MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º.	:	10925.001176/2005-23
Recurso n.º.	:	152.707
Matéria	:	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 2002 a 2004
Recorrente	:	COOPERATIVA DE TRANSPORTES DE CARGAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA
Recorrida	:	4ª TURMA/DRJ em FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de	:	04 DE JULHO DE 2007
Acórdão n.º.	:	105-16.587

CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - OPERAÇÕES COM COOPERADOS - SOBRAS LÍQUIDAS - 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.
Recurso voluntário conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por COOPERATIVA DE TRANSPORTES DE CARGAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA

ACORDAM os Membros da Quinta 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.

JOSÉ CLOVIS ALVES
PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada), WILSON FERNANDES GUIMARÃES, MARCOS RODRIGUES DE MELLO e IRINEU BIANCHI. Ausente, momentaneamente o Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT e justificadamente o Conselheiro DANIEL SAHAGOFF.

Processo n.º. : 10925.001176/2005-23
Acórdão n.º. : 105-16.587

Recurso n.º. : 152.707
Recorrente : COOPERATIVA DE TRANSPORTES DE CARGAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – COOPERCARGA, em 19.04.06 (fls. 1008 a 1046), face à decisão da 4ª Turma da DRJ em Florianópolis, SC, que lhe fora cientificada em 21.03.06 (fls. 1001), que manteve integralmente exigência da CSLL, mais multa isolada, dos anos de 2001 a 2003, consubstanciada no Acórdão nº 7.337/06, assim ementado:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2003

Ementa: BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVAS. COMPOSIÇÃO – As sociedades cooperativas devem calcular a contribuição social sobre todo o resultado do período base, ou seja, o resultado com associados também compõe a base de cálculo.

BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES DE BRINDES E DOAÇÕES. CONDIÇÕES – Para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções com despesas com brindes, admitindo-se a dedução de doações somente nas condições estabelecidas no § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

BASE DE CÁLCULO. TRIBUTO DEPOSITADO EM JUÍZO. INDEDUTIBILIDADE – Os valores de tributos e contribuições depositados em juízo não podem ser deduzidos, pois na determinação do resultado do exercício somente são computados os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos.

RECOLHIMENTO MENSAL. REDUÇÃO OU SUSPENSÃO. CONDIÇÕES – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento da contribuição devida em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor da contribuição calculado com base no resultado do período em curso. Os balanços ou balancetes deverão

ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2003

Ementa: PERÍCIA. INDEFERIMENTO – Deve ser indeferida a solicitação de perícia acerca de matéria que não demande conhecimento técnico especializado próprio de perito.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO – As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Lançamento Procedente"

A exigência, constituída pelo auto de infração de fls. 4 a 22, se constituiu de CSLL (anos de 2201 a 2003) e multa isolada por falta de antecipações mensais nos meses de janeiro 2001 a novembro de 2003, conforme consta do demonstrativo consolidado de fls. 03 – não consta lançamento correspondente ao IRPJ.

O relatório da atividade fiscal (fls. 23 a 45) detalha os procedimentos fiscalizatórios e ação da recorrente durante tal fase, esclarecendo inicialmente que a empresa optou em sua declaração de rendimentos pela apuração do IRPJ no regime de lucro real anual, sendo de se aplicar para a CSLL o lucro líquido anual.

A capitulação legal trazida no auto de infração (fls. 07) é, relativamente à cobrança da CSLL, textualmente:

- Art. 2º e seus § §, da Lei nº 7.689/88;
- Art. 19 da Lei nº 9.249/95;
- Art. 28 da Lei nº 9.430/96;

- Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições.

Portanto, a capitulação legal levou em consideração a situação geral de empresas submetidas à tributação pela CSLL, sem atribuir qualquer caracterização especial pelo fato de tratar-se de sociedade cooperativa.

