



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

<b>Processo nº</b>	13227.720040/2007-43
<b>Recurso nº</b>	167.974 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1802-00.721 – 2ª Turma Especial</b>
<b>Sessão de</b>	13 de dezembro de 2010
<b>Matéria</b>	CSLL - Ato Cooperativo
<b>Recorrente</b>	COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL DE JI-PARANÁ LTDA
<b>Recorrida</b>	1ª TURMA/DRJ BELÉM/PA

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

Ano-calendário: 2003

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. 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 Provedo

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), João Francisco Bianco (Vice Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 178/192 interposto pela contribuinte em face da decisão proferida pela 1<sup>a</sup> Turma da DRJ/Belém (fls. 170/172) que julgou o lançamento fiscal procedente quanto ao crédito tributário da CSLL do ano-calendário 2003, consoante o Auto de infração (fls. 123/129).

Integra o lançamento fiscal, ainda, o Termo de Verificação de Infração (fls. 103/122).

Quantos aos fatos, por resumir a lide com propriedade, transcrevo o relatório constante da decisão recorrida (fl. 170-verso):

(...)

*Trata-se de lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incidente sobre o resultado do ano de 2003, acrescido de juros e multa de ofício vinculada de 75% sobre o tributo devido, no valor consolidado de R\$ 634.518,53, (...). Foi aplicada, também, multa de ofício isolada decorrente da falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada, no valor de R\$38.240,43.*

*As exigências resultaram do entendimento da fiscalização de que os resultados positivos alcançados pelas sociedades cooperativas até 31.12.2004 são sujeitos à CSLL.*

*Em 24.10.2007, o sujeito passivo foi cientificado do lançamento (fl. 131) e, em 21.11.2007, apresentou impugnação de fls. 137 a 147, pela qual aduz, em síntese:*

*a) que a sociedade cooperativa está amparada pela não incidência da CSLL sobre os atos cooperativos, tributo aplicável apenas às pessoas jurídicas com fins lucrativos;*

*b) que a Lei nº 10.865/04 veio tratar como isenção o que deveria ser considerada não incidência da CSLL sobre o resultado positivo das sociedades cooperativas;*

c) que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes corrobora o entendimento acima.

(...)

Não obstante as razões aduzidas pela contribuinte, a DRJ/Belém, como já mencionado acima, julgou o lançamento fiscal procedente, cujo ementa do Acórdão foi redigida nos seguintes termos:

(...)

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

**Ano-calendário: 2003**

**SOCIEDADES COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.**

*Por não existir dispositivo legal que autorize a exclusão dos resultados advindos da prática de atos cooperativos, devem as sociedades cooperativas calcular a contribuição social sobre a totalidade do resultado apurado no período.*

**FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.**

*O contribuinte optante pela apuração de resultado anual sujeita-se à multa isolada quando deixa de recolher a antecipação da CSLL, calculado sobre a base estimada.*

**Lançamento Procedente**

(...)

Ciente dessa decisão em 18/03/2008 (fl. 177), a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 15/04/2008 de fls. 178/192, cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- Quantos aos fatos:

- que em 23/10/2007, recebeu o Auto de Infração referente à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido — CSLL, lavrada pela DRF/Ji-Paraná/RO, exigindo o pagamento do crédito tributário apurado no valor total **de R\$ 672.758,96**, sendo o principal R\$ 276.840,55; juros de mora de R\$ 150.047,57; multa proporcional de R\$ 207.630,41 e multa exigida isoladamente de R\$ 38.240,96, referente o período de JANEIRO/2003 a DEZEMBRO/2003;
- que o referido Auto de Infração, para efeito de enquadramento do suposto crédito tributário, se baseou na DIPJ de 2004, ano-calendário de 2003, pelo fato da Cooperativa não ter feito o recolhimento da CSLL sobre as operações com seus cooperados, os ATOS COOPERATIVOS, os quais não são reconhecidos pela fiscalização da Receita Federal como operações sem incidência tributária;

