



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA**

**Processo nº** 13154.000241/2002-17  
**Recurso nº** 158.207 Voluntário  
**Matéria** CSLL - Ex.: 1998  
**Acórdão nº** 107-09.461  
**Sessão de** 13 de agosto de 2008  
**Recorrente** COOMSER - Cooperativa Mista de Bens e Serviços de Rondonópolis Ltda.  
**Recorrida** 2ª Turma da DRJ/Campo Grande/MS

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

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

**COOPERATIVA DE TRABALHO.**

O valor recebido por cooperativa de trabalho em razão de serviços relacionados com a sua atividade econômica e prestados por seus associados a outras pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não associadas, por ser decorrente de ato cooperativo, não está sujeito à incidência de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, COOMSER - Cooperativa Mista de Bens e Serviços de Rondonópolis Ltda.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente

  
JAYME JUAREZ GROTTTO

Relator

Formalizado em: 24 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Martins Valero, Albertina Silva Santos de Lima, Lisa Marini Ferreira dos Santos, Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.

## Relatório

Em apreciação recurso voluntário interposto pela empresa COOMSER - Cooperativa Mista de Bens e Serviços de Rondonópolis Ltda., contra a decisão prolatada no Acórdão nº 5.917, de 03 de junho de 2005, da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Campo Grande, que julgou procedente o lançamento objeto deste processo.

Trata-se de auto de infração de CSLL (fls. 03/12), cujo crédito tributário, composto pelo principal, multa de ofício e juros de mora, totaliza R\$ 122.324,06.

Conforme consta no campo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal constante do auto de infração, o lançamento, realizado pelo regime de apuração anual, refere-se a receitas de serviços prestados a não cooperados, que a atuada deixou de oferecer à tributação, nos anos-calendário 1997 a 2001 .

Não se conformando com o lançamento, a atuada apresentou a impugnação de fls. 183/192, articulada da seguinte forma, em síntese:

- Informa ser Cooperativa de Trabalho, vinculada à área de saneamento básico e ambiental, devidamente constituída nos termos e na forma prevista na Lei nº 5.764, de 1971;
- Diz que o auto de infração foi lavrado em total descompasso com a legislação, pois considerou todas as receitas da Cooperativa na formação do lucro tributável, independentemente de sua origem, exigindo CSLL de uma cooperativa como se empresa comercial o fosse;
- Alega que, nos termos do art. 182 do RIR/1999, não ocorre incidência de imposto de renda (e em decorrência de CSLL) sobre eventos classificados como atos cooperativos, pois que esses atos são destinados aos cooperados, não gerando lucro à Cooperativa;
- Assevera ser ato cooperativo todo o evento realizado pelas cooperativas com a intenção de promover a consecução de seu objeto social;
- Afirma que entre seus objetivos estatutários está o de firmar contratos com terceiros, a fim de propiciar a “inserção do cooperado” no mercado de trabalho; Assim, esses contratos firmados são exatamente os atos cooperativos realizados pela cooperativa, e as receitas deles provenientes constituem-se nos rendimentos dos cooperados, como fruto do seu trabalho;

- Esclarece que os contratos que realiza com terceiros são cumpridos pelos cooperados, ou seja, quem de fato presta serviços aos terceiros são os cooperados, utilizando-se da cooperativa unicamente como intermediária; no seu entendimento, haveria ato não cooperativo se, para cumprir o contrato firmado, a cooperativa utilizasse o trabalho de terceiros, não cooperados;
- Traz à colação os balanços patrimoniais para comprovar que da receita obtida com os contratos firmados com terceiros, parte é adiantada aos cooperados que prestaram os serviços, e a outra parte vai compor as sobras que serão rateadas entre todos os cooperados por ocasião da Assembléia Geral Ordinária;
- Diz ser absurdo o procedimento fiscal de considerar como receita tributável da cooperativa os valores das notas fiscais por ela emitidas, sem observar que tais notas referem-se aos serviços prestados pelos cooperados e, portanto, trata-se de ato cooperativo, não abrangido pela incidência tributária;
- Observa que realiza os contratos de prestação de serviços com terceiros justamente como forma de tornar o trabalho dos cooperados mais competitivo no mercado do que se eles atuassem sozinhos, o que caracteriza exatamente o princípio básico do cooperativismo.
- Alega que somente com a edição da Lei n° 9.715, de 1998, é que se tornou exigível a CSLL para as sociedades cooperativas, em relação aos atos não cooperativos;
- Por fim, reclama de não ter sido feita a compensação de até 1/3 da Cofins objeto de outro auto de infração.