No item *"DAS INFRAÇÕES"* (fls. 42) do relatório de atividade fiscal (a seguir denominado RAF para simplificar a redação), a fiscalização assim sumariou as situações que considerou irregulares:

> *"DAS INFRAÇÕES*
>
> *001*
> *ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL*
> *DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS – LEI Nº 9.249*
>
> *No cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL – relativa ao ano-calendário 2003, a cooperativa fiscalizada deixou de adicionar a maior parte das despesas não dedutíveis no valor de R$ 724.323,87, tendo adicionado apenas o valor de R$ 29.860,76, correspondente a 3,9594% do total das despesas não dedutíveis que somam R$ 754.184,63, conforme demonstrado no tópico "DA APURAÇÃO DA CSLL – CÁLCULO DA CSLL ANO-CALENDÁRIO 2003".*
>
> *002*
> *EXCLUSÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL*
> *RESULTADO COM ATOS COOPERADOS*
> *No cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL – relativa ao ano-calendário 2001, a cooperativa fiscalizada excluiu indevidamente da base de cálculo a parcela do resultado decorrente de operações com "cooperados" no valor de R$ 854.930,39, conforme demonstrado no tópico "DA APURAÇÃO DA CSLL – CÁLCULO DA CSLL ANO-CALENDÁRIO 2001"*
>
> *No cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL – relativa ao ano-calendário 2002, a cooperativa fiscalizada excluiu indevidamente da base de cálculo a parcela do resultado decorrente de operações com "cooperados" no valor de R$ 1.243.089,20, conforme demonstrado no tópico "DA APURAÇÃO DA CSLL – CÁLCULO DA CSLL ANO-CALENDÁRIO 2002"*

No cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL – relativa ao ano-calendário 2003, a cooperativa fiscalizada excluiu indevidamente da base de cálculo a parcela do resultado decorrente das operações com "cooperados" no valor de R$ 265.937,93, conforme demonstrado no tópico "DA APURAÇÃO DA CSLL – CÁLCULO DA CSLL ANO-CALENDÁRIO 2003"

003
FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA
MULTA ISOLADA

Durante o período de fevereiro/2001 até dezembro/2002, a cooperativa fiscalizada optou por tributar o lucro na forma do Lucro Real e de acordo com a declaração de informações econômico fiscais da pessoa jurídica – DIPJ – (fls. 209 a 298), calculou a contribuição social sobre o lucro líquido mensal por estimativa ***com base na receita bruta e acréscimos,*** *porém não incluiu na base de cálculo valores relativos às receitas financeiras, receitas de aluguel e ganhos de capital e excluiu a parcela da receita decorrente de operações com "cooperados", conforme relatado no tópico* ***"DA APURAÇÃO DA CSLL*** *- CÁLCULO DA CSLL MENSAL POR ESTIMATIVA".*

Nos períodos de apuração de janeiro/2001 e de janeiro/2003 até dezembro/2003, a cooperativa fiscalizada calculou a contribuição social sobre o lucro líquido mensal por estimativa ***com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução,*** *porém os balanços/balancetes não foram transcritos no livro Diário, em desacordo com o disposto no artigo 35, inciso I alínea "a" da Lei nº 8.981/1995.*

A redução indevida da base de cálculo gerou a falta de pagamento da referida contribuição nos meses correspondentes conforme demonstrativo constante do tópico ***"DA APURAÇÃO DA CSLL*** *– CÁLCULO DA CSLL MENSAL POR ESTIMATIVA" onde apurou-se a CSLL devida mês a mês, a CSLL paga e a parcela não paga, esta transcrita no quadro demonstrativo abaixo:*
(...)"

Consta do RAF (fls. 27), o item *"DO FUNCIONAMENTO DA COOPERATIVA FISCALIZADA 'MODUS OPERANDI'":*

"De acordo com o entendimento expresso da Secretaria da Receita Federal, não há que se falar em distinção entre atos cooperativos e não cooperativos para apuração da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL – das cooperativas.

O artigo 2º da Lei nº 7.689/88 estabelece que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, e a Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, estabelece em seu artigo 6º que as sociedades cooperativas calcularão a CSLL sobre o resultado do período de apuração, decorrente de operações com cooperados ou com não cooperados.

Ainda assim, vale aqui destacar o "modus operanti" da sociedade cooperativa fiscalizada.

Consta do estatuto em seu artigo 1º (fls. 48) que a Cooperativa de Transporte de Cargas do Estado de Santa Catarina – COTRESC – é constituída sob a forma jurídica de Sociedade Cooperativa, na modalidade singular, nos termos da Lei nº 5.764/71; desta forma caracteriza-se pela prestação direta de serviços a seus associados.

Quanto aos objetivos sociais, reza o artigo 2º, inciso II do estatuto (fls. 49) que a cooperativa com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, objetiva operar na captação, seleção, contratação, organização e distribuição de cargas em geral para transporte rodoviário.

O artigo 4º do estatuto da COTRESC (fls. 52) dispõe que o ingresso na cooperativa é livre a todos aqueles que desejarem utilizar os serviços por ela prestados, desde que sejam empresários do ramo de transportes de cargas ou motoristas profissionais autônomos, que tenham domicílio empresarial em território nacional, adiram aos propósitos sociais e preencham as condições estabelecidas no estatuto, salvo se a cooperativa estiver impossibilitada tecnicamente de prestar os serviços objetivados.
A cooperativa fiscalizada está inscrita no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ sob o nº 81.800.849/0001-41, com código nacional de atividade econômica – CNAE FISCAL 6026-7-02 (Transporte de cargas em geral, intermunicipal, interestadual e internacional), e natureza jurídica 214-3 (Cooperativa) (fls. 197).

Da análise dos registros cadastrais e contábeis constata-se que a cooperativa fiscalizada está voltada preponderantemente para a prestação de serviços de transporte de cargas em geral inclusive o transporte internacional. Constata-se ainda que as receitas da

cooperativa fiscalizada provêm preponderantemente da prestação de serviços de transportes de cargas em geral e, em volume reduzido, da revenda de mercadorias.

De acordo com o disposto no artigo 87 da Lei nº 5.764/71, os resultados das operações das cooperativas com não associados, 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.

Conforme resposta à intimação nº 193/2005, as folhas 188, a cooperativa fiscalizada informa que as operações de atos cooperados e não-cooperados estão identificados em centros de receitas individuais, com suas receitas e seus custos identificados separadamente, isto é possui estabelecimentos que praticam somente atos cooperados e estabelecimentos que praticam somente atos não-cooperados, a exceção do posto de combustíveis localizado na cidade de Concórdia, através do qual simultaneamente são praticados atos cooperados e atos não-cooperados, cujas receitas e custos são segregados de forma proporcional.

A receita da revenda de mercadorias decorre basicamente do comércio de combustíveis e lubrificantes.

A venda se dá através de postos, sendo três localizados em pátios fechados, onde são realizadas vendas exclusivamente para associados, e um localizado às margens da Rodovia BR-153 no município de Concórdia/SC (fls. 188 a 191), aberto ao público em geral onde é prestado todo tipo de serviço inerente e despesa com atos cooperados e não-cooperados é determinada de forma proporcional (resposta à intimação nº 193/2005 às folhas 188).

A principal fonte de receitas da cooperativa fiscalizada está na prestação de serviços de transporte de cargas em geral, cuja operação é amparada por conhecimento de transporte rodoviário de carga, emitido pela própria cooperativa (cópias às folhas 192 a 193). A contratação do frete é feita pela cooperativa diretamente com o cliente (remetente ou destinatário dos produtos/mercadorias), figurando como sub-contratado uma terceira pessoa, física ou jurídica, geralmente associada da cooperativa (resposta à intimação nº 209/2005 às folhas 191).

O valor da prestação é recebido pela cooperativa que paga um valor menor ao sub-contratado, apropriando-se da diferença. Diferença esta que é variável, não corresponde a um percentual fixo em relação

prestação tampouco corresponde a um valor fixo para cada operação. As condições do mercado no momento da contratação são consideradas para definição do valor a ser pago ao sub-contratado e conseqüentemente o valor da parcela pertencente à cooperativa, conforme resposta à intimação nº 193/2005, (fls. 188) e cópia dos conhecimentos de transporte rodoviário de carga as folhas (192 a 193).

O artigo 111 da Lei nº 5.764/71, dispõe que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações com bens e serviços fornecidos e não associados. Todavia os serviços profissionais que compõe o objetivo da cooperativa fiscalizada (serviços e transporte de cargas em geral) são fruídos por pessoas que não fazem parte do quadro associativo (usuários), enquanto que os serviços que justificam a existência e finalidade da cooperativa devem ser fruídos pelos próprios cooperados (no caso os empresários do ramo de transportes e os motoristas profissionais autônomos).

Para ingressar no quadro associativo da cooperativa fiscalizada necessariamente o interessado deve ser empresário do ramo de transportes de cargas ou motorista profissional autônomo, classes profissionais estas que tem como vocação a prestação do serviço de transporte. Contra-senso estes profissionais demandarem junto a terceiros (no caso a cooperativa fiscalizada) a prestação do serviço que eles próprios são especialistas em prestar.

É plausível que os associados demandem junto à cooperativa por serviços que lhe facilitem o desenvolvimento de sua atividade, pois a finalidade da sociedade cooperativa esta voltada sempre para a prestação de serviços aos associados.