- que a SRF utilizou como enquadramento legal os seguintes dispositivos: artigo 195 da CF; artigos 2º e 40 da Lei nº 7.689/88; art. 28 da Lei nº. 9430/96; art. 23 da Lei nº 8212/91; art. 37 da Lei 10637/02; arts. 222, 223 e 843 do RIR/99; art. 44, II da Lei 9.430/96 alterado pela Lei nº 11.488/07 c/c art. 106, II, "c" da Lei nº 5172/66;
- que apresentou impugnação ao Auto de Infração, sendo que a mesma foi julgada improcedente, ou seja, que o lançamento foi mantido;
- que não pode concordar com o Acórdão recorrido, quando menciona: "*....que a isenção trazida pelo art. 39 da Lei nº 10.865/04, em vigor a partir de 1º.1.2005, simplesmente corrobora o entendimento firmado pela Administração Tributária de que até 31.12.2004 não existia isenção de CSLL, para os atos cooperativos...*"
- que a decisão recorrida, ora combatida, não pode prosperar, pois em relação ao resultado positivo decorrente de atos cooperativos inexiste base legal para exigência da CSLL; que – nesse sentido – é a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF.

- Quanto ao mérito:

- que o resultado positivo decorrente de ato cooperativo não sofre incidência do IRPJ (RIR/99, art. 182, *caput*, c/c Lei nº 5.764/71, art. 3º, e Lei nº 9.532/97, art. 69);
- que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 (com alterações da Lei nº 9.065/95) estende à CSLL o mesmo tratamento tributário dispensado ao IRPJ, quanto ao ato cooperativo;
- que, em relação ao ano-calendário objeto dos autos, todo o seu resultado positivo decorreu de ATO COOPERATIVO
- que, por conseguinte, discorda da decisão recorrida de que os resultados positivos decorrentes de atos cooperativos somente estariam isentos de CSLL a partir de 01/01/2005, em face da edição da Lei nº 10.865/04;
- que, como demonstrado, o ato cooperativo não sofre incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, tributo este devido apenas pelas pessoas jurídicas com fins lucrativos;
- que a Cooperativa de Crédito, por determinação do Banco Central do Brasil, somente opera com associados, sendo todo seu resultado decorrente de ATO COOPERATIVO. A diferença entre cooperativa de crédito e as demais instituições financeiras é que suas estruturas jurídicas não guardam qualquer semelhança; estas são sociedades de capital, visando lucro e operam com todos os componentes do mercado; seus negócios são essencialmente de natureza mercantil, isto é, em busca do lucro, receita, e resultado. Já as sociedades cooperativas operaram com os membros do seu quadro social e não podem objetivar lucro ou receita própria. 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 das cooperativas de crédito serem equiparadas às instituições financeiras, não sofrem descaracterização como sociedades cooperativas, dotadas de prerrogativas tributárias em relação ao ato cooperativo. As cooperativas de crédito são regidas pela Lei nº 5.764/71, que não as considera como entidade financeira-bancária. O próprio órgão fiscalizador do Sistema Financeiro Nacional, o Banco Central do Brasil, reproduz em seus normativos a norma do art. 50, parágrafo único da Lei Cooperativista, bem como a Resolução nº 3321/2005 revogada pela Resolução n. 3442/2007, que estabelece as normas acerca do funcionamento e a constituição da cooperativa, apartando as cooperativas de crédito das instituições bancárias e afins. 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 uso da expressão "banco".

