



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

Processo n° 10925.002521/2006-27
Recurso n° 885.051 Voluntário
Acórdão n° **1101-000.475 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de maio de 2011
Matéria CSLL - Cooperativas
Recorrente COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS MÉDICOS E
DEMAIS PROFISSIONAIS DA SAÚDE DE JOAÇABA
Recorrida 3ª Turma da DRJ/Florianópolis

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

SOCIEDADES COOPERATIVAS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEVIDAS POR COOPERATIVAS. MATÉRIA EM REPERCUSSÃO GERAL NO STF. JULGAMENTO. POSSIBILIDADE. Descabe o sobrestamento do julgamento administrativo se a exigência refere-se à CSLL e não a contribuições sociais incidente sobre o faturamento ou receita.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. O resultado dos atos cooperados estão fora do campo de incidência da tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

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. Vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior.

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO – Presidente para formalização do acórdão

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Processo nº 10925.002521/2006-27
Acórdão n.º **1101-000.475**

S1-C1T1
Fl. 3

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS MÉDICOS E DEMAIS PROFISSIONAIS DA SAÚDE DE JOAÇABA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC, que por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 19/12/2006, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 291.886,38.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Em procedimento fiscal a que submetida a pessoa jurídica em epígrafe, de 19 de setembro a 15 de dezembro de 2006, nos termos do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF — Fiscalização (MPF-F) às f. 1 e 2, foram constatadas as seguintes infrações tributárias de responsabilidade da contribuinte em epígrafe, conforme descritas no Auto de Infração de f. 4 a 9 e demonstrativos anexos (f. 10 a 18) e no Relatório de Atividade Fiscal (f. 19 a 40) que o integra, relativas aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004:

1. APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL — Valor referente a exclusão de atos cooperados da base de cálculo da CSLL, conforme Relatório da Atividade Fiscal, anexo às fls. 19 a 40.

2. MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA, conforme Relatório da Atividade Fiscal, anexo às fls. 24 a 26.

O procedimento fiscal está descrito, como referido, em extenso e fundamentado Relatório da Atividade Fiscal, de f. 19 a 40, que expressamente faz parte do Auto de Infração lavrado, cujos valores são demonstrados a seguir (f. 3):

[...]

*Por meio de intimação pessoal, a contribuinte recebeu o Auto de Infração, o Relatório da Atividade Fiscal e seus demonstrativos, no dia **19 de dezembro de 2006**.*

*Inconformada, em **16 de janeiro de 2007**, a cooperativa impugna as exigências fiscais constantes no Auto de Infração, por meio da petição de f. 409 a 421, instruída com as peças processuais de fls. 422 a 454, em que alega:*

- no item "2.1 — Inobservância dos Aspectos Formais ao Lançamento do Crédito Tributário", f. 410 a 413, em arguição preliminar, a nulidade do lançamento pela falta de informação, no Mandado de Procedimento Fiscal, do "[...] número do telefone e o endereço funcional do chefe imediato dos Auditores Fiscais da Receita Federal." (f. 412);

- no item "2.2 — Mérito" (f. 413 a 421), que os atos cooperativos — correspondentes a todo seu faturamento -, não devem sofrer a incidência da CSLL, pelos motivos que menciona e que serão analisados no voto a seguir; que, não sendo contribuinte da CSLL, a cooperativa não tem débitos dessa contribuição a recolher e, portanto, não cabe a exigência de multa de ofício pela falta de recolhimento da CSLL, nem da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, após o encerramento de cada ano ("[...] no caso em tela, o auto de infração foi lavrado depois da apuração do lucro real da impugnante no final de

cada ano e não durante o ano calendário onde foi apurado lucro por estimativa.", f. 419) e pela impossibilidade de seu convívio com a multa de ofício ordinária também exigida;

- no item "3 — Dos Pedidos", à f. 421, assim requer:

3) Dos PEDIDOS.

Por todo o exposto, a impugnante requer o recebimento da presente, para que seja ordenado o seu regular processamento, determinando o cancelamento do auto de infração ora impugnado, em virtude da inobservância aos requisitos formais ao lançamento do crédito tributário, bem como pela inoccorrência da infração, eis que a impugnante não é contribuinte da CSLL, tendo em vista que seus atos cooperativos não sofrem incidência da referida exação; quando não, requer seja afastada a incidência da multa isolada por ser indevida sua cumulação com a multa de ofício.

É o relatório.