Os serviços vendidos pela cooperativa fiscalizada (transporte de cargas) têm como tomadores/beneficiários em geral pessoas ou jurídicas não associadas. Todavia a Lei 5.764/71 em seu artigo 4º dispõe que as cooperativas são constituídas para prestar serviços para seus associados. Logo o tomador dos serviços da cooperativa deve ser o seu associado, porém no caso da cooperativa fiscalizada o associado é o prestador do serviço e não tomador.

A cooperativa fiscalizada não presta serviço de transporte de cargas para seus associados.

Observa-se nas informações prestadas pela cooperativa fiscalizada através da declaração de informações econômico fiscais – DIPJ as

folhas 343 a 364, que seu quadro societário é composto preponderantemente de pessoas jurídicas que tem como objeto social a prestação de serviço de transporte de cargas em geral. A composição do quadro societário por empresários que atuam no ramo de transportes e motoristas profissionais autônomos está prevista no estatuto da cooperativa fiscalizada, porém, estas duas classes de profissionais operam no mesmo campo econômico da sociedade cooperativa, ou seja, a prestação de serviços de transporte e carga em geral.

O fato de os sócios operarem no mesmo campo econômico da sociedade cooperativa contrapõe-se a Lei nº 5.764/71 que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas em seu artigo 29, § 4º, que dispõe não poderem ingressar no quadro das cooperativas os agentes de comércio e empresários que operem no mesmo campo econômico da sociedade.

Observa-se que de fato ocorre na cooperativa fiscalizada é que empresários, através de pessoas jurídicas, associaram-se na forma de cooperativa. Desta forma há participação societária dessas pessoas jurídicas na cooperativa. É da natureza do empresário (comerciante) a percepção de lucros, logo, a pessoa jurídica (empresa) cuja atividade empresarial é a prestação de serviços com objetivo e lucro, ao implementar uma participação societária logicamente visa obter lucro com esta operação.

Na medida em que capta clientes e com estes, diretamente contrata o fornecimento do serviço, estas atividades assim desempenhadas por sociedade pretensamente cooperativa estão contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional envolve atividade econômica, habitualidade, organização voltada à circulação de bens e serviços e assunção de risco.

Constata-se no caso concreto que a sociedade cooperativa fiscalizada apesar da roupagem de sociedade cooperativa, desempenha atividades econômicas que em nada diferem das demais sociedades que atuam na prestação de serviço de transporte.

Sociedade cooperativa que apresenta caráter empresarial, cujo alvo é o lucro, distancia-se dos princípios próprios de uma sociedade cooperativa.

Os fatos acima narrados não podem coexistir, ainda que se queira argüir, com o benefício fiscal preconizado na Lei nº 5.764/71. Todavia

a constatação dos mesmos, em nada interfere e não faz mudar o entendimento da administração tributária quanto à apuração da CSLL, que consiste no posicionamento de que em relação às sociedades cooperativas, a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, deve incidir sobre todo o resultado do período de apuração, independentemente de ser decorrente de operações com cooperados ou não-cooperados (IN SRF nº 390, de 2004)."

A fundamentação para lançar, trazida no RAF é (fls. 38):

"DA FUNDAMENTAÇÃO

CSLL das sociedades cooperativas

O artigo 87 da Lei nº 5.764/71, dispõe que os resultados das operações das cooperativas com não associados devem ser escriturados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos, delimitando assim o campo de não incidência de tributos.

A contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/1988, com base no disposto no artigo 145, inciso I a III da Constituição Federal, bem como no artigo 5º da Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional, não constitui um tributo, mas uma contribuição destinada a financiar a Seguridade Social, de acordo com o artigo 195, inciso I da Constituição Federal.

Dispõe a Constituição Federal/1988:

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.

A não incidência em relação ao resultado decorrente de operações com cooperados aplica-se somente em relação aos tributos não alcançando a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL.

Em relação às sociedades cooperativas, a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, deve incidir sobre todo o resultado do período de apuração, independentemente de ser decorrente de operações com cooperados ou não-cooperados.

Consta do texto da Instrução Normativa SRF nº 198/1988, vigente até 01/02/2004, (revogada pela IN SRF nº 390/2004) que as sociedades cooperativas deveriam calcular 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.

A Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que revogou a Instrução Normativa SRF nº 198/1988, revela em seu artigo 6º que a Administração Tributária manteve o mesmo entendimento em relação à apuração da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, conforme texto abaixo transcrito:

Art. 6º da IN SRF nº 390/2004 – As sociedades cooperativas calcularão a CSLL sobre o resultado do período de apuração, decorrente de operações com cooperados ou não-cooperados."

