



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

Processo nº 13830.001290/2003-39
Recurso nº 161.048 Voluntário
Acórdão nº 1803-00.068 – 3ª Turma Especial
Sessão de 27 de maio de 2009
Matéria CSLL
Recorrente COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE ESPUMAS E COLCHÕES -
COOPEC
Recorrida 3ª TURMA DA DRJ DE RIBEIRÃO PRETO - SP

Assunto: CSLL

Exercício: 2000 a 2002

RECURSO VOLUNTÁRIO - COOPERATIVA DE PRODUÇÃO - CSLL -
NÃO INCIDÊNCIA SOBRE ATOS COOPERATIVOS

Em virtude do peculiar regime jurídico aplicável às cooperativas, a CSLL não
incide sobre os resultados dos atos cooperativos.

O ato cooperativo é aquele praticado pela cooperativa e seus cooperados ou
entre as cooperativas entre si. Neste sentido, para a caracterização do ato
cooperativo é necessária a presença de um associado em uma das
extremidades da relação negocial.

No caso em questão, o lançamento foi efetuado sob os resultados dos atos
cooperativos da sociedade cooperativa, razão pela qual deve ser
desconstituído.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar
provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO- Presidente

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR - Relator

EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Luciano Inocência dos Santos, Benedicto Celso Benício Junior e José Clóvis Alves (Presidente da Câmara na data do julgamento).

Relatório

Trata o presente processo de lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

De acordo com a descrição dos fatos à fl. 214, a contribuinte acima identificada teria incorrido na seguinte irregularidade: falta de declaração/pagamento da CSLL, nos períodos e valores descritos às fls. 214/216 (setembro de 1999 a novembro de 2001), tendo em vista diferença verificada entre as receitas tributáveis efetivamente auferidas e o declarado pela contribuinte.

Conseqüentemente, foi lavrado o auto de infração de fls. 213/223, que exigiu crédito tributário no montante de R\$ 34.496,65, sendo CSLL no valor de R\$ 15.172,44, multa de ofício no valor de R\$ 11.379,26 e juros de mora de R\$ 7.944,93 (cálculo válido até 31/07/2003).

Ciente da exigência do crédito tributário em 08/09/2003, a contribuinte ingressou em 07/10/2003 com a impugnação de fls. 242/256, na qual refuta o lançamento, em suma, sob as seguintes alegações:

Não se pode esquecer que se trata de tributação de Cooperativa, a qual recebeu da nossa Constituição Federal (CF) tratamento jurídico próprio, com seus princípios e normas, sendo de suma importância que se analise o caso sob a ótica do cooperativismo, observado o Regime Jurídico das Cooperativas. O autuante deixou claro em seu relatório fiscal que entende serem atos cooperados somente os atos praticados entre a cooperativa e seus associados e não entre as cooperativas e terceiros. Os atos praticados com terceiros, dentro dos objetivos sociais da cooperativa, mais precisamente “vendas em comum”, prevista no artigo 2º do seu estatuto social, também são atos cooperados. Falece de respaldo jurídico a descaracterização como ato cooperativo das vendas a não associados, que atendem a finalidade da cooperativa.

As Instruções Normativas de nº 247 e 358 foram publicadas procurando perseguir as diretrizes traçadas pela nossa Carta Magna e dar adequado tratamento tributário ao ato cooperativo no que diz respeito à incidência do PIS e da Cofins. Tendo em vista que a impugnante estava sujeita ao lucro presumido, também devem ser aplicadas, no caso da CSLL, excluindo da base de cálculo as verbas mencionadas no art. 33 das instruções.

A multa da forma aplicada tem efeito confiscatório, vedado pela CF, que, em seu art. 150, IV, diz: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, utilizar tributo com o efeito de confisco”. Tanto é que recentemente a Lei nº 9.298, de 1996, acrescentou um parágrafo ao artigo 52, que dispõe: “as multas de mora decorrentes do inadimplemento de obrigações no seu termo não poderão ser superiores a dois por cento do valor da prestação”. A própria legislação civil cuidou de regulamentar a incidência de acréscimos limitando os percentuais a serem utilizados a fim de preservar o devedor, evitando um desembolso incabível e arbitrário. A

multa, em respeito aos princípios da isonomia e do não confisco, não poderia ultrapassar 2% (dois por cento).