A Turma Julgadora rejeitou a defesa sob os seguintes argumentos:

- Relativamente à ausência do número do telefone do chefe imediato nos MPF, reconhece que houve *imperfeição no preenchimento das vias impressas* do referido documento, mas tal falha não se repetiu nos registros do procedimento disponíveis na Internet. Quanto à falta de indicação do endereço da DRF/Joaçaba, concluiu que não houve óbice à defesa, na medida em que a contribuinte apresentou já defesa junto ao Centro de Atendimento ao Contribuinte – CAC, daquela unidade.
- Quanto à incidência da CSLL sobre os resultados de atos cooperativos, adotou os fundamentos da Solução de Consulta SRRF/4ª RF/DISIT nº 39/2002, no sentido de que a legislação vigente até 31/12/2004 não cogitava de qualquer isenção em favor das sociedades cooperativas. Citou também o Parecer CST nº 1061/95, as Instruções Normativas SRF nº 198/88 e 390/2004, e firmou que *o termo sobras líquidas designa o próprio lucro líquido* da sociedade cooperativa, como inclusive já expresso pela Receita Federal em edição do “Perguntas e Respostas”.
- Relativamente às disposições da Lei nº 10.865/2004, invocou a necessidade de interpretação literal das normas que dispõem sobre outorga de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário (art. 111 do CTN).
- Validou a exigência da multa de ofício isolada em razão das estimativas não recolhidas, mesmo se aplicada após o término do ano-calendário, e defendeu a sua concomitante aplicação com a multa de ofício proporcional, em razão das disposições legais que as estabelecem, reproduzindo *acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, coligidos pelo Conselheiro José Oleskowicz e constantes em artigo de sua lavra "Decisões Administrativas que Afastam as Multas Isoladas por Falta de Recolhimento de Antecipações de Tributo e Contribuição. Ausência de Amparo Legal" (publicado em www.jus.com.br e*

www.fiscosoft.com.br), *perfeitamente coerentes com o teor dos lançamentos impugnados, com a legislação referida e com a interpretação adotada no voto.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 31/03/2010 (fl. 466), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 26/04/2010 (fls. 467/477), no qual repropõe os argumentos apresentados na impugnação.

Destaca o tratamento diferenciado conferido às cooperativas, a incidência da CSLL apenas sobre lucro, e a previsão contida no art. 111 da Lei nº 5.764/71, delimitando quais resultados obtidos pelas cooperativas são tributáveis.

Reporta-se também ao art. 79 da Lei nº 5.764/71, e conclui que o ato cooperativo não gera faturamento ou receita, nem mesmo lucro, tratando-se de hipótese de não-incidência e não de isenção. Transcreve jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça, e pede o cancelamento da contribuição exigida e das multas aplicadas.

Subsidiariamente aponta que as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas foram aplicadas depois do encerramento do ano-calendário, contrariamente à jurisprudência administrativa que cita. Reporta-se também a doutrina que classifica de absurda a aplicação de duas multas sobre a mesma infração.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Cumpra inicialmente observar que a matéria em litígio nestes autos distingue-se daquela em debate no Supremo Tribunal Federal, sob o rito da repercussão geral, e assim não se sujeita ao disposto no Anexo II do Regimento Interno do CARF, a partir da alteração promovida por meio da Portaria MF nº 586/2010:

Art. 62-A. [...]

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Isto porque, trata-se aqui da incidência de CSLL sobre o resultado de atos cooperativos, e o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral de questão constitucional suscitada, em decisões de 21/10/2010 e 01/08/2009, assim ementadas, respectivamente:

TRIBUTÁRIO – PIS – COOPERATIVA DE TRABALHO – MP Nº 2.158-35/2001 LEIS Nº. 9.715/1998 E 9.718/1998 – INCIDÊNCIA SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS – REPERCUSSÃO GERAL – EXISTÊNCIA.

A controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nº 9.715 e 9.718, ambas de 1998, ultrapassa os interesses subjetivos das partes.

Repercussão geral reconhecida.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. COOPERATIVAS. MP N. 1.858/99. ATOS COOPERATIVOS. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA.

A questão posta nos autos – constitucionalidade das alterações introduzidas pela Medida Provisória n. 1.858/99, que revogou a isenção da Contribuição para o PIS e COFINS concedida pela Lei Complementar n. 70/91 às sociedades cooperativas – ultrapassa os interesses subjetivos da causa.

Repercussão Geral reconhecida.

Embora um dos argumentos adotados para afastar as exigências em debate no STJ seja, também, o art. 79 da Lei nº 5.764/71, no sentido de que os atos cooperativos não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas, não há dúvidas que as decisões proferidas naqueles casos estarão circunscritas ao âmbito de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não afetando exigências de CSLL, como a aqui veiculada.