Esse o quadro desenhado pela fiscalização para embasar o lançamento e adotado pela autoridade julgadora para sua manutenção.

Por oportuno, convém reproduzir excertos do voto condutor a decisão recorrida (fls. 994):

"A razão de não haver previsão de dedução da CSLL relativa às operações com associados, na apuração do lucro real, está no fato de o resultado com associados ser isento do imposto de renda (RIR/99, arts. 182/183; Lei 5.764/71, art. 87).

Por sua vez, o art. 6º da IN SRF nº 390/2004 prescrevia que "as sociedades cooperativas calcularão a CSLL sobre o resultado do período de apuração, decorrente de operações com cooperados ou com não-cooperados". Apesar deste dispositivo ter sido editado em período posterior aos que figuram na presente exigência de CSLL, refletia o que determinava a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, instituidora da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que não concedia qualquer forma de isenção ou de não incidência da CSLL que aproveitasse às sociedades cooperativas. Pelo contrário, os arts. 1º, 2º e 4º dessa Lei, a seguir transcritos, são abrangentes ao

determinar a incidência da contribuição sobre o resultado das pessoas jurídicas em geral.

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

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Essa situação só veio a se modificar com a edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que estabeleceu a isenção da CSLL em relação aos atos cooperativos, a partir de 1º de janeiro de 2005, por meio dos seus arts. 39 e 48:

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.

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

Assim, à vista da legislação apresentada, até 31/12/2004, a CSLL é encargo que incide sobre todo o resultado, inclusive o decorrente de atos cooperativos."

Tratada como uma empresa comum, a conseqüência foi manter a glosa de despesas e a aplicação da multa isolada aplicada calculada sobre as antecipações que seriam devidas por uma empresa comum com seus resultados integralmente tributados.

Integram o processo cópias das declarações de rendimentos da recorrente, onde se pode verificar a segregação dos resultados com cooperados e não cooperados, tanto que na DIPJ 2002 – ano-calendário de 2001, fls. 214, consta a exclusão parcial dos resultados de R$ 854.930,39, restando ao final um lucro real tributável de R$ 52.176,80 e imposto de renda a pagar em todos os meses do ano, compensados com imposto de renda na fonte. Os demonstrativos da CSLL também indicam saldo a pagar em todos os meses do ano, somente não havendo recolhimento ao final devido às antecipações recolhidas (fls. 224). Isso demonstra o registro de operações com não associados sendo reconhecidas

A DIPJ 2003 – Ano-calendário de 2002 (folhas 247 e seguintes), demonstra igual quadro, o mesmo acontecendo com a DIPJ 2004 – Ano-calendário de 2003 (fls. 299 e seguintes).

A recorrente forneceu à fiscalização os demonstrativos de segregação das operações com associados e não associados e balancetes mensais que embasaram o recolhimento do IRPJ e da CSLL – balancetes de suspensão e redução, 164 a que se encontram a fls. 163 a 175.

Grande quantidade de relatórios com diversos enfoques demonstram a separação das receitas por atividade, por locais de prestação, etc., que permitem uma visão precisa das operações da recorrente, juntados que foram ao processo pela fiscalização, bem como relações de clientes, fotos de instalações e outras informações gerais que indicam cuidadosa formação do processo, pela fiscalização como pela recorrente.

O recurso voluntário, que teve seguimento conduzido pelo despacho de fls. 1.067 apoiado no arrolamento de bens, ataca o lançamento e a decisão recorrida discordando de seus fundamentos e de seu embasamento, para centrar seus argumentos na não tributação dos atos cooperados.

A recorrente sustenta que sendo a CSLL incidente sobre o lucro, não há como se cobrá-la de sociedades cooperativas relativamente aos atos cooperados, que por definição legal e por praxe comercial não correspondem a atos de comércio e não comportam o conceito de lucro, até porque a finalidade da cooperativa é prestar serviços a seus cooperados. Por definição legal ela não busca lucro nesses atos designados de atos cooperados, efetuados na forma estatutária e relacionados aos cooperados.

A empresa discorre sobre as forma de não cobrança dos tributos e identifica para o caso a simples não incidência, cita farta jurisprudência administrativa relativa, alguns acórdãos desta 5ª Câmara e de processos relativos a períodos anteriores a 2004 e também transcreve ementas de decisões judiciais, todos em abono à sua tese.

