



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº. : 13830.001031/2001-46
Recurso nº. : 146.253
Matéria : CSLL – Ex.: 1997
Recorrente : COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE LEITE DA ALTA
PAULISTA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 20 DE OUTUBRO DE 2005
Acórdão nº. : 107- 08.318

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE LEITE DA ALTA PAULISTA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho 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


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES



Processo nº. : 13830.001031/2001-46
Acórdão nº. : 107-08.318
Recurso nº. : 146.253
Recorrente : COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE LEITE DA ALTA

RELATÓRIO

COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE LEITE DA ALTA PAULISTA, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 94/117, do Acórdão nº 6.256 (fls. 79/86), de 23/09/2004, prolatado pela Egrégia 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto – SP, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de CSLL, fls. 01.

Consta na peça básica da exigência, a adição a menor dos juros sobre o capital próprio na apuração da base de cálculo da CSLL. O enquadramento legal deu-se com base no artigo 9º, § 10, da Lei nº 9.249/95.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 36/52, seguiu-se a decisão de primeira instância, assim ementada:

CSLL

Exercício: 1996

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

Incide a CSLL sobre o resultado total do período-base das cooperativas, inclusive sobre a parcela relativa a operações com associados.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela CF é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. SELIC.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001031/2001-46
Acórdão nº. : 107-08.318

A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do SELIC tem previsão legal.

Lançamento Procedente.

Ciente da decisão de primeira instância em 16/11/2004 (fls. 93), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 16/12/2004 (fls. 94), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que se trata de uma cooperativa no uso das atividades constantes do seu objeto social, pelo qual recebe, beneficia, industrializa e comercializa os produtos entregues por seus associados, atuando na qualidade de mandatária dos cooperados (art. 83 da Lei n. 5764/71), para a realização de suas finalidades;
- b) que cooperativa não possui capacidade contributiva, no sentido de retirar valores que compõem seu fundo de desenvolvimento técnico, educacional e social para recolher o imposto exigido;
- c) que a Lei nº 5.764/71 conferiu às cooperativas o privilégio fiscal decorrente da natureza destas entidades que não visam lucros. A lei determina que, em se tratando de sociedades cooperativas, os resultados positivos obtidos nas operações que realizam, somente se sujeitam à incidência tributária quando inerente às transações referidas nos arts. 85, 86 e 88, ou seja, aquisição de produtos de não associados, fornecimento de bens e serviços a não associados e, mediante autorização, participação societária;
- d) que no auto de infração lavrado não há qualquer consideração acerca da destinação do resultado apurado e da receita excluída, limitando-se a, objetivamente, cingir-se a análise puramente contábil. A interpretação aplicada pelo fiscal igual a cooperativa a qualquer outra sociedade mercantil, sem considerar a sua ausência de capacidade contributiva para o IRPJ;
- e) que o autuante ressaltou a ausência de apresentação e contabilização em separado das operações que representam "ato não cooperativo", contudo, cumpre informar que a forma de contabilização das vendas de bens patrimoniais, dos descontos recebidos, juros ativos, correção monetária, dividendos e taxas de expediente, bem como as receitas diversas, não é requisito autorizador da aplicação da infração cominada, sem a sua subordinação ao rol taxativo elencado nos arts. 85, 86 e 88 da

V



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001031/2001-46
Acórdão nº. : 107-08.318

Lei 5764/71, e sua verificação de integração do patrimônio dos cooperados;

- f) que os resultados obtidos, ligados à atividade meio da cooperativa não caracterizam qualquer acréscimo patrimonial à cooperativa e tampouco aos seus associados, e neste condição estão abrigados contra qualquer autuação do fisco, incorrendo a incidência da CSLL em comento. Uma interpretação restrita é a única adequada à espécie não podendo ser ampliada ao arbítrio do agente fiscal, devendo aplicar-se, imprescindivelmente o princípio da tipicidade da tributação para a exigência empreendida;
- g) que a multa aplicada de 75%, é ilegal.

Às fls. 140, o despacho da DRF em Marília - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



Processo nº. : 13830.001031/2001-46
Acórdão nº. : 107-08.318

VOTO

Conselheiro - NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, tratam os autos de lançamento de ofício, a título de contribuição social sobre o lucro líquido levado a efeito contra cooperativa ora recorrente, em razão da não tributação do resultado apurado pela CSLL.

A Lei nº 5.764, de 16/11/71, que rege os princípios tributários das sociedades cooperativas, prevê em seu artigo 4º, que as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, e que têm por objetivo social a prestação de serviços aos associados.

