



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA TURMA ESPECIAL**

Processo nº 10925.002514/2006-25
Recurso nº 161.009 Voluntário
Matéria CSLL - Cooperativas
Acórdão nº 191-00.110
Sessão de 19 de março de 2009
Recorrente COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL DE VIDEIRA - SICCOB/SC
Recorrida 3ª TURMA/DRJ FLORIANÓPOLIS/SC,

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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

Ementa: COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA DA CSLL ANTES DA LEI Nº 10.865/04 e de 1º/01/05 (arts. 39 c/c 40). ATOS COOPERADOS E NÃO COOPERADOS. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE.

A Constituição Federal não concedeu imunidade tributária para a incidência de CSLL às sociedades cooperativas. Somente a partir de janeiro de 2005 a norma tributária concedeu-lhes a isenção dessa contribuição social. Até então a CSLL era devida pelas cooperativas e a base de cálculo é o resultado positivo auferido no exercício, não distinguindo a lei entre atos cooperados ou não cooperados, seguindo a norma que institui a CSLL o espírito do Poder Constituinte em responsabilizar toda a sociedade ao financiamento da seguridade social, privilegiando o princípio da solidariedade.

RESULTADO POSITIVO. SOBRAS /LUCRO / RESULTADO. PROVA.

Nas cooperativas, sobretudo as de crédito, o contribuinte deve comprovar que o resultado positivo do exercício reverteu totalmente em benefício aos cooperados, mutuários, para descaracterizar a obtenção de 'lucro' na atividade, escapando da hipótese de incidência descrita na norma constitucional (art. 195, inciso I, alínea 'c', da Carta Magna).

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Os conselheiros Roberto Armond e Marcos Vinícius Ottoni acompanham a Conselheira Relatora pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTONIO PRAGA
Presidente



ANA DE BARROS FERNANDES
Relatora

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Marcos Vinicius Barros Ottoni, Roberto Armond Ferreira da Silva, Ana de Barros Fernandes (Relatora) e Antônio Praga (Presidente).

Relatório

A fiscalização constatou em auditoria realizada na empresa em epígrafe que não foram efetuados recolhimentos a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nem declarados débitos em DCTF ou, ainda, na DIPJ, para o período compreendido entre janeiro a dezembro de 2001. Não obstante, constatou que a contribuinte apurou os valores devidos a este título tanto na sua contabilidade como nas planilhas de apuração mensal de resultados (fls. 404 a 439), salientando-se que os valores que compuseram tais planilhas se limitaram aos resultados mensais com não-associados.

Sendo a opção da contribuinte, para aquele exercício financeiro, o Lucro Real com período de apuração anual, com os cálculos das estimativas nas receitas brutas mensais e acréscimos, a fiscalização procedeu à aplicação da multa isolada, de ofício, cuja base de cálculo foram os valores calculados mês a mês e, ao final do período, tributou a contribuição devida no Ajuste Anual (fls. 31 a 44).

Todavia, em divergência aos cálculos da contribuinte, no lançamento tributário ora sob análise tanto os resultados de atos cooperados, como os decorrentes de atos não cooperados, constituíram base de cálculo para a exigência da CSLL, em vista de se tratar de período de apuração anterior à vigência da Lei nº 10.865/2004, que, em seu artigo 39, cuidou de expressamente isentar as sociedades cooperativas do recolhimento da CSLL, no que tange aos resultados relativos aos atos cooperados (disposição válida a partir de janeiro de 2005, conforme artigo 48 da referida norma tributária).

A multa isolada cominada sobre as estimativas mensais da CSLL foi exigida no percentual de 50%, conforme disposto no artigo 44, inciso II, alínea 'b' da Lei nº 9.430/96 (demonstrativo de cálculo às fls. 25 e 26), enquanto a exigência fiscal pela CSLL apurada no Ajuste Anual, cujo valor deveria ter constado na DIPJ/2002, fundamentou-se no artigo 2º, § 3º, da Lei nº 9.430.

 2

Os autores do lançamento fiscal esclareceram que a empresa ao calcular os valores a recolher a título de CSLL (ainda que parcialmente – atos não cooperados) e, todavia, optar por excluir toda a base de cálculo da CSLL na ficha 17 da DIPJ, não declarando o valor devido em DCTF, nem na própria DIPJ, além de não proceder aos recolhimentos devidos, sujeitaram-se à aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, por restar demonstrado o evidente intuito de fraude, lavrando, ainda, a correspondente Representação Fiscal para Fins Penais.

Salientam que, apenas no intuito de resguardar os direitos da Fazenda Pública, constaram das planilhas de cálculos os valores da CSLL devida no Ajuste, bem como das estimativas, tendo como base de cálculo somente os atos não cooperados.

Tudo consoante o Relatório da Atividade Fiscal de fls. 13 a 29, parte integrante do Auto de Infração e demonstrativos de cálculos de fls. 04 a 12.

Impugnado o lançamento tributário às fls. 444 a 455, a empresa contestou a autuação argumentando que os fiscais se basearam nos valores declarados na DIPJ e consideraram os atos cooperados na base de cálculo da exigência tributária. Nada esclareceu sobre a omissão dos valores calculados pela empresa a título de CSLL na DIPJ, DCTF ou sobre os não recolhimentos das estimativas mensais.

Alega, ainda, que o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 dispõe que a CSLL deve ser apurada pelas mesmas regras determinantes do IRPJ e, portanto, não havendo exigência de IRPJ sobre os atos cooperados, também não pode haver exigência da contribuição social.

Acresce que, por ser cooperativa de crédito, regulada pelo Banco Central, somente opera com associados e por isso todo o seu resultado está fora do campo de incidência do IRPJ e da CSLL.

Segue discorrendo sobre a natureza jurídica das cooperativas, inclusive as de crédito, que não se confundem, embora equiparadas, às instituições financeiras. Argumenta que a CSLL incide sobre o lucro das pessoas jurídicas, o que é incompatível com as cooperativas, que, ao invés de lucro, obtém eventuais 'sobras', ou seja, resultados positivos que devem retornar aos associados, ressaltando que as cooperativas são entidades sem fins lucrativos.

Colaciona diversos acórdãos deste colegiado no sentido de afastar a incidência da CSLL sobre os atos cooperados.

A cooperativa não contestou os valores autuados, destacados pela autoridade fiscal, relativos aos atos não cooperados (somados aos atos não cooperados) – planilhas de fls. 31 a 44, anexas ao Relatório de Atividade Fiscal, integrante do Auto de Infração ora examinado.

Também não contestou a multa aplicada no percentual de 150%, sobre o valor a ser tributado de forma anual (no ajuste).

Às fls. 499 a 506 a Terceira Turma de Julgamento da DRJ Florianópolis/SC, pelo Acórdão nº 07-9.623/07, manteve o lançamento tributário esclarecendo que:

- a) o termo 'sobras' utilizado pela lei do cooperativismo não tem o intuito de excluir os resultados positivos do conceito de

lucro, por se referir ao tratamento dos recursos da cooperativa em relação aos associados, não podendo se estender esse conceito à área tributária;

- b) até a vigência da Lei nº 10.864/05, a CSLL era devida sobre os atos cooperados e não cooperados (inclusive aplicações financeiras), conforme dispunham as normas tributárias vigentes, a saber, art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, art. 4º da Lei nº 7.689/88, Parecer Cosit (CST) nº 1.061/95 e Instruções Normativas (IN) SRF nºs 198/88 e 390/2004;
- c) o entendimento da Secretaria da Receita Federal foi firmado no sentido de que todo o resultado da cooperativa se sujeita à incidência da CSLL, conforme demonstram a Solução de Consulta SRRF/4ª RF/DISIT nº 39/2002 e as respostas extraídas do sítio da Receita Federal contidas no Manual de Perguntas e Respostas (nºs 643, 647 e 653).

Às fls. 513 a 528, tempestivamente, a empresa recorreu do retromencionado acórdão, reprisando a argumentação trazida na impugnação, acrescentando que os julgados administrativos pertinentes a casos semelhantes, afastados pela autoridade *a quo* por não terem efeito *erga omnes*, devem ser seguidos pelas autoridades julgadoras em vista do princípio da isonomia de tratamento tributário entre os contribuintes.

É o relatório. Passo a analisar o Recurso Voluntário interposto.

Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES, Relatora.

Conheço do Recurso Voluntário interposto, por tempestivo, e passo a analisá-lo estando o crédito tributário objeto do presente litígio administrativo – tributo + multas R\$ 23.656,51 – , dentro do limite de alçada para apreciação por essa Turma Especial, de acordo com o definido no inciso II do artigo 2º da Portaria MF nº 92/08.

O cerne do litígio que ora se debate é se as cooperativas de crédito estão ou não sujeitas ao recolhimento da CSLL, antes de 1º de janeiro de 2005, e, se estão, qual a base de cálculo a ser utilizada, se todo o resultado ou apenas o resultado proveniente dos atos não cooperados, no caso, aplicações financeiras.

