



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

Processo n° 10925.002628/2006-75
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1802-00.719 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 13 de dezembro 2010
Matéria CSLL - Ato Cooperativo
Recorrente COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL CAMPOS NOVOS
Recorrida 3ª TURMA/DRJ FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

COOPERATIVA DE CRÉDITO. ATO COOPERATIVO.

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

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DE CSLL POR ESTIMATIVA MENSAL. RESULTADO DE ATO COOPERADO. AUSÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL. PENALIDADE PREJUDICADA.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não incide sobre o resultado positivo obtido pelas cooperativas de crédito nas operações que constituem atos cooperativos. Por conseguinte, resta prejudicada a exigência de multa isolada por falta de pagamento de CSLL – Estimativa sobre resultado decorrente de ato cooperativo, pela inexistência de base de cálculo tributável.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

Nelso Kichel – Relator.

EDITADO EM: 23/12/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente de Turma), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior, Nelso Kichel, André Almeida Blanco (Suplente Convocado) e João Francisco Bianco (Vice Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 585/597 interposto pela contribuinte em face da decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis (fls. 574/578) que julgou o lançamento fiscal procedente, quanto ao crédito tributário da CSLL dos anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004, consoante o Auto de infração (fls. 02/17).

Quantos aos fatos, por resumir a lide com propriedade, transcrevo o relatório constante da decisão recorrida (fls. 574/575):

(...)

Em procedimento fiscal a que foi submetida a pessoa jurídica em epígrafe, de 13 de setembro de 2006 a 28 dezembro de 2006, nos termos do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF — Fiscalização (MPF-F) à fl. 01, foram constatadas as seguintes infrações tributárias, conforme descritas no Auto de Infração de fls. 03 a 08, nos demonstrativos anexos (fls. 09 a 17) e no Relatório da Atividade Fiscal (fls. 18 a 30), relativas aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004:

1. APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL.

Valor apurado conforme Relatório de Atividade Fiscal às fls. 18 a 30.

2. MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme apurado no Relatório de Atividade Fiscal às fls. 18 a 30.

Do relato fiscal

O procedimento fiscal está descrito em Relatório da Atividade Fiscal circunstanciado, de fls. 18 a 30, que expressamente faz parte do auto de infração lavrado. Os valores lançados são demonstrados a seguir (fl. 03):

EXAÇÃO	PRINCIPAL	JUROS DE MORA (ATÉ 30/11/2006)	MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL (75%)	MULTA DE OFÍCIO ISOLADA (50%)	TOTAL
CSLL	87.773,64	39.448,93	65.830,21	38.221,69	231.274,47

No Relatório da Atividade Fiscal, a fiscalização informa que a pessoa jurídica autuada, que se constitui em uma cooperativa de crédito rural e, portanto, obrigada ao Lucro Real, efetuou exclusões na base de cálculo da CSLL na apuração efetuada em 31 de dezembro dos anos-calendário de 2001 a 2004, a título de resultado com atos cooperados. Por entender que "não há previsão legal para que tais exclusões possam ser efetuadas antes do ano- calendário de 2005", a fiscalização exigiu a contribuição social incidente sobre o resultado com atos cooperados naqueles anos-calendário, acrescida de multa de ofício e de juros de mora.

A fiscalização relata, ainda, que a pessoa jurídica deixou de efetuar o recolhimento da CSLL mensal sobre a base de cálculo estimada, apurada nos meses de janeiro de 2001 a dezembro de 2004. Por conseguinte, aplicou multas isoladas relativas a esses meses, nos termos do art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, no percentual de 50%, observando a alteração trazida pela Medida Provisória nº 303, de 2006.

Da impugnação

*Do auto de infração, do Relatório da Atividade Fiscal e de seus demonstrativos, o contribuinte teve ciência em **28 de dezembro de 2006** (fl. 04).*

*Inconformada, em **17 de janeiro de 2007**, a cooperativa impugna as exigências fiscais constantes no Auto de Infração, por meio da petição de fls. 506 a 518, instruída com as peças processuais de fls. 519 a 567, em que alega:*

"Da Legislação Vigente" (fls. 507/508): neste item, a impugnante invoca a disciplina do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, na redação que lhe deu a Lei nº 9.065, de 1995, no tocante à aplicação da legislação do Imposto de Renda — Pessoa Jurídica (IRPJ) à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e conclui:

Portanto Senhor Julgador, claramente está definido neste dispositivo que se APLICAM À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO AS MESMAS NORMAS DE APURAÇÃO E DE PAGAMENTO ESTABELECIDAS PARA O IMPOSTO DERENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS.