Analisando o feito, a 2ª Turma da DRJ/Campo Grande julgou o lançamento procedente, conforme Acórdão n° 5.917, de 03 de junho de 2005 (fls. 1045/1052), cuja ementa tem a seguinte dicção:

*“ATOS COOPERATIVOS. DESCARACTERIZAÇÃO.*

*Realizando ato não-cooperativo, assim definido aquele que não se enquadra no conceito estabelecido no art. 79 da Lei n. 5.764/71, a cooperativa se iguala, nesse ponto, às sociedades comerciais.*

*COMPENSAÇÃO COM COFINS. 1/3. FACULDADE.*

*Não tendo sido praticado o ato de compensação antes de iniciada a ação fiscal, não há mais como ser elidido o lançamento de ofício do crédito tributário relativo à CSLL.”*

Cientificada em 20/07/2005 (fl. 1058), a Cooperativa apresentou recurso voluntário, em 18/08/2005 (fls. 1059), articulado da seguinte forma, em síntese:

- Apresenta extenso arrazoado a respeito dos aspectos formais e substanciais que envolvem as sociedades cooperativas, procurando demonstrar que elas não agem em nome próprio, mas sim em nome da comunidade associada, servindo, mediante o esforço comum dos sócios, em regime de solidariedade, como instrumento alternativo às entidades destinadas à obtenção do lucro. Para tanto,

as sociedades cooperativas se projetam para a prestação de serviços aos sócios, criando vantagens competitivas para esses, mediante o afastamento ou a redução da intermediação especulativa das sociedades mercantilistas;

- Diz que, dessa forma, quando as sociedades cooperativas atuam com bens e serviços de seus associados não percebem receitas próprias nem têm despesas; imaginar o contrário seria desnaturalizar completamente a conformação legal e doutrinária acerca dessas sociedades;
- Assevera que a lei do cooperativismo autoriza às sociedades cooperativas realizar serviços para não associados, e que somente essas atividades é que poderão gerar resultados para a sociedade cooperativa e, portanto, estarem subsumidas na hipótese de incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins;
- Apresenta vasta doutrina de renomados tributaristas, para demonstrar que, no caso, em que o objetivo social da Cooperativa consiste, basicamente, em prospectar, identificar e contratar externamente terceiros interessados nos serviços prestados por seus cooperados, os contratos de prestação de serviços de saneamento básico, prospectados e firmados pela Cooperativa junto ao mercado – e operacionalizados exclusivamente por profissionais associados – caracterizam prática de autêntico ato cooperativo;
- Observa ser da natureza do contrato de sociedade cooperativa o não-auferimento de lucro, como disposto no art. 3º da Lei nº 5.764, de 1971, e que o art. 111 da mesma Lei é expresso ao determinar que serão considerados como renda tributável apenas os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de tratam os seus arts. 85, 86 e 88, que se referem aos atos não cooperativos;
- Lembra que a se permitir a incidência de IRPJ e CSLL sobre os rendimentos advindos de atos cooperativos executados exclusivamente por associados da Cooperativa, já não fosse a invencível infringência à lei e à jurisprudência, estar-se-ia, ainda, dando azo a uma tributação em duplicidade, uma vez que esses rendimentos estão sujeitos à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro - JAYME JUAREZ GROTTTO, Relator.

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos para prosseguimento. Dele tomo conhecimento. *A*

Trata-se de auto de infração que exige CSLL dos anos-calendário 1997 a 2001, apurado pelo regime do lucro real anual.

A acusação fiscal foi de que a Cooperativa “deixou de declarar os valores de suas receitas referentes aos serviços prestados a não cooperados”.

A base de cálculo de apuração da contribuição foi o valor total das sobras apuradas pela Cooperativa na Demonstração do Resultado do Exercício.

Durante o procedimento de Fiscalização, em resposta a intimações fiscais, a Cooperativa apresentou os contratos de prestação de serviços (firmados com pessoas jurídicas de direito público) que geraram as receitas registradas no Demonstrativo do Resultado do Exercício, e esclareceu que os serviços foram sempre prestados por profissionais autônomos devidamente associados ou cooperados à Cooperativa, os quais relacionou (fls. 28/33).

Sem fazer qualquer questionamento acerca da condição de cooperados dos profissionais que, como informou a autuada, prestaram os serviços contratados pela Cooperativa, ou, mesmo, quanto à natureza desses serviços, o Fisco considerou que as receitas provêm de “serviços prestados a não cooperados”.

Depreende-se, daí, estar a fundamentação fiscal embasada no entendimento de que, como as pessoas jurídicas tomadoras dos serviços da Cooperativa não são suas associadas, as receitas correspondentes não são provenientes de atos cooperativos (que seriam apenas os serviços prestados aos cooperados) e, dessa forma, estariam ao desabrigo da não-incidência tributária prevista para os atos cooperativos. Assim também entendeu a Turma Julgadora de primeira instância.

Esse não é o entendimento que se coaduna com a legislação de regência aplicada à situação fática que aqui se apresenta.

Primeiramente, é importante deixar registrado que não houve, por parte do Fisco, a descaracterização da Recorrente como sociedade cooperativa. Também não houve, como já comentado, qualquer questionamento quanto à condição de cooperados dos profissionais que operacionalizaram os serviços que a Cooperativa se obrigou em fornecer a pessoas jurídicas não cooperadas, nem quanto à natureza das atividades desenvolvidas.