Primeiramente, cumpre esclarecer à recorrente que as contribuições sociais são tributos de natureza diversa dos impostos e não é pelo fato que a norma tributária esclarece que se aplicam as mesmas normas de apuração e de pagamento para o imposto de renda às contribuições sociais sobre o lucro líquido que as imunidades ou isenções também serão compartilhadas.

É cediço que o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) dispõe, claro e expressamente, que as isenções tributárias se interpretam literalmente, além da obrigatoriedade de estarem expressamente previstas em lei.

Também é matéria recorrente a discussão sobre as contribuições sociais e a sua regulação por intermédio do artigo 195 da Constituição Federal, que, salientamos, trouxe às contribuições essa ‘marca’ do princípio da solidariedade, pelo qual todos devem financiar a seguridade social, com as exceções, impropriamente denominadas ‘isenções’, quando tratamos na verdade de ‘imunidades’, estão inseridas, sabiamente, pelo poder constituinte, no próprio dispositivo, em seu parágrafo sétimo. Vale a pena re-transcrever:

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 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 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Ao me debruçar sobre tão importante tema, observo, ainda, que a Carta Magna cuidou das contribuições sociais com tal zelo que até aos produtores rurais, pescadores artesanais, ainda que não empreguem terceiros e se trate de economia familiar, o legislador não os poupou da obrigação tributária de contribuir para a seguridade social. É o que está escrito no parágrafo 8º. Nem a eles foi reconhecida imunidade.

E, lendo os demais parágrafos a seguir, vemos que as contribuições sociais discriminadas no inciso I (e aí estão as calculadas sobre as folhas, os trabalhadores individuais, as receitas ou faturamento, ou sobre o lucro) poderão ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas em razão da atividade exercida. É o que dispõe o parágrafo 9º. E eu creio que o legislador deixou aqui uma porta para diferenciar as pessoas jurídicas em geral das demais, tais como as cooperativas. Mas não há concessão de imunidade, ainda.

Cuidou ainda o Poder Constituinte de prever, no caso das contribuições sociais, as hipóteses de não-cumulatividade e substituição tributária, a serem reguladas por lei (§§ 12 e 13), e, limitar valores para a concessão de remissão ou anistia (§ 11).

Também não pude deixar de lembrar a interpretação realizada pela Suprema Corte ao impingir aos aposentados e pensionistas a continuidade da obrigação em recolher a contribuição previdenciária, em vista de sobrepesar os princípios constitucionais, sobretudo o princípio já mencionado da solidariedade. Mesmo essa classe social está obrigada a contribuir, pois faz parte de 'toda a sociedade', por mais paradoxo que possa parecer. Não foram contemplados nem com imunidade, nem com lei que os isentasse.

Por conseguinte, ao instituir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Lei nº 7.689/88, entendo, preservou, acuradamente, o espírito do Poder Constituinte ao dispor sobre as contribuições sociais, sujeitando toda a sociedade, respeitando-se apenas a quem aquele Poder concedeu a imunidade.

E, é claro, a cooperativa de crédito não é pessoa jurídica que se classifica como entidade beneficente de assistência social.

Portanto, afasto a argumentação trazida pelo contribuinte de que as cooperativas não se sujeitam à incidência da CSLL porque não possuem como objetivo o lucro, ou que não auferem 'lucro', mas 'sobras' ou resultados positivos. Este não é o alcance da norma ao criar a contribuição social em obediência e consonância com as disposições constitucionais.

E como dispõe o artigo 109 do CTN, a seguir transcrito, os princípios gerais do direito privado não podem ser utilizados para definir os efeitos tributários dos institutos que regula, no caso, ao referir-se a um conceito de 'sobra' ou 'resultado positivo', ao tratar das cooperativas no campo cível e da sua regulação.

Equivocadamente, a recorrente invoca o artigo 110 do CTN, interpretando que o termo 'sobra', civil, deva preponderar sobre a conceituação de 'lucro', em termos tributários e seus efeitos, quando, na realidade, o dispositivo dispõe sobre vedação para definir ou limitar competências tributárias, assunto que não se trata, de qualquer forma, nesta seara.

No aspecto tributário, *lucro líquido* é definido pelo art. 248 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000/99):

Conceito de Lucro Líquido

Art.248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

E *lucro operacional* como (art. 277 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000/99):

LUCRO OPERACIONAL

Seção I - Disposições Gerais

Art.277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, §1º).