Neste caso, sendo a impugnante uma Cooperativa, está amparada pela NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA NO QUE SE REFERE AOS SEUS ATOS COOPERATIVOS, NOS TERMOS DO ARTIGO 182 E SEGUINTE DO DECRETO 3000/99 (RIR), ESTANDO, PORTANTO FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA, TAMBÉM, DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, pois conforme determinado pela própria lei, sua apuração e pagamento devem seguir as regras do Imposto de Renda Pessoa –Jurídica, normas estas que definem claramente que cooperativa não sofre incidência do imposto de renda sobre seus atos cooperativos, somente devendo incidir tributo sobre os resultados de operações praticadas com não-cooperados, o que não é o caso da Cooperativa/Impugnante, que por ser uma Cooperativa de Crédito, está proibida de operar com terceiros por força de normativos do Banco Central do Brasil.

Portanto, claro está que Cooperativa, seja qual for seu ramo, que no caso da impugnante, por determinação do Banco Central do Brasil, somente opera com associados, sendo todo seu resultado um ATO COOPERATIVO, não sofre incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tributo este devido apenas pelas pessoas jurídicas com fins lucrativos.

Mais adiante em sua impugnação (fl. 513), a cooperativa sustenta que, ao determinar a aplicação, em relação à CSLL, das mesmas regras de apuração e de pagamento do IRPJ (não-incidência), a "Lei nº 9.065/95 [...] estabeleceu (implicitamente) a NÃO-INCIDÊNCIA da CSLL para as cooperativas, pois as mesmas não sofrem a incidência do Imposto de Renda sobre os atos cooperativos, conforme art. 182 do RIR/99."

À fl. 508, no tópico "DA REALIDADE JURÍDICA" — NATUREZA JURÍDICA DAS COOPERATIVAS DE CRÉDITO DENTRO - DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL, a impugnante discorre sobre as diferenças legais e regulamentares entre sua natureza e dos bancos e de outras instituições financeiras; ao passo que as cooperativas de crédito são sociedades civis, de pessoas, sem objetivo de lucro, as demais instituições financeiras são sociedades de natureza mercantil, voltadas à obtenção de lucro. Embora sejam obrigadas a seguir as regulamentações expedidas pelo Banco Central do Brasil — Bacen, que por isso também as fiscaliza, são proibidas de usar a denominação "Banco" ou, seja, embora financeiras, as cooperativas de crédito não são entidades bancárias.

Entre as fls. 508 e 510, refere-se a impugnante aos aspectos legais do "ATO COOPERATIVO" e volta a destacar as diferenças entre as operações de uma cooperativa de crédito — seu caso —, e as de uma instituição bancária. Como não pode operar com terceiros não associados, todas suas operações responderiam à prática de "atos cooperativos", não sujeitos à tributação.

A seguir, às fls. 510 a 512, trata a impugnação "DA NÃO-INCIDÊNCIA DA CSLL". Neste passo, a impugnante ressalta que a cooperativa, por definição legal, não pode visar a

obtenção de lucro; eventuais "sobras" de suas operações típicas, representadas pelos "atos cooperativos", não revestem a condição tributária de "lucros" e assim sobre os seus valores, não pode incidir a CSLL. Lucros são apenas os resultados obtidos nas operações com terceiros não-associados.

*Em novo tópico, às fls. 512 a 517, denominado "**DA NÃO-INCIDÊNCIA IMPLÍCITA PELA LEI 10.865/04**", a impugnante busca esclarecer que a isenção concedida por via da Lei nº 10.865, de 2004, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2005, não pode obstar ao reconhecimento da existência prévia de não-incidência, que não pode ser ilidida pela sobreposição da isenção.*

Em apoio à sua tese, a impugnante transcreve às fls. 513 a 515, nove ementas de acórdãos (de 1996, 1998 e 1999) das 1ª, 3ª, 5ª e 7ª Câmaras do então PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. Às fls. 515 e 516, constam ementas de acórdãos mais recentes (2003, 2005 e 2006) das 1ª e 8ª Câmaras do mesmo Conselho e às fls. 516 e 517, traz a impugnante notícia de mais dois acórdãos, em mesmo sentido, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

*Em "**DO REQUERIMENTO**", à fl. 517, assim requer a cooperativa:*

Seja julgada PROCEDENTE A PRESENTE IMPUGNAÇÃO, determinando o cancelamento do Auto de Infração e desconstituído o crédito tributário, por não ser devida a CSLL sobre os atos cooperativos próprios de suas atividades (inclusive aplicações financeiras), atos estes praticados entre a cooperativa de crédito e seus cooperados.

(...)

Não obstante, a DRJ/Florianópolis, apreciando a lide, manteve o lançamento fiscal, cuja ementa do Acórdão foi lavrada nos seguintes termos (fl.574):

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

COOPERATIVA. ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO.

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

O fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de "sobra" não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro,

mas permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados ("sobras"), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto a distribuição do lucro deve guardar relação com a contribuição de cada sócio na formação do capital (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187).

Lançamento Procedente

(...)

Ciente dessa decisão em 09/07/2009 (fl.583), a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 05/08/2009 de fls. 585/597, reiterando as razões que já haviam sido apresentadas na instância *a quo*.

Por fim, a recorrente pediu que seja dado provimento ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelso Kichel, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade; dele, portanto, tomo conhecimento.

A contribuinte é uma Cooperativa de Crédito Rural, conforme Estatuto Social (fls.44/65).

Como já caracterizado no Relatório, a lide versa acerca da exigência, de ofício, da CSLL dos anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004 sobre resultados decorrentes de ato cooperativo, bem como a imposição de multa isolada por falta de antecipação da CSLL devida por estimativa mensal nesses períodos de apuração.

No caso, a atuada excluiu da tributação da CSLL os resultados auferidos a título de ato cooperativo.

Esse fato está narrado, de forma detalhada, no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 19 e 27), o qual é parte integrante do lançamento fiscal, *in verbis*:

(...)

2.DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

De acordo com as informações apresentadas a esta fiscalização (fls. 66 a 491), verificamos que a jurídica fiscalizada efetuou a exclusão dos resultados com cooperados, nos anos-calendário de 2001 a 2004, na apuração da CSLL. Tais resultados estão informados na Linha denominada "Outras Exclusões" da Ficha de apuração da CSLL das Declarações de Informações Econômico-Fiscais das Pessoas Jurídicas (DIPJ), dos anos-calendário citados, apresentadas à Secretaria da Receita Federal (fls. 495 a 502).

(...)

3.2. DA CSLL APURADA EM 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO

(...)

Os valores foram informados na Linha "Outras Exclusões" da Ficha de apuração da CSLL das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, apresentadas à Secretaria da Receita Federal (fls. 495 a 502).

A confirmação da realização de tais exclusões por parte da empresa fiscalizada também se dá pela leitura da Declaração de fl. 143, bem como pela da planilha de fl. 494, todas apresentadas pela mesma e assinadas pelo seu presidente.

(...)

Ademais, os próprios Demonstrativos do Resultado do Exercício (DRE) desses anos (fls. 481 a 491), os quais foram obtidos junto à contabilidade da cooperativa, mostram que todo o "resultado antes da tributação sobre o lucro" foi excluído da base de cálculo da CSLL, com exceção do ano-calendário de 2004, onde a cooperativa obteve um resultado de R\$ 414.796,50, do qual excluiu R\$ 388.437,97.

(...)

Ainda, prosseguindo a fiscalização na narrativa dos fatos – Relatório de Atividade Fiscal (fls. 20 e 23) -, consta:

(...)

2.2. INSTITUIÇÃO DA CSLL

2.2.1.A Lei n° 7.689/88, adotando a MP n° 22/88, instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro no nosso ordenamento jurídico e diz em seu artigo 1° que a contribuição social incidirá sobre o lucro das pessoas jurídicas, e destina-se ao financiamento da seguridade social, atendendo ao disposto no art. 195, I, c, da CF.

(...)

2.5. ISENÇÃO DA CSLL DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

2.5.1. A Lei n° 10.865/2004, em seu art. 39, isenta as sociedades cooperativas da CSLL, relativamente aos atos cooperados; entretanto, segundo dispõe o art. 48 desta a isenção só produz efeitos a partir de 1° de janeiro de 2005.