- que as sociedades cooperativas, visando atender as suas finalidades estatutárias, realizam diversas atividades para o cumprimento do seu objeto social. A lei nº 5764/71, em seu artigo 79, define o que seja ato cooperativo, *in verbis*: "*Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre este e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*
- que o art. 39 da Lei 10.865/04 deve ser entendido como NÃO INCIDÊNCIA e não como ISENÇÃO, pois é assim que o RIR trata as cooperativas. Querer alegar que até a edição da Lei nº 10.865/04 não havia previsão legal isentando as cooperativas da CSLL, não procede. Se não havia previsão legal isentando, também não havia disposição legal fazendo incidir a CSLL nas sociedades cooperativas. A Lei 9.065/95 (art. 1º) ao estabelecer que devem ser aplicadas à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento utilizadas para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, reconheceu (implicitamente) a NÃO-INCIDÊNCIA da CSLL para as cooperativas quanto ao ato cooperativo, pois as mesmas não sofrem a incidência do Imposto de Renda sobre os atos cooperativos, conforme art. 182 do RIR/99;
- que, como demonstrado, as cooperativas não podem ser cobradas da CSLL, como quer a autoridade fiscal.
- que a jurisprudência administrativa do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, também reconhece a não incidência da CSLL em relação resultado positivo decorrente da prática de ato cooperativo.

Por fim, com base nesses argumentos, a recorrente pediu provimento ao recurso, para que seja cancelada a exigência fiscal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nelsinho 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.34/60).

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

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

Esse fato está narrado, de forma detalhada, no Termo de Verificação de Infração (fls. 105), o qual é parte integrante do lançamento fiscal, *in verbis*:

(...)

*No dia 18 de janeiro de 2007, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 028/2007, pedindo os comprovantes de recolhimento mensal de CSLL e a base de cálculo utilizada para o cálculo do PIS durante o ano-calendário de 2003, ou justificar por escrito no caso de não pagamento (folha 063). A resposta do contribuinte foi apresentada no dia 02 de fevereiro, conforme folhas 065 a 068.*

*Nesta resposta, o contribuinte afirma que os resultados do ano-calendário solicitado foram obtidos exclusivamente por operações entre cooperados, configurando apenas atos cooperativos, não sendo considerado lucro e estando fora do campo de incidência da CSLL. Afirma também que a Lei nº 10.865, de 30 de Abril de 2004 isenta as cooperativas da CSLL.*

(...)

Ainda, prosseguindo na narrativa dos fatos pela fiscalização – Termo de Verificação de Infração-, (fls. 105, 109, 114 e 115), consta:

*Estas afirmações emitidas pelo contribuinte, devido à sua importância, ensejam uma análise mais aprofundada da questão da CSLL ser ou não devida por cooperativas de crédito.*

### **CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS: CSLL DEVIDA POR COOPERATIVAS DE CRÉDITO**

(...)

*Se há de fato que se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, tem-se que a*

pessoa jurídica, para ser isenta de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), definida no Art. 23 da Lei 8.212/91, há que ser entidade beneficiante de assistência social, e atender aos requisitos do Art. 55 da Lei 8.212/91 necessariamente. Ou haver alguma outra Lei que, interpretada literalmente, exclua o crédito tributário da cooperativa através de isenção.

No caso de cooperativas de crédito, foi editada apenas em 30 de Abril de 2004 a Lei nº 10.865, que dispõe o seguinte:

**LEI N° 10.865, DE 30 DE ABRIL DE 2004**

*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.*

*Art. 48. Produz efeitos a partir de 12 de janeiro de 2005 o disposto no art. 39 desta Lei.*

A Lei 10.865/2004 é taxativa em afirmar em seus Arts. 39 e 48 que, em relação aos atos cooperativos, as Cooperativas de Crédito que obedecerem ao disposto na legislação específica, são isentas da CSLL, a partir de 1º de Janeiro de 2005. Não havendo nenhuma outra Lei anterior dispor sobre o assunto, não é possível afirmar que a isenção possa ser aplicada a fatos geradores anteriores a 31 de Dezembro de 2004.

(...)