São, pois, as tais 'sobras' ou 'resultados positivos', termos utilizados no direito privado, mas cuja utilização não impedem os efeitos tributários decorrentes.

Por isso, concluo, bem tratou a Instrução Normativa SRF nº 390/04 em seu artigo 6º ao esclarecer (anteriormente a IN SRF nº 198/88):

Art. 6º As sociedades cooperativas calcularão a CSLL sobre o resultado do período de apuração, decorrente de operações com cooperados ou com não-cooperados.

A própria Lei nº 7.689/88 já cuidava de não excepcionar qualquer pessoa jurídica, ou definir a base de cálculo sobre esta ou aquela operação, ou mesmo sobre o 'lucro', preferindo referir-se a 'resultado do exercício':

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

J

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

E, retornando à discussão sobre imunidade e isenção, já visto que das imunidades tratou a própria Carta Magna (situando os fatos geradores praticados pelas entidades beneficentes de assistência social fora do campo de incidência tributária), no que respeita às isenções é matéria afeta, privativamente, à lei (que pode retirar os fatos geradores do campo de incidência tributária).

E esta, no que se relaciona às sociedades cooperativas, veio a ser editada somente em 2004 não tratando em seu bojo de 'reconhecimento' pretérito ou sequer de disposição 'interpretativa'. Muito pelo contrário, expressamente dispôs que só alcançaria aos fatos geradores praticados a partir de 2005.

Lei nº 10.865/04:

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)

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

Em assim sendo, devo, forçosamente, curvar-me à legislação vigente à época, não declarada inconstitucional, entendendo, ao contrário e conforme raciocínio esposado perfeitamente adequada aos anseios constitucionais, sistematicamente coerente com o direito público, e inserida nos moldes defendidos e ensinados pela Corte Suprema.

Pelas mesmas razões, não consigo encontrar argumentos para diferenciar o resultado das operações das cooperativas entre atos de cooperados e não cooperados, para, subjetivamente, atribuir a incidência da CSLL sobre um e isentar o outro.

Parece óbvio que com relação a resultados positivos em aplicações financeiras, nem se discutiria a incidência do tributo, mas sobre o resultado positivo dos empréstimos concedidos aos cooperados, ou entre si (cooperativa para cooperativa), como diferenciar, se a lei não diferenciou, e, se há resultado positivo é porque houve cobrança a maior dos cooperados e, como diz a norma invocada pela recorrente sobre as tais 'sobras' "...sobras são valores que devem retornar ao associado pela simples razão de ter havido excesso de custeio por ele suportado." Como essas 'sobras' não são devolvidas aos associados, reforço por entender que é lucro, mesmo, na acepção leiga da palavra e, portanto, mais uma – não a única – razão de ser suscetível de tributação.

Importante salientar que a contribuinte não traz qualquer prova de que os valores utilizados na apuração da contribuição em questão são as tais sobras que se reverteram em benefício aos cooperados. Ademais, é cediço que os valores das cooperativas de crédito ao fornecer créditos a associados, ou entre si, podem até ser praticados em taxas inferiores às instituições financeiras, mas, com certeza, não se limitam a prestar o mútuo pelo pagamento do principal *a posteriori* acrescido apenas das despesas de custos necessários para o funcionamento da cooperativa, pois, se assim fosse, como já dito, não haveria resultado positivo a ser tributado.

Ou o contribuinte instruiria, com celeridade, a impugnação comprovando que as tais denominadas 'sobras', no aspecto cível, foram abatidas dos mútuos, devolvidas aos cooperados, por exacerbarem os custos para seu funcionamento.

Finalizando, vale reprimir, **se toda a sociedade** – incluindo aposentados, produtores rurais, pescadores artesanais, entidades sem fins lucrativos que não as definidas no parágrafo sétimo do artigo 195 da CFB – foram constitucionalmente elevados à condição de contribuintes das contribuições sociais, cuja base de cálculo instituída por lei, no presente caso, é o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda, não vejo como embutir na norma cogente a classificação de resultados da pessoa jurídica, diferenciando valores onde a norma tributária não o faz; nem o fez até o presente momento, diga-se por oportuno, o Supremo Tribunal Federal.

Data venia máxima quanto aos julgados administrativos citados pela recorrente que não comungam do raciocínio ora esposado, mas registro nesse decisório que não se pode invocar tratamento isonômico tributário entre contribuintes por causa de decisões à revelia das disposições legais então vigentes.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões (DF), em 19 de março de 2009


ANA DE BARROS FERNANDES