Portanto, o deslinde da questão cinge-se em se definir se as receitas provenientes de serviços prestados para terceiros não-cooperados, sendo esses serviços operacionalizados por profissionais associados da cooperativa, estão ou não ao abrigo da não-incidência tributária prevista para os atos cooperativos.

Para melhor situar a matéria, transcreve-se os arts. 79, 85, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764, de 1971:

*Art. 79. 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.*

*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 estejam de conformidade com a presente lei.*

(...)

*Art. 87. 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.*

(...)

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

Uma interpretação literal desses dispositivos pode levar ao entendimento - neste caso adotado pelo Fisco - de que qualquer operação realizada por uma cooperativa com terceiros não associados seria ato não-cooperativo, e, assim, estaria ao desabrigo da não-incidência tributária prevista para as sociedades cooperativas.

Porém, não é dessa forma.

O art. 3º da Lei nº 5.764, de 1971, dispõe que 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. O art. 4º da mesma Lei reza que as cooperativas são sociedades de pessoas constituídas para prestar serviços aos associados.

Dessas disposições, e de toda a estrutura jurídica formalizada pela Lei nº 5.764, de 1971, facilmente se conclui ser inerente às atividades das cooperativas a realização de operações com terceiros não associados, visando atingir os objetivos comuns dos cooperados.

Exemplificando, em uma cooperativa de agricultores, a venda da produção agrícola dos associados a terceiros não cooperados é ato decorrente da função específica da cooperativa, qual seja, promover a venda de tal produção em condições mais favoráveis, trazendo, assim, benefícios aos associados. Ou seja, sem a operação de venda realizada para terceiros não cooperados, a própria existência da cooperativa não se justificaria. Evidente, portanto, que tal operação, embora realizada com pessoas físicas ou jurídicas não associadas, constitui ato cooperativo, ao abrigo da não-incidência tributária prevista para as sociedades cooperativas. *A*

Da mesma forma, no caso que aqui se apresenta, de cooperativa de trabalho, quando a cooperativa realiza com outras pessoas jurídicas não associadas contratos de prestação de serviços a serem operacionalizados por seus cooperados, está praticando ato puro de cooperativismo, posto que está agindo justamente em nome e no interesse de seus associados.

Em outras palavras, a cooperativa está, nesse caso, fornecendo serviços aos seus associados, na medida em que viabiliza condições para que eles possam ter atuação no mercado, e em condições mais favoráveis do que se agissem individualmente.

E é esse “serviço” (no caso de cooperativa de trabalho, de inserção do profissional no mercado de trabalho e em condições mais favoráveis) que, quando prestado a terceiros, não associados, não constitui ato cooperativo, nos termos do art. 86 da Lei nº 5.764, de 1971. Ou seja, a cooperativa de trabalho estaria fornecendo serviços a não associados se, na realização dos serviços profissionais contratados junto a terceiros, utilizasse o trabalho de pessoas não associadas, posto que, então, estas seriam as beneficiárias dos serviços da cooperativa. Não é essa, porém, a situação que aqui se apresenta, como já comentado.

Ademais, o assunto já foi devidamente resolvido pela própria administração tributária, por meio do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 6, de 24 de maio de 2007, nos seguintes termos:

*Art. 1º As importâncias decorrentes da prestação a terceiros de serviços oferecidos por cooperativa, os quais resultem do esforço comum dos seus associados, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).*

*Art. 2º As importâncias de que trata o art. 1º, quando pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

E se não há incidência de IRPJ, da mesma forma também não há incidência de CSLL, posto que, em ambos os casos, a não-incidência tem por fundamento o fato de que a operação em evidência, de prestação de serviços a terceiros por meio do trabalho dos associados da cooperativa, constitui ato cooperativo, como definido no art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, estando, portanto, ao desabrigo da incidência tributária.

A Jurisprudência do Conselho de Contribuintes é vasta no sentido de que a CSLL não incide sobre o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações que constituem atos cooperativos, com é exemplo o seguinte acórdão:

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Ex(s): 1993*

*CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - OPERAÇÕES COM COOPERADOS - SOBRAS LÍQUIDAS - NÃO INCIDÊNCIA.*

*A base de cálculo da contribuição social é o lucro líquido ajustado. Se a fiscalização não demonstra que a cooperativa auferiu receitas em*

*operação com não cooperados, não há lucros passíveis de incidência da contribuição, nos precisos termos dos arts.1º e 2º da Lei nº 7.689/88, c/c com os arts. 79 e 111 da Lei nº 5.764/71.(1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-06149, de 07.12.2000)*

Dessa forma, e tendo em vista não haver no processo, como se comentou, a descaracterização da Recorrente como sociedade cooperativa nem qualquer contestação quanto à condição de cooperados dos profissionais que operacionalizaram os serviços contratados pela Recorrente junto a terceiros, ou, mesmo, quanto à natureza desses serviços, estando a fundamentação da exigência tributária calcada unicamente no fato de as receitas da Cooperativa provirem de contratos de prestação de serviços profissionais celebrados com pessoas jurídicas não cooperadas, entendo que a autuação não se mantém.

Posto isto, voto por DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2008

  
JAYME JUÁREZ GROTTO