A Lei nº 9.065, de 1995, que determinou a exigência dos juros de mora com base na taxa Selic, não pode ser aplicada, pois afronta diversos princípios constitucionais, entre eles o da legalidade tributária, da anterioridade e da indelegabilidade de competência tributária. Ainda que se admitisse a existência de lei ordinária criando regularmente a Taxa Selic para fins tributários, interpretando-se o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, conclui-se que a lei ordinária somente poderia fixar o percentual de juros em patamar igual ou inferior a 1% (um por cento) ao mês, sendo que a Constituição Federal limita os juros a 12% ao ano, conforme o disposto no art. 192 § 3º.

Ao analisar os argumentos apresentados a DRJ manteve o lançamento *in totum*, podendo as razões do acórdão ser destacadas por sua ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

SOCIEDADES COOPERATIVAS.

As sociedades cooperativas devem calcular a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido sobre a totalidade de seu resultado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Inconstitucionalidade. Arguição.

É competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, consoante a legislação que rege a matéria.

Multa. Caráter Confiscatório.

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

Inconformado com a referida decisão, o contribuinte apresentou RECURSO VOLUNTÁRIO alegando praticamente os mesmos argumentos já levantados na Impugnação, explicitando, ainda, que na decisão da DRJ foi ventilado a impossibilidade da autoridade administrativa declarar a inconstitucionalidade de leis ou atos infralegais. Todavia, alega a recorrente que não foi requerida a inconstitucionalidade, mas sim que deixem de ser aplicadas regras ilegais e inconstitucionais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A discussão centrada nestes autos pautou-se até então na análise do alcance e conceito do termo "ato cooperativo" para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

Pela sua estrutura jurídica, a entidade conhecida por cooperativa não comporta os conceitos contábeis de resultado, lucro, prejuízo, etc. Apenas é possível falar em perdas e sobras, que são rateadas entre os cooperados. Isso porque a essência da cooperativa está na reunião de esforços para alavancar a atividade individual de cada um dos cooperados. A receita da cooperativa nada mais é do que a soma das receitas de cada um de seus membros que, depois de abatidas as despesas operacionais, são repartidas, se houver sobras ou mesmo perdas.

A cooperativa é na verdade mandatária de seus integrantes, servindo como instrumento para consecução de objetivos que não seriam alcançáveis individualmente.

Ao disponibilizar os serviços ou os produtos de seus associados por meio do modelo instituído pela Lei nº 5.764/71, a cooperativa realiza o denominado "ato cooperativo". Trata-se do negócio fim da cooperativa celebrado exclusivamente com os associados, e que não proporciona à sociedade, como pessoa jurídica, qualquer resultado econômico financeiro.

Ainda de acordo com a Lei nº 5.764/71 e seus preceitos basilares acerca do cooperativismo, resta claro que o ato cooperativo não implica em operação de mercado e não coloca a cooperativa como sujeito passivo de obrigação tributária. Nesta linha, reza o artigo 79 do referido diploma legal:

"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."(destacamos)

Desnecessário se recorrer à significação da expressão ato cooperativo, como instituto integrado ao sistema jurídico vigente no País, para se concluir sobre a inexistência da relação jurídico-tributária que envolva as sociedades cooperativas, em qualquer tipo de tributo.

Ao contrário: a inexistência dessa relação jurídica decorre da modalidade operacional específica das cooperativas, cujas características determinam a conclusão do art. 79, da Lei nº. 5.764/71. Estas peculiaridades operacionais estão prescritas no art. 4º da mencionada:

"Art. 4º - As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados,



distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:” (destacamos)

Nesse dispositivo fica inequivocamente prescrito que as cooperativas não se confundem com as demais sociedades, eis que constituídas para “prestar serviços aos próprios associados”, veiculando o aspecto da dupla qualidade, pela qual o sócio exerce ao mesmo tempo o papel de associado e de usuário das cooperativas, circunstância exposta com clareza pelo Prof. Walmor Franke, no seu livro “Direito das Sociedades Cooperativas” (Saraiva, 1973), as paginas 13 e 14:

“A cooperativa, porém, se distingue conceitualmente das demais organizações por um traço altamente característico: enquanto nas empresas não-cooperativas a pessoa se associa para participar dos lucros sociais na proporção do capital investido, já na cooperativa a razão que conduz à filiação do associado não é a obtenção de um dividendo de capital, mas a possibilidade de utilizar-se dos “serviços” da sociedade para melhor o seu próprio “status” econômico.