No citado dispositivo legal, foram estabelecidas algumas características específicas para essa espécie de associação, que as distinguem das demais empresas, quais sejam:

- I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;
- II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;
- III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;
- IV - inacessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;
- V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;
- VI - quorum para o funcionamento e deliberação da assembléia geral baseado no número de associados e não no capital;



Processo nº. : 13830.001031/2001-46
Acórdão nº. : 107-08.318

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da assembléia geral;

VIII - indivisibilidade dos Fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social;

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

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

CAPÍTULO III - Do Objetivo e Classificação das Sociedades Cooperativas

Art. 5º - As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.

Parágrafo único. É vedado às cooperativas o uso da expressão "banco".

Por outro lado, a Lei 5.764, tratou de definir os atos cooperativos como sendo aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, para a consecução dos objetivos sociais, prevendo que tais atos não se confundem com operações de mercado, tampouco contrato de compra e venda de produto ou mercadoria (art. 79).

O artigo 168 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, dispõe que *"As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, arts. 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71"*.

Nesse sentido, os artigos 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71, estabelecem:

"Art. 85 - As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001031/2001-46
Acórdão nº. : 107-08.318

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.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

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 - Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares."

O artigo 111 da mesma lei, determina que serão tributáveis os resultados positivos das operações de que tratam os citados artigos 85, 86 e 88.

A norma tributária que estabelece a incidência do IRPJ e da CSLL, em relação às pessoas jurídicas, tem como pressuposto básico a existência do lucro. Assim, o lucro vem a ser o suporte fático da tributação, tanto do imposto de renda, quanto da contribuição social, os quais serão apurados segundo as leis fiscais.

Por seu turno, as sociedades cooperativas, quando apuram os resultados das atividades com os cooperados, por conceituação legal, têm como resultado as chamadas **sobras**, as quais não conduzem à apuração de lucro tributável, pois o elemento *lucro*, somente é determinável nas condições do art. 111 da Lei 5.764, ou seja, nas operações realizadas com não associados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001031/2001-46
Acórdão nº. : 107-08.318

Assim, para que ocorra a incidência dos tributos referidos, é necessário que se faça uma separação dos atos regulares de cooperativa daqueles realizados com não associados, sendo passível de tributação somente os últimos.

No caso em questão, estamos a apreciar a exigência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88, em relação aos resultados obtidos pela sociedade cooperativa nas operações com seus cooperados. Cumpre ressaltar que a fiscalização não trouxe aos autos quaisquer elementos que caracterizem que a recorrente tenha praticado operações com não associados, tampouco levantou essa possibilidade, portanto, a questão encontra-se limitada às operações definidas como atos cooperados.

Assim é que a participação relativa nas sobras e (ou) no rateio das perdas se dá em razão do contributo individual de cada cooperado e não como função de participação relativa no capital.

Lucro é expressão assente na doutrina e nas hostes fiscais designativa de remuneração de capital, que não é o caso aplicável, como se viu, às cooperativas, que fazem retornadas sobras aos seus associados na proporção das operações que com ela realizem.

Sobre a incidência da contribuição social sobre resultados de atos cooperativos, existe uma série de julgados administrativos e judiciais, onde se pode concluir que o entendimento predominante, caminha no sentido de que dita contribuição não incide sobre o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações que constituem atos cooperados. Na grande maioria das decisões esse resultado não configura lucro, que por definição legal constituiria sua base de incidência. A Contribuição Social incide, por conseguinte, sobre o resultado positivo obtido pelas cooperativas nos demais atos, os chamados atos não cooperados, estes sim representativos de lucro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001031/2001-46
Acórdão nº. : 107-08.318

Sobre o assunto, cabe citar o pronunciamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão nº CSRF/01-1.759, assim ementado:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição Social. Exegese do artigo 111 da Lei nº 5.764/71 e artigos 1º e 2º da Lei nº 7.689/88.”

O próprio artigo 79 da Lei nº 5.764/71, que define o que são atos cooperativos, estabelece em seu parágrafo único que *“o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”*. Ou seja, o resultado do ato cooperativo não configura lucro da sociedade cooperativa. Ao praticar tais atos, a cooperativa apura as sobras líquidas a serem distribuídas aos cooperados na proporção das operações realizadas.

É necessário estabelecer a diferença entre as sobras líquidas apuradas nos termos do dispositivo legal acima descrito e o lucro apurado nas atividades não cooperadas, pois as sobras referem-se aos resultados das operações realizadas com os associados.

Assim, não sendo configurado como lucro o resultado positivo apurado nos atos com cooperados, pelas sociedades cooperativas, inclusive as de crédito, referido resultado encontra-se fora do campo de incidência da Lei nº 7.689/88, que criou a contribuição social sobre o lucro, cujo artigo 1º prevê:

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

Nesse caso é inaplicável a disposição legal acima, pois a base de cálculo da contribuição social é o lucro líquido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001031/2001-46
Acórdão nº. : 107-08.318

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2005.

Natanael Martins
NATANAEL MARTINS