Tenta a recorrente desqualificar a interpretação legal feita pela IN SRF n° 390/04 com trecho de decisão judicial transcrevendo: " .... *essa instrução normativa extrapolou os limites do art. 111 da lei de regência das sociedades cooperativas e não pode gerar seus efeitos*" [1], ataca as glosas e a aplicação da multa isolada, que alega ser indevida, encerrando com pedido de cancelamento integral da exigência.

Claramente a discussão se restringe à tributabilidade ou não dos atos cooperados pela CSLL em período anterior à vigência da Lei n° 10.865/2004[2], como declarado pela fiscalização no RAF (fls. 515):

> *"A cooperativa fiscalizada calculou a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL – somente em relação ao resultado dos "atos não cooperados", por isso adicionou somente parte das despesas não dedutíveis. Como a receita dos "atos não cooperados" representa 3,9593% da receita total, esse foi o percentual das despesas não dedutíveis que adicionou ao lucro líquido antes da CSLL, deixando de adicionar a parcela no valor de R$ 724.323,87 (R$ 754.184,63 – R$ 29.860,76) (fls. 175)."*

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.

[1] BECHO. Renato Lopes. *Tributação das cooperativas.* 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 301/302

[2] 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. (Vide art.48 da Lei nº 10.865, de 2004)

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.

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso é tempestivo e, devidamente preparado, deve ser conhecido.

A questão, como foi demonstrado no relatório, passa fundamentalmente pela apreciação acerca da incidência da CSLL sobre os atos cooperados anteriormente à vigência da Lei nº 10.865/04, que se aplicou a partir de 1º de janeiro de 2005.

Não resta dúvidas, outrossim, que a recorrente procedeu à segregação dos atos cooperados e não cooperados em seus registros contábeis e fiscais, tanto que a fiscalização concordou com a exclusão feita relativamente ao IRPJ, como visto no relatório.

Apesar de ter percebido na descrição do funcionamento a indicação de que é possível terem participado da cooperativa algumas empresas, mas que a fiscalização não alegou nem comprovou tal fato, me atenho aos fundamentos do lançamento corroborados na decisão de 1º grau em mantê-lo, qual seja o entendimento de que, anteriormente à Lei nº 10.865/2004, mesmo os atos cooperados eram alcançados pela tributação pela CSLL, mercê de falta de previsão legal em contrário.

Este Colegiado já adotou posição acerca do assunto, entendendo majoritariamente que o ato cooperativo não podia sofrer a incidência da CSLL, já que a contribuição tem natureza tributária e incide sobre o lucro líquido apurado e, por definição legal, o ato cooperado não tem componente com natureza de lucros. Além de não representar ato de comércio e a cooperativa não apresentar objetivos de lucro.

Entre os paradigmas posso conferir o recurso nº 133.314, de cujo julgamento, na sessão de 14.04.2004, foi prolatado o Acórdão nº 105-14.342, tirado por maioria e que pode ser assim sumariado:

Número do Recurso: 133314
Câmara: **QUINTA CÂMARA**
Número do Processo: **11030.002301/99-22**
Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**
Matéria: **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL**
Recorrente: **COOPERATIVA DOS AGRICULTORES DE CHAPADA LTDA.**
Recorrida/Interessado: **1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS**
Data da Sessão: **14/04/2004 00:00:00**
Relator: **Daniel Sahagoff**
Decisão: **Acórdão 105-14342**
Resultado: **DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA**
Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega. Ausente momentaneamente o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt.
Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIEDADE - As sociedade cooperativas não estão sujeitas à incidência da CSLL sobre a receita e as sobras decorrentes de atos praticados com seus cooperados.

Recurso provido.

Dessa decisão recorreu a Douta Fazenda Nacional, cujo recurso especial não teve sucesso, como consta do Acórdão n° CSRF/01-05.547, tirado na sessão de 04.12.2006 e que está assim sumariado no site dos Conselhos:

Número do Recurso: 105-133314
Turma: **PRIMEIRA TURMA**
Número do Processo: **11030.002301/99-22**
Tipo do Recurso: **RECURSO DO PROCURADOR**
Matéria: **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL**
Recorrente: **FAZENDA NACIONAL**
Interessado(a): **COOPERATIVA DOS AGRICULTORES DE CHAPADA LTDA.**
Data da Sessão: **04/12/2006 09:30:00**
Relator(a): **Paulo Jacinto do Nascimento**
Acórdão: **CSRF/01-05.547**
Decisão: **NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. O Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber acompanhou o Conselheiro Relator pelas suas conclusões

Ementa:

A 1ª Turma da CSRF, instância harmonizadora da jurisprudência deste 1º Conselho, como se viu já adotou a mesma posição das Câmaras do Colegiado, o que se comprova pelo exemplo acima.