(...)

“É, pois, essencial ao próprio conceito de cooperativa que as pessoas, que se associam, exerçam, simultaneamente, em relação a ela, o papel de “sócio” e “usuário”. É o que, em direito cooperativo, se exprime pelo nome de “princípio de dupla qualidade”, cuja realização prática importa, em regra, a abolição da vantagem patrimonial chamada “lucro” que, não existisse a cooperativa, seria auferida pelo intermediário.” (destacamos).

No rol das características constantes do art. 4º da Lei nº 5.764/71, o princípio da inexistência de receita/resultado relativamente à atividade objeto dos sócios, que repercute especialmente na avaliação da questão tributária (em razão do aspecto econômico-financeiro que envolve), acha-se especialmente disposto em seu inciso VII, que determina o “*retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral*”. Caracteriza-se, na prática, o aspecto fático já invocado de que cooperativa e os sócios destas vistos globalmente, representam um único fato jurídico.

Sucede que, quanto às cooperativas, a aplicação do dispositivo que veicula essa característica, mostra que, nesse tipo de sociedade, as entradas não possuem a natureza de receita própria, visto que toda a arrecadação e toda movimentação financeira é realizada em nome dos associados, isto é, pelos e para os associados. Da mesma forma, se a cooperativa restringe-se a organizar e possibilitar os meios de produção utilizados pelos cooperados, claro está que esta não é tomadora de serviço, ou seja, não é uma contratante dos serviços ou dos produtos elaborados por seus sócios (cooperados).

Assim, como a cooperativa não gera lucro, os associados (cooperados) recebem, pela sua participação na sociedade, o que a lei denomina “sobras líquidas”, que tanto podem ser positivas como negativas. Mensalmente essas sobras são repassadas aos cooperados, sob a forma de produção, que constitui uma estimativa dos resultados finais do empreendimento.

Dessa forma, toda a arrecadação da cooperativa pertence aos associados, e a sociedade lhes transfere integralmente, deduzidas apenas as despesas com a administração da sociedade (sede, empregados administrativos, etc.), sendo essa transferência processada primeiro por estimativa, como produção mensal, para afinal se realizar definitivamente depois da assembléia geral ordinária de cada exercício, como sobras líquidas.

Por isso, como as sobras podem ser positivas ou negativas, a sua apuração final se denomina "correção do preço", ou da produção recebida mensalmente pelos sócios.

Dáí se conclui que, pela ausência de intuito lucrativo, se aperfeiçoa não só o aspecto típico da "dupla qualidade" das cooperativas, mas também - no caso específico das cooperativas do ramo de trabalho - a ausência de intermediação, eis que a cooperativa não contrata profissionais para repassar os seus serviços, mas simplesmente viabiliza um tipo peculiar de contratação direta.

Feitas essas considerações, verifica-se que no trabalho da fiscalização efetuado para a presente autuação, não houve qualquer intuito da autoridade fiscal em demonstrar que a Recorrente não realiza o ato cooperativo. Pelo contrário, analisando a documentação acostada (estatutos, atas, demonstrações contábeis) tudo leva a presunção legal de sua realização nos termos da Lei nº 5.764/71.

Destarte, o fato de a atividade industrial não parecer aos olhos do Fisco estar afeita ao que prega a Lei nº 5.764/71, não há restrição expressa que vede o exercício da atividade industrial no âmbito do cooperativismo. Apesar desse diploma legal ao fazer alusão às cooperativas de vendas em comum ou de produção, utilizar como exemplo até a LC nº 130/09, as cooperativas agropecuárias ou de pesca, não vedou, sobremaneira, a atuação no segmento industrial:

"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. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.

Assim, não logrou a fiscalização comprovar que as atividades realizadas pela Recorrente referem-se a atos não cooperativos (arts. 85 e 86) de forma a ensejar sua tributação em apartado nos termos do art. 87 da Lei nº 5.764/71:

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.

Parágrafo único - Revogado.

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 modo a permitir cálculo para incidência de tributos.

Isto posto, como não restou provado no curso da ação fiscalizatória que as atividades desenvolvidas pela Recorrente caracterizam-se como ato não cooperativo, seja por seus estatutos, seja por sua contabilidade, DOU PROVIMENTO ao recurso.



BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR - Relator