(...)

2.5.3. Pelo exposto, anteriormente à Lei n° 10.865/2004, não há previsão legal para que se exclua, não incida ou mesmo ocorra a isenção de qualquer valor a título de resultado com atos cooperados da base de cálculo da CSLL das sociedades cooperativas; que, como explicitado anteriormente, é uma pessoa jurídica definida pela legislação tributária, obrigada, por força do art. 2°, c, da Lei 7.689/88, a apurar o resultado do exercício, bem assim apurar o lucro líquido em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais, em cumprimento ao art. 146, caput, do RIR/99, e, como tal, é contribuinte da CSLL.

(...)

Como visto, a fiscalização da RFB, em sede de procedimento de verificações obrigatórias, sob o pretexto de que inexistia amparo legal para exclusão da tributação da receita auferida em decorrência da prática de ato cooperativo, lavrou o respectivo Auto de Infração da CSLL para os anos-calendário 2001 a 2004, glosando a exclusão das receitas ou resultados a título de ato cooperativo, imputando as seguintes infrações – Auto de Infração (fl. 05):

1) - APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL (FINANCEIRAS) - EXCLUSÃO INDEVIDA DO ATO COOPERATIVO. ADIÇÃO DE OFÍCIO. Anos-calendário 2001 a 2004.

2) - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA; que a pessoa jurídica deixou de efetuar o recolhimento da CSLL mensal sobre a base de cálculo estimada, apuradas nos meses de janeiro de 2001 a dezembro de 2004, em relação aos valores excluídos a título de Resultado com Atos Cooperados.

A lide não envolve discussão acerca da suficiência ou insuficiência de segregação dos resultados do ato cooperativo e do ato não-cooperativo, mas tão-somente se os resultados auferidos ou decorrentes de ato cooperativo estão, ou não, sujeitos à incidência da CSLL.

A contribuinte comprovou os resultados a título de ato cooperativo, conforme narrativa constante do Relatório de Atividade Fiscal (fl.19).

Vale dizer, a fiscalização da RFB acatou os dados ou resultados apurados e informados pela autuada a título de ato cooperativo, objetando, entretanto, que inexistia previsão legal para exclusão desses valores do campo da incidência da CSLL.

Como relatado, todo lucro líquido antes da CSLL dos anos-calendário 2001, 2002 e 2003 foi excluído da tributação da CSLL pela Recorrente nas DIPJ respectivas, a título de ato cooperativo.

Quanto ao ano-calendário 2004, a contribuinte informou segregação dos resultados na respectiva DIPJ em ato cooperativo e não-cooperativo.

Demonstrativos, nesse sentido, constam do Relatório de Atividade Fiscal, parte integrante do lançamento fiscal (fls. 27 e 28).

De modo que os resultados objeto do lançamento fiscal são, destarte, decorrentes de ato cooperativo.

Então, a questão a ser dirimida resume-se a matéria de direito, ou seja, se o ato cooperativo da Cooperativa de Crédito sofre, ou não, incidência da CSLL, quanto ao período anterior à edição da Lei nº 10.865/2004.

Colocada a questão, no mérito, de plano, o feito fiscal não merece prosperar.

A fiscalização considerou todo o resultado apurado pela Cooperativa - a título de ato cooperativo - como base de cálculo da CSLL, com isso houve, para fins tributários, uma descaracterização da Cooperativa.

Ora, apurados corretamente os resultados a título de ato cooperativo, é incabível a descaracterização da Cooperativa.

A legislação, nesse caso, não autoriza a RFB a descaracterizar a Sociedade Cooperativa.

O aplicador da lei deve se atentar para as particularidades de cada tipo de cooperativa, verificar qual o tratamento dado pelo legislador para a atividade específica da cooperativa.

Nesse sentido, a recorrente, em síntese, alegou (fls. 586/589) que, por determinação do Banco Central do Brasil, somente opera com associados, e que:

- todo seu resultado decorre de ATO COOPERATIVO, não sofrendo incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, tributo esse devido apenas pelas pessoas jurídicas com fins lucrativos;
- difere Cooperativa de Crédito das demais instituições financeiras; que suas estruturas jurídicas não guardam qualquer semelhança; que as instituições financeiras são sociedades de capital, visando lucro e operam com todos os componentes do mercado e seus negócios são essencialmente de natureza mercantil, isto é, em busca do lucro; que, por sua vez, as sociedades Cooperativas de Crédito são sociedades de pessoas, de natureza civil, e só podem operar com os membros do seu quadro social e não podem objetivar lucro, por força de determinação do Conselho Monetário Nacional;
- as Cooperativas de Crédito pelo fato de terem objeto social ligado ao mercado financeiro, são obrigadas a seguir as instruções do Banco Central do Brasil, sendo pela Lei nº 4.595/64, art. 18, I, equiparadas às instituições financeiras. Todavia, é certo afirmar que o fato de serem equiparadas às instituições financeiras não são descaracterizadas como sociedades cooperativas, dotadas de prerrogativas tributárias em relação ao ato cooperativo;
- as cooperativas de crédito são regidas pela Lei nº 5.764/71, a qual não as considera com entidade financeiro-bancária. O próprio órgão fiscalizador do Sistema Financeiro Nacional, o Banco Central do Brasil, reproduz em seus normativos a norma do art. 51, parágrafo único da Lei Cooperativista, apartando as cooperativas de crédito das instituições bancárias e afins; que a Lei nº 4.595, de 31/12/64, que rege o Sistema Financeiro Nacional, também não considera as Cooperativas de Crédito como entidades bancárias, inclusive, proíbe o uso da expressão "banco".

Quanto aos resultados decorrentes de ato cooperativo, assiste razão à Recorrente.

As Cooperativas, em relação ao ato cooperativo, não geram LUCROS, mas sim “SOBRAS”; por isso, não sofrem incidência do IRPJ e da CSLL (Lei nº 5.764/71, arts. 3º, 79 e 111).

A tese da universalidade da contribuição com base no artigo 195, inciso I, da CF de 1988 não se sustenta, uma vez que não basta a previsão constitucional para a exigência de determinado tributo ou contribuição; é preciso que o ente titular da competência crie o tributo e uma vez criado deve o aplicador da lei exigi-lo dentro dos estritos ditames da lei instituidora, não podendo alargar nem estreitar os limites impostos pelo legislador ordinário, sob pena de quebra do princípio da legalidade, princípio que deve ser observado pelas autoridades encarregadas de lançamento do tributo ou contribuição.

Analisemos a legislação que instituiu a CSLL, ou seja, a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988:

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

No caso, a norma em abstrato não deixa qualquer dúvida de que o fato econômico escolhido para tributar é o LUCRO das pessoas jurídicas, e não qualquer outra figura, pois em relação às outras hipóteses de incidência, como sobre os salários e faturamento, existem normas tributárias específicas.

Destarte, o fato imponível — lucro — não ocorre na Sociedade Cooperativa em relação aos atos cooperados.

O fato da Constituição Federal ter dado imunidade para contribuições somente para as entidades beneficentes e de assistência social, isso não autoriza a exigência da contribuição sobre um fato — “sobras” das cooperativas — , pois o legislador ordinário não elegeu tal figura como hipótese de incidência da CSLL.

Na verdade, o constituinte bem como o legislador ordinário elegeram como base da CSLL o lucro, e não qualquer outra figura; logo, o Fisco somente poderá exigir a referida exação fiscal sobre o lucro decorrente de ato não-cooperativo; sendo, portanto, vedado exigí-lo sobre as “sobras” da Cooperativa, pois elas decorrem de ato cooperativo.

Isso não implica que a Cooperativa não tenha lucro.

Aliás, a própria lei especial das Cooperativas autorizou a Cooperativa a praticar atos não-cooperativos, obviamente que em relação a esses atos a entidade não terá “sobras”, mas lucro, o qual é tributável. Nesse caso, para afastar da tributação do ato cooperativo, há necessidade de segregação na contabilidade do ato não-cooperativo. Na ausência de contas específicas para controle de receitas, custos e despesas em relação a atos cooperados, pode e deve a autoridade fiscal intimar a sociedade para que o contribuinte faça a segregação, e assim exigir tanto o IRPJ como a CSLL sobre o lucro real e lucro líquido respectivamente. Com isso, estará o aplicador da lei trilhando a estrita legalidade a que está submetido.

Logo, para as Cooperativas não basta aludir a mero resultado positivo, para vislumbrar a incidência da CSLL; é necessário o lucro.