**INFRAÇÕES APURADAS: FALTA DE RECOLHIMENTO DE CSLL**

No Termo de Intimação nº 028/2007, foi pedida a comprovação do recolhimento mensal de CSLL no ano-calendário de 2003, ou justificar por escrito o não recolhimento. O contribuinte afirmou que, como tem como atividade principal Cooperativa de Crédito Rural — CNAE Fiscal (64.24-7-04), o resultado não é considerado lucro, e está fora do campo de incidência da contribuição solicitada. Como base legal para tal afirmação, o contribuinte apresentou ementas decisões de Câmaras do Conselho de Contribuintes que, além de serem dispositivos administrativos infralegais, são aplicáveis apenas ao caso concreto. Apresentou também a Lei nº 10.865/2004, publicada 4 meses após o término do ano-calendário sujeito à ação fiscal, que como visto anteriormente, passa a isentar de CSLL os atos cooperativos a partir de 1º de Janeiro de 2005, afirmindo tacitamente que os atos cooperativos anteriores a esta data estavam sujeitos ao pagamento da CSLL.

No entanto, conforme discorrido no tópico "Considerações Especiais", a CSLL é devida por cooperativas de crédito, e seu crédito tributário deve ser lançado em DCTF, ou, caso não seja, deve ser efetuado o lançamento de ofício.

*O contribuinte informou em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica (DIPJ) retificadora referente ao ano calendário de 2003 que obteve um resultado positivo final de R\$ 3.076.006,06, valor que resulta numa CSLL total de R\$ 276.840,55 para o ano-calendário de 2003 (conforme folha 022). No entanto, apesar de constar em DIPJ o valor correto da CSLL a pagar, o contribuinte não declarou estes débitos em DCTF, não havendo, portanto, a constituição de créditos tributários.*

*Por estes motivos, foi lavrado em 14 de Agosto de 2007 um Mandado de Procedimentos Fiscal Complementar, incluindo a CSLL no rol de verificações tributárias a serem efetuadas no decorrer da ação fiscal. O contribuinte tomou ciência deste MPF-C por meio de sua procuradora Elaine Alves Pinto Rodrigues em 14 de Agosto de 2007 (vide folha 002).*

(...)

Como visto, a fiscalização da RFB, em sede de procedimento de verificações obrigatórias, sob o pretexto de que inexiste amparo legal para exclusão da tributação da receita auferida em decorrência da prática de ato cooperativo, lavrou o respectivo Auto de Infração, para exigir a CSLL (ajuste anual) e Multa Isolada por falta de pagamento da CSLL por estimativa mensal, ano-calendário 2003, imputando as seguintes infrações – Auto de Infração (fls. 123/129):

1) – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL (Art. 195 da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988; Art. 23 da Lei nº 8.212/1991; Arts. 2º e 4º, da Lei nº 7.689/88; Art. 28 da Lei nº 9.430/96; e Art. 37 da Lei nº 10.637/02).

2) – FALTA DE PAGAMENTO DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA - Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme descrito no Termo de Verificação de Infração, o qual é parte integrante e indissociável do Auto de Infração).

Como demonstrado, 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.

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

Como demonstrado anteriormente, todo lucro líquido antes da CSLL do ano-calendário 2003 não foi objeto de pagamento da CSLL, por se tratar de resultado positivo a título de ato cooperativo.

Demonstrativos, nesse sentido, constam do Termo de Verificação de Infração, parte integrante do lançamento fiscal (fls. 105, 99, 101, 114/115 e 119/122).

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 uma descaracterização da Cooperativa, para fins tributários.

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 descharacterizar 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. 180/192) 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 descharacterizadas 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 exigir-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 benfeicentes e de assistência social, isso não autoriza a exigência da contribuição sobre um fato — “sobras” das cooperativas —, pois o legislador ordinário não elegera 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 exigir-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 imponível 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 desnaturalam 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 distribuirem 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 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 e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 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 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 e está situado fora do campo de incidência*

*da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88. Recurso provido."*

(Acórdão nº 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 nº 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 nº 22 e 23 da Lei nº 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. Demórito 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 paradigmático trazido à colação deve prevalecer sobre o decisum vergastado, que deu escorreita 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 sobra 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. nº 109.711/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 o 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