O recurso de ofício nº 141.662, que originou o Acórdão nº 101-95.194, de 13.09.2005, é importante por representar que, mesmo no âmbito da própria Receita Federal do Brasil, o entendimento de que o ato cooperado não pode ser alcançado pela CSLL é adotado, como se pode verificar por tratar-se de recurso interposto pela 1ª Turma da DRJ em Santa Maria, RS, contra decisão dela própria que acolheu a tese esposada no presente processo pela recorrente, como se pode ver, com indicação de que versou sobre os anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, todos anteriores à vigência da Lei nº 10.865/2004:

Número do Recurso: 141662
Câmara: **PRIMEIRA CÂMARA**
Número do Processo: **11060.000133/2004-20**
Tipo do Recurso: **DE OFÍCIO**
Matéria: **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL**
Recorrente: **1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS**
Recorrida/Interessado: **COOPERATIVA AGRÍCOLA TUPANCIRETÃ LTDA.**
Data da Sessão: **13/09/2005 00:00:00**
Relator: **Sandra Maria Faroni**
Decisão: **Acórdão 101-95194**
Resultado: **NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício.

Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002
Ementa: INCIDÊNCIA DA CSLL. SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO E MISTAS
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.

Recurso de ofício a que se nega provimento.

Por oportuno e diante da concisão e precisão do voto proferido pela ilustre Relatora, Dra. Sandra Faroni, tomo a liberdade de reproduzi-lo, adotando-o como base das razões de decidir:

> *" O valor do crédito exonerado supera o limite estabelecido pela Portaria MF 333/97, razão pela qual, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, deve a decisão ser submetida à revisão necessária. Conheço do recurso.*
>
> *A Turma Julgadora considerou improcedente o lançamento por entender que a CSLL não alcança os atos cooperativos.*
>
> *De fato, a Contribuição Social Sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas, instituída pelo art. 1º da Lei nº 7.689/88 para o financiamento da seguridade social, encontra seu suporte de validade no art. 195, inciso I, alínea "c" da CF, com a redação dada pela EC no 20/98, que atribui competência à União para a instituição de contribuição social incidente sobre o lucro das empresas e entidades a elas equiparadas. Portanto, para ter validade, a contribuição deve incidir sobre o lucro. Ou seja, a norma tributária que estabelece a incidência da CSLL em relação às pessoas jurídicas tem como pressuposto básico a existência do lucro.*
>
> *Lucro, conforme definido na lei comercial (Lei 6.404/76), é o 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.*
>
> *As cooperativas, quando praticam atos cooperativos, não auferem lucros. O parágrafo único do art. 79 da Lei 5.764/71 dispõe expressamente que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Além disso, a mesma lei determina a contabilização em separado dos atos não cooperativos, de modo a permitir a incidência de tributos apenas sobre eles.*
>
> *A jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou-se neste mesmo sentido, qual seja, os atos cooperativos não são atos de mercado, e seu resultado não representa lucro. Assim, sobre eles não podem incidir tributos cuja base seja o lucro.*
>
> *A decisão recorrida, portanto, merece ser confirmada, eis que está em consonância com a jurisprudência uniforme deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais."*

Argumentação diferente foi trazida no voto condutor da decisão prolatada pela 3ª Câmara, na forma do Acórdão n° 103-22.205, assim sumariado no site dos Conselhos:

Número do Recurso: 141976
Câmara: **TERCEIRA CÂMARA**
Número do Processo: **11618.004751/2002-33**
Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**
Matéria: **IRPJ E OUTROS**
Recorrente: **UNIMED CAMPINA GRANDE -COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.**
Recorrida/Interessado: **3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE**
Data da Sessão: **07/12/2005 01:00:00**
Relator: **Victor Luís de Salles Freire**
Decisão: **Acórdão 103-22205**
Resultado: **DPPM - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA**
Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir os atos cooperados da incidência da CSLL, vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que negou provimento.
Inteiro Teor do Acórdão - ac103-22.205-141976.pdf
Ementa: COOPERATIVA – ATO COOPERADO – DEFINIÇÃO E ALCANCE – Ato cooperado é o ato que decorre da atuação do cooperado no exercício e atendimento dos objetivos da atividade cooperada a que aderiu e que, assim, não se sujeita à incidência tributária por não qualificar ato de mercancia. A negociação direta entre a Cooperativa e terceiros, sem interferência direta do cooperado na sua concretização deixa de traduzir a característica essencial do ato cooperativo para assim configurar ato sujeito a uma incidência tributária normal

CSSL – ATO COOPERADO – LEI n° 5.764/71 – A Lei 5.764/71, por ser Lei Complementar recepcionada pela Constituição de 1988, não autoriza a tributação da CSSL sobre os atos cooperados em função de legislação superveniente de natureza não complementar. Publicado no D.O.U. n° 251 de 30/12/05.

Observa-se aqui argumentação pouco manejada neste Colegiado acerca da posição hierárquica da Lei n° 5.764/71, mas acolhida pela 3ª Câmara, segundo a qual a

natureza de Lei Complementar atribuída ao Estatuto das Cooperativas (Lei n° 5.761/71) a coloca em posição hierárquica superior à lei ordinária e a simples omissão na legislação ordinária não tem o condão de alterar seus conceitos.

A Sétima Câmara também adota igual posicionamento, como se pode ver:

Número do Recurso: 139227
Câmara: **SÉTIMA CÂMARA**
Número do Processo: **10680.016872/00-41**
Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**
Matéria: **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**
Recorrente: **COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE RAUL SOARES**
Recorrida/Interessado: **4ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG**
Data da Sessão: **10/11/2004 01:00:00**
Relator: **Luiz Martins Valero**
Decisão: **Acórdão 107-07839**
Resultado: **DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.
Ementa: CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - OPERAÇÕES COM COOPERADOS - SOBRAS LÍQUIDAS - 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.1° e 2° da Lei n° 7.689/88, c/c com os arts. 79 e 111 da Lei n° 5.764/71.

No âmbito do judiciário, igualmente consta jurisprudência no mesmo sentido, como se pode ver:

"Agravo Regimental, Tributário, Contribuição Social sobre o Lucro. Cooperativa. Não-incidência.

1. ***As sociedades cooperativas, quando atuam no desempenho de suas finalidades, praticando ato cooperativo definido no art. 79, da Lei 5.764/71, não apuram resultados qualificados como lucros.***
2. ***O ato cooperativo não está sujeito à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro, por não configurar fato gerador do tributo.***

3. *Agravo desprovido." (AgRg no Resp nº 211.23-RS, rel. Min. Paulo Medina, DJU de 10.3.2003) (grifo nosso)*

Tributário. Cooperativas. Contribuição Social sobre o Lucro. Receitas resultantes de atos cooperativos. Omissão. Art. 535, CPC.

1. ***Cuidando-se de discussão acerca de atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive a Contribuição social sobre o Lucro."*** *(Resp. nº 152.546-SC, rel. Min. Luiz Pereira, DJU de 3.9.2001) (grifo nosso)*

Tributário. Contribuição Social sobre o Lucro. Cooperativas. Receitas resultantes de atos cooperativos. Isenção. Cabimento. Os resultados decorrentes da prática de atos com não associados das cooperativas estão sujeitos à 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". (Resp. nº 170.371-RS, rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU de 14.6.99)

Recurso especial. Tributário. ***Contribuição Social sobre o Lucro. Sociedade cooperativa. Não incidência.*** *Dissídio indemonstrado e negativa de vigência a dispositivos de lei federal não configurada. (...)*
Ao se decidir que as sociedades cooperativas não apuram resultados qualificados como lucros, mas sobras que, em princípio, devem retornar aos associados proporcionalmente às operações realizadas, observada foi a legislação, pois o fato gerador da contribuição consiste justamente na percepção do lucro". (Resp nº 171.800-RS, rel. Min. Hélio Mosimann, DJU de 31.5.99) (Grifo nosso)"

Nessa linha de raciocínio e adotando a argumentação contida nas decisões acima referidas, entendendo que o ato cooperado por suas características não representa ato de comércio e não contém o componente de lucro, não pode ser colhido pela tributação da CSLL, mesmo anteriormente à vigência da Lei nº 10.865/2004, entendendo ainda ser desnecessária a desoneração ali indicada.

O que afasta a tributação da CSLL não é necessariamente o texto da Lei nº 10.865/2004, mas sim a natureza do ato cooperado que torna seu resultado incompatível com o conceito de lucro necessário à incidência da CSLL.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 04 de julho de 2007.

JOSÉ CARLOS PASSUELLO