



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

**Processo nº** 11516.001869/2005-09  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-00.658 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de agosto de 2011  
**Matéria** CSLL - COOPERATIVAS  
**Recorrente** COOPERATIVA DE EXTRAÇÃO DE CARVÃO MINERAL DOS TRABALHADORES DE CRICIÚMA - COOPERMINAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

CSLL. SOCIEDADE COOPERATIVA. ATOS COOPERATIVOS.

A contribuição social sobre o lucro das cooperativas tem como base de cálculo o resultado com atos não cooperativos, visto que em relação aos atos cooperativos, a entidade não percebe lucros como definido na legislação. Se o Fisco não afirma nem comprova a existência de atos não cooperativos, essa prática não pode ser presumida, e os atos praticados pela sociedade devem ser tidos como cooperativos. Assim, não pode prosperar o lançamento.

CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. MULTAS EXIGIDAS ISOLADAMENTE.

Se não ocorre a incidência tributária sobre os atos cooperativos, não se pode falar na obrigatoriedade de antecipação, muito menos em multas pela falta desse recolhimento. Descabe, pois, a exigência das multas isoladas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Valmir Sandri e Alberto Pinto Souza Junior.

## Relatório

COOPERATIVA DE EXTRAÇÃO DE CARVÃO MINERAL DOS TRABALHADORES DE CRICIÚMA - COOPERMINAS, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 07-12.463, de 09/05/2008, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

Em cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) foi a pessoa jurídica em epígrafe submetida às verificações fiscais obrigatórias, de que resultou a constatação das seguintes infrações: (1) falta de declaração e de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL devida em relação aos anos-calendário de 2000 a 2003, e (2) “Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos.” (f. 130), com vencimentos mensais de 31/3/2000 a 31/1/2005.

Em consequência das infrações constatadas foi emitido o Auto de Infração de f. 127 a 133, para constituição do respectivo crédito tributário, conforme a seguir se discrimina:

| RUBRICA                       | VALOR               |
|-------------------------------|---------------------|
| CSLL                          | 403.424,09          |
| Juros de Mora (até 30/6/2005) | 248.343,48          |
| Multa Proporcional (75 %)     | 302.568,04          |
| Multa Isolada (75 %)          | 1.102.389,78        |
| <b>VALOR TOTAL</b>            | <b>2.056.725,39</b> |

Inconformada, a cooperativa interpôs a impugnação de f. 142 a 181, e anexos (arrolados à f. 181), por intermédio de advogado (instrumento de mandato à f. 182), em que alega ser isenta da CSLL, tendo em vista que apenas pratica atos cooperativos (sobre que discorre) e não gera lucros.

Logo de início, à f. 145, assenta:

*Para melhor desenvolver a presente impugnação, torna-se relevante conhecer o cooperativismo desde a sua origem, até o seu regime jurídico atual, para depois concluir sobre a incidência da legislação tributária invocada neste processo administrativo. Transcreve-se a seguir parte de estudo desenvolvido pelo subscritor desta impugnação em trabalho de conclusão de curso de Pós-graduação em direito empresarial na*

*UNESC – Universidade do Extremo Sul de Santa Catarina, publicado em forma de livro pela OAB/SC Editora, sob o título Sociedades Cooperativas e Imposto Sobre a Renda, no mês de agosto de 2005.*

Nas f. 145 a 180 desenvolve a impugnante o referido relato histórico da formação do cooperativismo e das resultantes sociedades cooperativas (inicialmente no Reino Unido e na Alemanha), suas características, forma de instituição e de administração; entre as f. 166 e 170, analisa especificamente o Ato Cooperativo e, da f. 170 até 180, discorre sobre as sociedades cooperativas e o ato cooperativo em face do **Imposto de Renda**.