Em relação à Lei nº 8.212/91 (artigos 15, 22 e 23), também, não se vislumbra melhor sorte, no sentido de sustentação de incidência da CSLL sobre o ato cooperativo. O fato das Cooperativas de Crédito terem sido equiparadas a instituição financeira e terem resultado positivo, isso não é suficiente para a exigência de CSLL sobre o ato cooperativo. Senão vejamos:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 15 - Considera-se:

I - empresa: a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

II - empregador doméstico: a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999).

Como visto pela leitura do texto legal, o legislador tratou de definições, equiparando a cooperativa a empresa, porém não alterou o fato impositivo da CSLL que continuou sendo o lucro. Prosseguindo:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (redação dada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999).

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999).

§ 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 26 de novembro de 1999).

Pela simples leitura da norma legal pode-se perceber que o legislador no artigo 22 não tratou de Contribuição Social sobre o Lucro mas da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas conforme incisos I e III supra. Continuando:

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:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

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).

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

Mais uma vez o legislador se limitou a estabelecer as alíquotas da Contribuição sobre o lucro e, obviamente, em relação às cooperativas de crédito quanto aos atos ou operações com não associados, cujo lucro líquido apurado advindo dessas operações seria base de cálculo para aplicação da alíquota prevista na norma acima transcrita.

De modo que não há como estender para outros fatos não previstos na norma em abstrato (hipótese de incidência) a exigência da CSLL, a qual incide apenas sobre o lucro. Assim, enquanto não houver alteração da lei especial das Cooperativas, no sentido de mudar o nome do resultado percebido pelas Cooperativas de “sobras” para lucro, elas continuarão inalcançáveis pela referida exação fiscal quanto ao ato cooperativo.

Ainda, acerca da natureza jurídica do ato cooperativo na Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971- LEI GERAL DAS COOPERATIVAS-, convém transcrever:

Art. 3º - Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou

serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...)

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

(...)

Art. 79 - Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

(...)

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86 - As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e esteja de conformidade com a presente Lei.

Art. 87 - Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos arts. 85 e 86, 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.

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

(...)

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

Como demonstrado, os atos cooperados não constituem base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois não geram lucro, mas tão-somente “sobras”.

Por outro lado, em relação aos atos não-cooperativos, conforme determinações contidas nos artigos 85, 86 e 88, os quais não desnaturam a natureza jurídica da Cooperativa (a Cooperativa pode praticar atos não cooperativos), geram lucros, os quais se

submetem à tributação como as demais atividades econômicas com fins lucrativos, os quais devem ser segregados dos atos cooperativos (art. 111).

De modo que as operações típicas exercidas pelas sociedades cooperativas – ato cooperados - não sofrem a incidência de tributação do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, quanto ao IRPJ, o RIR/99 é enfático no art. 182, *in verbis*:

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

§ 1º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto.

Como visto, se os resultados decorrentes de ato cooperado não sofrem incidência do IRPJ pois não configuram lucro, então, pela mesma razão, tais resultados (“sobras”) não sofrem incidência da CSLL, cujo fato gerador é o lucro e não “sobras”.

Como bem apontado pela Recorrente, é da essência da sociedade cooperativa que ela não realize qualquer ganho em decorrência do ato cooperativo com seus associados, eis que não adquire de seus associados quaisquer bens ou serviços com a finalidade de revendê-los e obter lucro para si própria, mas apenas funciona como uma mera prestadora de serviços daqueles, sendo que os ganhos obtidos nas operações para a qual foi constituída são das pessoas dos associados, que são os legais destinatários das receitas obtidas, como também os responsáveis pelas despesas incorridas.

No caso, aplica-se à CSLL a mesma base legal que justifica a não incidência do IRPJ prevista no art. 192 do RIR/99, ou seja: **Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 (arts. 3º, 79 e 111).**

Ainda, à luz dos arts. 59 da Lei nº 8.981/95 (com alterações dadas pela Lei nº 9.065/95) e art. 28 da Lei nº 9.430/96, infere-se que as normas de apuração do IRPJ têm extensão à CSLL. De modo que em relação aos resultados decorrentes de ato cooperativo inxiste base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e com relação aos resultados do ato não-cooperativo, há apuração do IRPJ e da CSLL, observado, ainda, o art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Nesse contexto, a Lei nº 10.865/04 (arts. 39 e 48) tem caráter interpretativo ao estabelecer isenção da CSLL para o ato cooperativo (CTN, art. 106, I). Vale dizer, essa novel legislação tão-somente veio reconhecer tratamento tributário já existente da CSLL em relação ao ato cooperativo, embora, equivocadamente, trate de isenção, quando tecnicamente o correto seria não-incidência.

