajustado. Se a fiscalização não demonstra que a cooperativa auferiu receitas em operação com não cooperados, não há lucros passíveis de incidência da contribuição, nos precisos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689/88, c/c com os arts. 79 e 111 da Lei nº 5.764/71" (Número do Recurso: 124284; Câmara: SÉTIMA CÂMARA; Número do Processo: 10983.005624/98-56; Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO; Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO; Recorrente: COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO RURAL DE GRAVATAI; Recorrida/Interessado: DRJ- FLORIANÓPOLIS/SC; Data da Sessão:

07/12/2000 01:00:00; Relator: Luiz Martins Valero; Decisão: Acórdão 107-06149).

Da mesma forma é o entendimento de nossos Tribunais Regionais Federais sobre a matéria:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI N.º 7.689/88. SOCIEDADE COOPERATIVA. LEI N.º 5.764/71, ' ART. 79, 86 E 87. SOMENTE OS ATOS NÃO-COOPERATIVOS SÃO PASSÍVEIS DE TRIBUTAÇÃO. INCIDÊNCIA INDEVIDA. CANCELAMENTO DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA.

1 — Verifica-se que a parte autora, ora Apelada, é sociedade cooperativa e, portanto, merece tratamento especial, à luz da Lei n.º 5.764/71. Consoante o disposto no artigo 79, da referida lei, os atos cooperativos, restritos às operações realizadas entre os associados e a cooperativa, e vice-versa, não são passíveis de tributação. Quanto à prestação de serviços a não associados, o resultado dessas operações é destinado a um "Fundo" e será contabilizado em separado, permitindo cálculo para incidência de tributos (artigos 86 e 87).

2 — No caso em tela, conforme demonstram os documentos acostados aos autos, relativos à declaração do IRPJ e à contabilidade da cooperativa referentes ao exercício de 1991, a dívida foi apurada sobre o valor líquido obtido em função dos resultados globais da cooperativa, sendo certo que, quanto aos atos não-cooperativos ou acessórios, foi registrado valor negativo, caracterizando a existência de prejuízo e não lucro.

3 — Desse modo, bem apreciou a questão o Juízo a quo ao determinar o cancelamento da inscrição em dívida ativa, tendo em vista a inocorrência de fato gerador capaz de ensejar a incidência da CSLL.

4 — Apelação e remessa necessária conhecidas e improvidas, para manter a r. sentença recorrida." (Acórdão Origem: TRIBUNAL – SEGUNDA REGIÃO. Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL — 111946; Processo: 9602217170 UF: RJ Órgão Julgador: QUINTA TURMA; Data da decisão: 14/05/2003. Documento: TRF200103016; Fonte DJU DATA:01/09/2003 PÁGINA: 256 Relator(a) JUIZ GUILHERME CALMON NOGUEIRA DA GAMA).

Por fim, o fato das cooperativas de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº. 8.212/91, esta regra jurídica não descaracteriza a não incidência da CSLL das sociedades cooperativas sob a égide da Lei nº. 5.764/71, haja vista que tais entidades não auferem lucro passíveis de tributação pela contribuição social.

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador

ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.”

Nesse sentido, cumpre trazer ainda o entendimento da E. Conselho de Contribuintes:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA DE CRÉDITO

O fato de as cooperativas de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei n. 8.212/91, não implica a tributação do resultado dos atos cooperados por elas praticados. O ato cooperado não configura operação de comércio, seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei n. 7.689/88.

Recurso provido por unanimidade de votos.

(Acórdão 108-06.365, Oitava Câmara, Rel. Manoel Antônio Gadelha Dias, DOU de 27/03/2001, Recorrente: Cooperativa de Economia e Crédito Mútuo dos Funcionários do Ministério da Fazenda Ltda. - CREDFAZ)

Diante do exposto e por tudo que consta nos autos, CONHEÇO DO RECURSO, para no MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando o Auto de Infração ora julgado.

Rafael Correia Fuso - Relator

(documento assinado digitalmente)