Passando ao tema central de mérito, cumpre inicialmente observar que se trata, aqui, de exigência formalizada contra cooperativa de crédito, calculada, consoante Relatório Fiscal à fl. 38, com base nas seguintes alíquotas e fundamentos legais:

Período de janeiro/2001 até dezembro/2002:

9% (8% da MP 1.807/99, art. 7º, e o adicional de 1% da MP nº 1.858-10/99, art. 6º, inciso II e suas reedições)

Período a partir de janeiro/2003:

9% (Lei nº 10.637/2002, art. 37)

Para maior clareza, transcreve-se abaixo o conteúdo destes dispositivos legais:

Medida Provisória nº 1.807-5, de 17 de junho de 1999

*Art.1º A alíquota da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, **devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, fica reduzida para sessenta e cinco centésimos por cento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.***

*Art.7º A alíquota da CSLL, **devida pelas pessoas jurídicas referidas no art. 1º, fica reduzida para oito por cento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1999, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo anterior.***

Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999

Art.6º A contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será cobrada com o adicional:

I - de quatro pontos percentuais, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de maio de 1999 a 31 de janeiro de 2000;

II - de um ponto percentual, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de fevereiro de 2000 a 31 de dezembro de 2002.

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002

Art. 37. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento).

Por sua vez, a Lei nº 8.212/91, além de equiparar as cooperativas de créditos a instituições financeiras, dispôs especificamente sobre a incidência de CSLL nos seguintes termos:

LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991.

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

[...]

*§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

[...]

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

[...]

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).¹¹

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

[...]

¹¹ *Alíquota elevada em mais 8% pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 e posteriormente reduzida para 18% por força da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (informações extraídas do sítio “http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm”, sem contemplar as alterações promovidas a partir da edição da Lei nº 9.718/98, que instituiu novo regime de incidência das contribuições sociais para estas pessoas jurídicas, e ensejou as alterações inicialmente mencionadas, veiculadas a partir da Medida Provisória nº 1.807).*

Relevante observar que a eventual inconstitucionalidade desta norma, por ofensa ao princípio da isonomia ou inobservância das preferências conferidas ao cooperativismo, não é questão a ser apreciada nesta instância de julgamento, como já pacificado no âmbito do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

E, diante desta peculiaridade, constata-se que o tema não está pacificado no âmbito Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujos julgados não apresentam unanimidade em favor dos contribuintes autuados, como revela o Acórdão nº 9101-00.207, exarado em sessão de 27/07/2009, no qual votaram por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional os I. Conselheiros Adriana Gomes Rego e Carlos Alberto de Freitas Barreto. Idêntica situação já se verificara no Acórdão nº 01-04.910, exarado em sessão de 12 de abril de 2004, no qual negaram provimento ao recurso da contribuinte os I. Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Marcos Vinícius Neder de Lima, bem como nos Acórdãos nº 01-04.445 e 01-04.381, exarados em sessão de 24 de fevereiro de 2003, nos quais votaram, respectivamente, por negar provimento ao recurso da contribuinte e dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, os I. Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Verinaldo Henrique da Silva e Zuelton Furtado.

De toda sorte, quanto à incidência da CSLL em face das sociedades cooperativas em geral, tem-se por contundentes e válidas as razões de decidir expressas em voto da I. Conselheira e Presidente Ana de Barros Fernandes, acolhido à unanimidade pela 1ª Turma Especial desta 1ª Seção de Julgamento, e formalizado no acórdão nº 1801-00.259, em sessão de 05 de julho de 2010.

Assim, com a devida vênia, adota-se aqui os argumentos ali deduzidos e, a seguir, transcritos:

De início, 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 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 COMPROVE 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.

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.

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 1º 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 praticados com cooperados e não associados, para, subjetivamente, atribuir a incidência da CSLL sobre um e isentar o outro, antes da edição da norma.

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.

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 citados pela recorrente, represso, que não comungam do raciocínio ora esposado, mas registro nesse decisório que não se pode invocar tratamento isonômico tributário entre contribuintes por causa destas decisões.

Nestes termos, para ser afastada a incidência da CSLL, necessário seria que a autuada fosse *entidade beneficente de assistência social*, e não apenas entidade sem fins lucrativos. E, quanto ao limite imposto pelo art. 111 da Lei nº 5.764/71, não poderia ele dispor sobre a isenção da CSLL se esta somente foi instituída pela Lei nº 7.689/88, a qual nenhuma ressalva fez em favor das sociedades cooperativas.

Interessante observar, ainda, que a distribuição das sobras em favor dos cooperados – distinta da devolução de sobras de caixa, porque não correspondente a valores antes entregues pelos cooperados, mas sim decorrentes da partilha do resultado auferido pela cooperativa em suas atividades – enseja a tributação destes valores, no âmbito do imposto de renda, pelas pessoas físicas que auferem tais rendimentos. Já o recolhimento da contribuição social sobre o lucro não se verifica neste segundo plano, justificando sua incidência na apuração do resultado pela pessoa jurídica.