De modo que, por não apurarem lucro as sociedades cooperativas de crédito decorrente de sua atividade com cooperados, mas apenas “sobras” que tem destinação específica, não se subsumem tais “sobras” ao pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em sede jurisprudencial, seja administrativa ou judicial, também, o entendimento predominante é no sentido de que o ato cooperativo não se submete à incidência da CSLL.

A propósito, em relação à jurisprudência administrativa, convém citar os seguintes julgados do então Conselho de Contribuintes, atual CARF:

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

(Acórdão 101-93828, Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez, j. em 21.05.2002)

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

(Acórdão n° 107-06739, Rel. Cons. Natanael Martins, j. em 21.08.2002)

"CSLL — RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PELAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CRÉDITO — a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não incide sobre o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações que constituem atos cooperativos."

(Acórdão n° 108-07373, Rel. Cons. José Henrique Longo, j. em 17.04.2003)

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem prevalecido em sua Primeira Turma o entendimento de que a incidência da contribuição alcança tão-somente o resultado originado da prática de atos não cooperados:

"COOPERATIVA — SOBRAS — CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — As sobras apuradas pelas cooperativas, resultado de atos exclusivamente cooperativos, não podem ser confundidas com o lucro. Os artigos 22 e 23 da Lei n° 22 e 23 da Lei n° 8.212/91 não ensejam o entendimento de que a CSL deva incidir sobre as denominadas 'sobras', mas somente sobre a renda derivada de atos não cooperativos."

(Acórdão CSRF nº 01-04.445, Rel. Cons. Mario Junqueira Franco Junior, j. em 24.02.2003)

COOPERATIVA — CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. *As sobras apuradas pelas sociedades cooperativas, resultado obtido através da prática de atos cooperados, não são considerados lucros. Ante a inexistência de lucros, inviável a contribuição social sobre o lucro pela ausência de base de cálculo. Recurso especial provido."*

(Acórdão CSRF nº 01-04.202, Rel. Cons. Remis Almeida Restol, j. em 14.10.2002)

"COOPERATIVA DE CRÉDITO — CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — INCIDÊNCIA — *Mesmo na vigência da Lei nº 8.212/91 permanece inalterado o benefício outorgado por lei erigida a nível complementar a todas as cooperativas, inclusive a de crédito, de não incidência da CSLL sobre as chamadas 'sobras líquidas' em atos cooperados. Somente assim os 'atos não cooperados', a partir daquele diploma, pela equiparação das entidades às instituições financeiras, é que passaram a se subsumir à exação."*

(Acórdão CSRF nº 01-03.803, Rel. Cons. Victor Luis de Salles Freire, j. em 20.02.2002)

Como demonstrado, o entendimento que afinal prevaleceu na CSRF - com relação à CSLL - é o de que somente devem ser oferecidos à tributação os resultados que decorram da prática de atos não cooperados.

Em *leading case* sobre a matéria, relativamente à CSLL, em Recurso Especial interposto pela Cooperativa de Crédito Rural de Alegrete Ltda.— CREDIAL, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu que os resultados econômicos auferidos por sociedades cooperativas em decorrência da prática de atos cooperados, "estão isentos do pagamento de tributos":

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COOPERATIVAS. RECEITA RESULTANTE DE ATOS COOPERATIVOS. ISENÇÃO. CABIMENTO.

Os resultados decorrentes da prática de atos com não associados das cooperativas estão sujeitos a 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 170371/RS, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU de 14.06.1999, p. 113).

Confira-se o elucidativo e bem fundamentado voto do Ministro Relator:

*"Sob este aspecto, contudo, não vejo como possa prosperar a pretensão recursal. É que, ao interpretar tais dispositivos legais, o voto condutor do aresto hostilizado faz um raciocínio dedutivo que se me afigura lógico e irretocável, assim formulado **in expressis**:*

'Nos termos da Lei nº 5.764/71, denominam-se atos cooperativos 'os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, não implicando operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria' (art. 79 e parágrafo único).