Às f. 180/181, ataca objetivamente o lançamento fiscal nos seguintes termos:

*As DIPJ's de folhas 87 e seguintes dão conta de que a apuração do IRPJ e CSLL da IMPUGNANTE é anual, sendo anualmente informada a isenção. Portanto, a autuação por falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada (folha 138), com aplicação de multa de 75 % e multa isolada mensal é confiscatória.*

*A IMPUGNANTE, não tendo finalidade lucrativa, o que a isenta do imposto sobre a renda, é isenta do pagamento de contribuição social sobre o lucro líquido. Sempre foi assim, e para não deixar dúvidas a Lei 10.865/2004 explicitou esta isenção a partir de 01/01/2005. Diga-se que o Auditor notificou impropriamente também com relação ao mês de janeiro de 2005. (sem destaque no original)*

*O Auditor Fiscal não apurou irregularidades que impeçam a cooperativa de gozar desta isenção. Ainda que tivesse apurado, o mais racional seria deferir prazo para a correção de eventual erro administrativo.*

*A autuação ao pagamento de mais de dois milhões de reais, se não for cancelada, provavelmente inviabilizará o empreendimento. Serão mais de 600 famílias de desempregados.*

*A IMPUGNANTE informa que não submeteu ainda a matéria objeto da presente impugnação à apreciação judicial.*

*ANTE O EXPOSTO, requer seja acolhida a presente IMPUGNAÇÃO, para fins de desconstituir e anular o auto de infração e isentar a IMPUGNANTE de qualquer pagamento a título de CSLL.*

A 3ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 07-12.463, de 09/05/2008 (fls. 253/258v), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003*

*COOPERATIVA. ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO.*

*Até 31 de dezembro de 2004, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL é devida por todas as sociedades cooperativas e incide sobre todos os seus resultados, sejam eles relativos às operações com associados ou não (Lei nº 8.212, de 1991, art. 10, Lei nº 7.689, de 1988, art. 4º, e IN SRF nº 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 o lucro deve guardar relação com a contribuição do capital (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187).*

**LUCRO REAL. ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO-PAGAS. MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE.**

*Anos-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005*

*À falta de pagamento dos valores devidos a título de estimativas mensais - ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no respectivo ano-calendário -, corresponde a exigência de multa de ofício, aplicada isoladamente, de cinquenta por cento dos valores devidos e não-pagos.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005*

**LUCRO REAL. ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO-PAGAS. MULTA APLICADA ISOLADAMENTE. ABRANDAMENTO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 75 % PARA CINQUENTA POR CENTO.**

*A lei aplica-se a ato ou fato pretérito - tratando-se de ato não definitivamente julgado -, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.*

Ressalto que o provimento parcial se deveu exclusivamente à redução do percentual aplicável às multas isoladas, de 75% para 50%, mantidos os demais aspectos do lançamento.

Ciente da decisão de primeira instância em 30/06/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 262, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 21/07/2008 conforme carimbo de recepção à folha 265.

No recurso interposto (fls. 265/314), a recorrente reitera, mais ou menos com as mesmas palavras, os argumentos trazidos na peça impugnatória.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A matéria dos autos – a tributação, ou não, das sociedades cooperativas pela CSLL – tem sido objeto de discussões anteriores no extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e, mais recentemente, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No presente caso, o procedimento fiscal se iniciou para as chamadas “*verificações obrigatórias*”, ou seja, a verificação da correspondência entre os valores declarados e os apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, como se constata mediante o exame do Mandado de Procedimento Fiscal (fl. 01) e do Termo de Início de Fiscalização, de 02/03/2005 (fls. 04/05).

A fiscalizada foi intimada a apresentar seu Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, que foi acostado aos autos por cópia, às fls. 32/34. Foi a partir do exame desse livro que o Fisco verificou a exclusão do lucro líquido intitulada “*Resultado não tributável de sociedades cooperativas*”, a qual, feita também para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, veio afinal a gerar a autuação da CSLL ora discutida.

Observo, por relevante, que não encontro nos autos qualquer afirmação do Fisco de que a autuada houvesse praticado atos não cooperativos, mas tão somente a afirmação (fl. 137) de que “... *a Contribuição social sobre o Lucro Líquido é devida por todas as sociedades cooperativas e incide sobre todos os seus resultados, sejam eles relativos às operações com associados ou não*”. Inexiste, também, qualquer intimação no sentido de esclarecer sobre a existência ou não de tais atos, ou de solicitar a apresentação de sua segregação contábil. No mesmo sentido militam as cópias do Livro Razão (fls. 35/65): de seu exame, é possível constatar que os ingressos correspondem à exploração da atividade econômica de extração de carvão, objetivo em torno do qual se formou a cooperativa e fruto do labor dos cooperados.