Assim, mantida a exigência do principal, correta se mostra a aplicação da multa de ofício proporcional de 75%.

Quanto à multa isolada, a recorrente questiona o fato de ela ter sido formalizada depois do encerramento do ano-calendário e concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre o ajuste anual, em decorrência da mesma infração.

Ocorre que a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subsequentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não

ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Nestes termos, em ambos os dispositivos estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%, o que inclusive motivou a aplicação de retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, pela autoridade lançadora.

Impróprio, assim, falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis – e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Redator designado

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Com a devida vênia, ousou divergir da eminente Relatora em relação à exigência de CSLL sobre atos cooperados.

Sobre o tema, tive a oportunidade de externar meu posicionamento por ocasião do julgamento do processo n. 16327.001466/2005-01 (acórdão n. 1101-000.463), o qual adoto aqui nos termos a seguir transcritos:

“A autoridade fiscal alega que a legislação do Imposto de Renda prevê desoneração da tributação do IRPJ para as cooperativas de crédito no que tange aos atos cooperativos, definidos no artigo 79, a Lei 5.764/71; mas não no que se refere à CSLL. Desse entendimento não partilhamos.

A Lei n. 7.689/88, que criou a contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas (art. 1º), tem seu fundamento de validade no art. 195, inciso I, alínea “c”, da Constituição, que concedeu autorização à União para instituir a contribuição sobre o lucro das empresas ou entidades a elas equiparadas na forma da lei.

Não só não há lei que equipara as sociedades cooperativas a empresas, como a Lei n. 5.764/71 dispõe expressamente que elas têm natureza civil.

Lucro é conceito de direito privado, significado o resultado positivo da empresa, a ser partilhado entre os sócios na proporção de sua participação no capital social. Em se tratando de conceito utilizado expressamente na Constituição para definir competência, não pode ele ser alterado sequer pela lei tributária, quanto mais pelo intérprete. Se a própria lei que instituiu o regime jurídico das cooperativas define sua natureza como civil, sem fins lucrativos, é óbvio que o resultado positivo dos atos cooperados (sobras líquidas), que retorna aos associados na proporção das operações por ele realizadas (inciso VII do art. 4º), não é “lucro de empresa”, mas resultado do associado.

Não se pode perder de vista que o suporte fático da CSLL é o lucro, e que a sociedade cooperativa não tem fins lucrativos (art. 3º da Lei n. 5.764/71), na medida em que é constituída para prestar serviços aos associados, tendo natureza civil (art. 4º). Tem-se, portanto, que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria (art. 79), de maneira que não há como sujeitar à contribuição social sobre o lucro líquido o resultado positivo (sobras líquidas) obtido nos chamados atos cooperados.

Altissonante é a jurisprudência administrativa, como se verifica o entendimento exposto, dentre outros, nos acórdãos cujas ementas ficam aqui reproduzidas:

‘CSLL. COOPERATIVAS. 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 provido. ' (Ac. n. 9101-00.308, de 25 de agosto de 2009)

'CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COOPERATIVA DE CRÉDITO. A exigência da Contribuição Social Sobre o Lucro das Cooperativas de Crédito só tem fundamento quando determinada sobre o resultado oriundo das operações realizadas com não cooperados, não podendo prosperar o lançamento que toma por base o resultado líquido apurado com atos cooperativos, conceituados como sobras, em virtude de não estar configurada a hipótese de incidência desta contribuição, pela inexistência de lucros. A circunstância de as cooperativas de crédito enquadrarem-se como instituições financeiras, segundo o artigo 22, §1º, da Lei nº 8212/91, não resulta em legitimar a tributação segundo o resultado dos atos cooperados. ' (Ac. n. 9101-00.207, de 27 de julho de 2009)

'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 os arts. 79 e 111 da Lei nº 5.764/71. Recurso voluntário conhecido e provido.' (Ac. n. 105.16.587, de 04 de julho de 2007)

Como o resultado positivo dos atos cooperados (com associados) não constituem lucro da sociedade, as sociedades cooperativas só são contribuintes da CSLL se praticarem atos não cooperativos, e apenas sobre o resultado. Por essas razões, entendemos não haver como sujeitar à contribuição social sobre o lucro líquido o resultado positivo (sobras líquidas) obtido nos chamados atos cooperados. "

Por tal razão, entendo que, no ponto, deva ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar a exigência relativamente à de CSLL sobre atos cooperados. Por conta do provimento integral do recurso voluntário, resta prejudicada a questão atinente à multa isolada derivada de eventual não recolhimento de estimativas mensais.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Redator designado.