Os resultados das operações das cooperativas com não associados, na forma do art. 87, serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica e Social' e serão contabilizados em separado, para 'permitir cálculo para incidência de tributos'. E o art. 111 da mesma lei é categórico ao afirmar que 'serão considerados como renda tributável os resultados obtidas pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei', vale dizer, atos com não-associados.

As chamadas 'sobras' estão disciplinadas devem ser objeto de deliberação da Assembléia Geral Ordinária das Cooperativas. Feita a prestação de contas, verificar-se-á se houve insuficiência ou excesso nas contribuições dos associados para cobertura das despesas da sociedade.

Conforme o resultado, proceder-se-á de uma ou outra forma, sendo que na hipótese da existência de "sobras", estas serão devolvidas aos associados, proporcionalmente às operações que realizarem com a Cooperativa. Impossível, assim, equipará-las a lucro.

Desta forma, a interpretação dos dispositivos legais deixa claro que todas as receitas geradas pela cooperativas através das práticas de atos cooperativos são isentas de qualquer tributo — e a contribuição social sobre o lucro tem natureza tributária. Somente os resultados obtidos com a prática de operações que não envolvam atos cooperativos estão sujeitos ao pagamento de tributo, em virtude de não estarem amparados por regra isentiva.

O STJ, analisando a legislação acima referida, com relação à temática do imposto de renda, deixou claro que "a isenção do imposto de renda das cooperativas decorre da essência dos atos por ela praticados e não da natureza de que elas se revestem (REsp. 36.887-1/PR, Rel. M Garcia Vieira, julg. 10-09-93, RSTJ 571385), concluindo, para aquela hipótese, que as aplicações financeiras, sendo atos não cooperativos que produzem resultados positivos, estão sujeitas à incidência do imposto de renda (fls. 171/172).'

De sua vez ao alegar violação aos artigos 87 e 111 da Lei 5.764/71, a recorrente limita-se a afirmar que não se pode invocar as disposições ali contidas, 'para afastar a exigência da exação instituída pelo art. 1º da Lei 7.689/88, devida pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária (art. 4º da Lei 7.689/88), sob pena de ser negada vigência não só a estes dispositivos legais, como, também, à regra insculpida nos artigos 111, II, do Código Tributário Nacional' (fl. 197).

Não se detém, todavia, na argumentação indispensável para demonstrar, de forma objetiva e clara, como teria se configurado

a alegada negativa de vigência das disposições legais que, ao contrário, foram bem e corretamente aplicadas.

Por estas razões é que, ao meu entendimento, não se negou vigência, aos dispositivos legais efetivamente prequestionados, nem a exegese adotada no acórdão paradigma trazido à colação deve prevalecer sobre o decisum vergastado, que deu escoreita interpretação à espécie.

É verdade que esta egrégia Corte, em reiterados precedentes jurisprudenciais, tem firmado entendimento no sentido de que negócios jurídicos não vinculados à finalidade básica dos atos cooperativos, a exemplo das aplicações de sobre de caixa das cooperativas no mercado financeiro, sujeitam-se à incidência do imposto de renda. Isto porque 'a atividade desenvolvida junto ao mercado de risco não é inerente à finalidade a que se destinam as cooperativas' (REsp. n.º 109.71 1/RS, da minha lavra, D.J. 26.05.97).

Mas, igualmente, tem reconhecido que 'as cooperativas gozam de não-incidência do imposto de renda sobre resultados positivos obtidos em decorrência de suas regulares atividades (arts. 85, 86 e 111 da Lei 5.764/71), conforme restou assentado no REsp. 58.124/SP, também da minha lavra (D.J. 1311.95).

Na hipótese sob exame, ao que parece, restou esclarecido no acórdão objurgado que a isenção reconhecida é sobre 'receitas resultantes da prática de atos cooperativos'.

Com estas considerações, conheço parcialmente do recurso, mas lhe nego provimento."

Por tudo que foi exposto, voto no sentido DAR provimento ao recurso, para afastar a exigência da CSLL sobre os atos cooperados, bem como, também, afastar a exigência da Multa Isolada, pois – inexistindo norma de incidência de CSLL sobre ato cooperativo - não há que se falar em descumprimento do dever legal de antecipação da CSLL por estimativa, relativo a ato cooperativo.

Nelso Kichel