Diante desse quadro, entendo que não se pode presumir, de uma sociedade cooperativa, a prática de atos não cooperativos. Caberia ao Fisco verificar e comprovar essa prática, de forma a permitir a tributação dos resultados daí decorrentes, o que não foi feito no presente caso. Na ausência de afirmação nesse sentido, muito menos de prova, tenho que os atos praticados pela recorrente são cooperativos, e deles se originam seus resultados. A discussão se restringe, assim, à incidência ou não da CSLL sobre os resultados originados de atos cooperativos, praticados por sociedade cooperativa de extração de carvão mineral.

A decisão recorrida manteve o lançamento, ao argumento de que inexistia, à época dos fatos geradores, regra normativa expressa que isentasse as sociedades cooperativas da incidência da CSLL. Essa norma somente surgiu no mundo jurídico com o advento da Lei nº 10.865/2004, arts. 39 e 48, a qual isentou expressamente da CSLL os resultados decorrentes de atos cooperativos. Mas apenas a partir de 01/01/2005, posteriormente, portanto, aos períodos aqui objeto de lançamento.

Não é como penso. A propósito, peço vênica para transcrever excelente análise feita pelo ilustre Conselheiro Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, em seu voto no acórdão nº 105-17.193, de 17/09/2008, cujos fundamentos desde já adoto também como razões da decisão que se há de tomar no presente processo.

As cooperativas, na exegese dos arts. 3º e 4º da Lei nº. 5.764/71, são sociedades de pessoas constituídas, sem intuito de lucro, com o objetivo principal de prestar serviços aos seus associados.

Dispõe os referidos artigos, *in litteris*:

“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;”

Nesse contexto, o art. 79 da citada lei dispõe que os atos cooperativos, ou seja, os atos praticados pela cooperativa com seus associados, ou pelas cooperativas entre si, *“não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”*

Ademais, ainda no que concerne à definição dos atos praticados pelas cooperativas, o art. 87 da referida lei estabelece que *“os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 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”*.

Dessa forma, da combinação dos arts. 79 e 87 da Lei das Cooperativas, tem-se que os atos cooperativos, entendidos como as operações realizadas entre a cooperativa, na condição de intermediária, e seus cooperados, não serão tributáveis por não estarem incluídos na hipótese de incidência da norma tributária. Todavia, os atos não cooperativos, ou seja, os praticados pela cooperativa com não associados estarão sujeitos à tributação federal, vez que resultam em lucro.

Nesse diapasão, o Min. Castro Meira, ao analisar os resultados provenientes da prática de atos cooperativos e não cooperativos por sociedades cooperativas, concluiu que *“os atos cooperativos não geram receita nem faturamento para a sociedade cooperativa. O resultado financeiro deles decorrente não está sujeito à incidência do tributo. Cuida-se de uma não-incidência pura e simples, e não de uma norma de isenção. Já os atos não cooperativos, praticados com não associados, geram receita à sociedade, devendo o resultado do exercício ser levado à conta específica para que possa servir de base à tributação.”* (REsp nº. 807.690/SP, 2ª Turma do STJ, DJ de 01/02/2007).

Nessa linha de raciocínio, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada. Com efeito, em relação aos atos cooperativos, a sociedade cooperativa não percebe lucros, como definido na legislação, o que impede a incidência da CSSL.

Mesma sorte deve ter o lançamento das multas exigidas isoladamente, por falta de recolhimento das estimativas mensais da contribuição. Se nenhum valor é devido a

Processo nº 11516.001869/2005-09  
Acórdão n.º **1301-00.658**

**S1-C3T1**  
Fl. 323

---

título de CSLL, por não incidência sobre atos cooperativos, não se há de falar em antecipações, muito menos em multas por seu não recolhimento.

Por todo o exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha