



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

Processo n° 13830.001829/2005-11
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° **1801-00.737 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 18 de outubro de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - CSLL
Recorrente COOP DE ELETRIF RURAL DE ITAI PARANAPANEMA AVARÉ LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA DA CSLL ANTES DA LEI Nº 10.865/04 e de 1º/01/05 (arts. 39 c/c 48). ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE.

A Constituição Federal não concedeu imunidade tributária para a incidência de CSLL às sociedades cooperativas. Somente a partir de janeiro de 2005 a norma tributária concedeu-lhes a isenção dessa contribuição social. Até então a CSLL era devida pelas cooperativas e a base de cálculo é o resultado positivo auferido no exercício, não distinguindo a lei entre atos cooperados ou não cooperados, seguindo a norma que institui a CSLL o espírito do Poder Constituinte em responsabilizar toda a sociedade ao financiamento da seguridade social, privilegiando o princípio da solidariedade.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros: Relator, Edgar Silva Vidal, e Sérgio Luiz Bezerra Presta que davam provimento ao recurso interposto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana de Barros Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Edgar Silva Vidal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Magda Azario Kanaan Polanczyk, Edijalmo Antonio da Cruz, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Edgar Silva Vidal e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Contra a contribuinte foi lançado Auto de Infração relativo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e multa exigida isoladamente, no valor total de R\$ 262.876,50, relativos ao ano-calendário de 2002.

Foi verificado pela fiscalização exclusão indevida da base de cálculo da CSLL de operações realizadas com cooperados, no valor de R\$ 1.039.317,76, relativamente ao ano-calendário de 2002, conforme consta da DIPJ 2002 e, em decorrência da glosa dessa dedução foi refeito o cálculo da CSLL devida, o que resultou em CSLL a pagar no valor de R\$ 108.621,38. Foi informado também pela fiscalização que as estimativas de CSLL devidas nos meses de janeiro/2002 a dezembro/2002 foram desconsideradas do cálculo, uma vez que tais valores foram objeto de compensação com saldo negativo de CSLL, apurado nos anos-calendário de 2000 e 2001 e, que após a glosa das deduções indevidas nos anos-calendários de 2000 e 2001, não se apurou saldo negativo nesse período e sim CSLL a pagar

Diante dessas constatações, a fiscalização lavrou a Auto de Infração correspondente à diferença positiva de CSLL, no valor de R\$ 90.116,31, relativamente ao ano-calendário de 2002, bem como lançou a multa isolada por falta de recolhimento da contribuição social. sobre as bases estimadas nos meses de janeiro/2002 a dezembro/2002.

Cientificada do Auto de Infração em 07/10/2005, apresentou impugnação em 27/10/2005, alegando:

I – inexistência do fato gerador no Auto de Infração, por ser isenta da CSLL, nos termos do art. 39 da Lei 10.865/2004;

II - não auferir lucro com atos cooperativos e que as sobras não são da cooperativa e pertencem aos cooperados e que é pacífico o entendimento no Conselho de Contribuintes de que os resultados de atos cooperativos não estão sujeitos a incidência de CSLL;

III - Que não procede a exigência, pois atos cooperados não se sujeitam a tributação e que não se enquadra nos termos do Auto de Infração.

Em sessão de 14 de junho de 2007, com o Acórdão 14-16.032, da 5ª Turma, a DRJ de Ribeirão Preto julgou o crédito procedente em parte, para reduzir o valor da multa exigida isoladamente em 50%.

Intimada do Acórdão em 04/10/2008, apresentou Recurso Voluntário em 30/10/2008, onde repete as alegações contidas na impugnação e pede a extinção total do crédito tributário e seus acréscimos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Edgar Silva Vidal, Relator

O Recurso é tempestivo e dele conheço.

De acordo com a fiscalização, a autuação foi motivada pela exclusão indevida da base de cálculo da CSLL de operações realizadas com cooperados, no valor de R\$ 1.039.317,76, relativamente ao ano-calendário de 2002, conforme consta da DIPJ 2002 e, em decorrência da glosa dessa dedução foi refeito o cálculo da CSLL devida, o que resultou em CSLL a pagar.

A fiscalização considerou que não há previsão legal para que as cooperativas excluam da base de cálculo da CSLL as operações realizadas com cooperados, relativamente aos anos-calendários de 2000, 2001 e 2002.

O regime jurídico das sociedades cooperativas foi instituído pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, lei esta recepcionada como Lei Complementar pela Constituição de 1988.

Em seu artigo 4º, VII, a Lei prevê o retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral.

Os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações com não cooperados, previstas nos artigos 85 e 86, serão contabilizados em separado, a fim de permitir cálculo para incidência de tributos, conforme dispõe os artigos 87 e 111 da citada Lei.

Feitas essas considerações, entendo que os resultados positivos obtidos em operações com cooperados não representam lucro, mesmo porque o objetivo da cooperativa não é o lucro. Se esses resultados não representam lucro, logo sobre eles não pode incidir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido..

A questão que se coloca então, são as disposições dos artigos 39 e 48 da Lei 10.865/2004, que prevê a isenção da CSLL para as sociedades cooperativas que obedecem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, a partir de 1º de janeiro de 2005.

A jurisprudência deste Conselho é no sentido de não incidir cobrança de CSLL sobre os resultados positivos obtidos em operações realizadas com cooperados, mesmo para anos-calendários anteriores a 2005, conforme se observa nos seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ANO-CALENDÁRIO: 1999

Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO - COOPERATIVA DE TRABALHO - 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 (cliente ou prestador de serviços) 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.(Acórdão nº 10517026 do Processo 18471.001099/2003-37)

Tal entendimento também pode ser verificado nos seguintes acórdãos: Acórdãos 1803 000068 Processo 13830001290200339; Acórdão1103-00374 Processo 13830 001755200513 e Acórdão 1401 00296 processo 10675 000174 200778.

Na mesma linha vem decidindo o Poder Judiciário conforme se observa na do seguinte julgado do STJ:no RESP nº 1.190.066/SP, de relatoria da Em. Min. ELIANA CALMON, a seguir ementado:

*DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO –
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - ATO
COOPERATIVO – LEI Nº- ISENÇÃO.*

1. A não-incidência da CSLL, nos termos da jurisprudência dominante do STJ, em casos de cooperativas, restringe-se a atos cooperados praticados exclusivamente entre a cooperativa e seus associados.

2. Recurso especial conhecido e provido.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra.

Ministra Relatora.

Brasília-DF, 08 de junho de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON

Diante do exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Edgar Silva Vidal - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Redatora designada

O cerne do litígio que ora se debate é se as cooperativas de crédito estão ou não sujeitas ao recolhimento da CSLL, antes de 1º de janeiro de 2005, e, se estão, qual a base de cálculo a ser utilizada, se todo o resultado ou apenas o resultado proveniente dos atos não cooperados.

Em que pese a bem amparada linha de raciocínio do Conselheiro-Relator, peço a devida vênia para divergir, passando a expor minhas razões.

É cediço que o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) dispõe, claro e expressamente, que as isenções tributárias se interpretam literalmente, além da obrigatoriedade de estarem expressamente previstas em lei.

Também é matéria recorrente a discussão sobre as contribuições sociais e a sua regulação por intermédio do artigo 195 da Constituição Federal, que, salientamos, trouxe às contribuições essa ‘marca’ do princípio da solidariedade, pelo qual todos devem financiar a seguridade social, com as exceções, impropriamente denominadas ‘isenções’, quando tratamos na verdade de ‘imunidades’, estão inseridas, sabiamente, pelo poder constituinte, no próprio dispositivo, em seu parágrafo sétimo. Vale a pena re-transcrever, haja vista ter sido matéria tratada no acórdão vergastado:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por **toda a sociedade**, de forma direta e indireta, nos termos da lei, **mediante** recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das **seguintes contribuições sociais**:*

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade

social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Ao me debruçar sobre tão importante tema, observo, ainda, que a Carta Magna cuidou das contribuições sociais com tal zelo que até aos produtores rurais, pescadores artesanais, ainda que não empreguem terceiros e se trate de economia familiar, o legislador não os poupou da obrigação tributária de contribuir para a seguridade social. É o que está escrito no parágrafo 8º. Nem a eles foi reconhecida imunidade.

E, lendo os demais parágrafos a seguir, vemos que as contribuições sociais discriminadas no inciso I (e aí estão as calculadas sobre as folhas, os trabalhadores individuais, as receitas ou faturamento, ou sobre o lucro) poderão ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas em razão da atividade exercida. É o que dispõe o parágrafo 9º. E eu creio que o legislador deixou aqui uma porta para diferenciar as pessoas jurídicas em geral das demais, tais como as cooperativas. Mas não há concessão de imunidade, ainda.

Cuidou ainda o Poder Constituinte de prever, no caso das contribuições sociais, as hipóteses de não-cumulatividade e substituição tributária, a serem reguladas por lei (§§ 12 e 13), e, limitar valores para a concessão de remissão ou anistia (§ 11).

Também não pude deixar de lembrar a interpretação realizada pela Suprema Corte ao impingir aos aposentados e pensionistas a continuidade da obrigação em recolher a contribuição previdenciária, em vista de sobrepesar os princípios constitucionais, sobretudo o princípio já mencionado da solidariedade. Mesmo essa classe social está obrigada a contribuir, pois faz parte de 'toda a sociedade', por mais paradoxo que possa parecer. Não foram contemplados nem com imunidade, nem com lei que os isentasse.

Por conseguinte, ao instituir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Lei nº 7.689/88, entendo, preservou, acuradamente, o espírito do Poder Constituinte ao dispor sobre as contribuições sociais, sujeitando toda a sociedade, respeitando-se apenas a quem aquele Poder concedeu a imunidade.

E, é claro, a cooperativa não é pessoa jurídica que se classifica como entidade beneficente de assistência social.

Portanto, afasto a argumentação trazida pelo contribuinte de que as cooperativas não se sujeitam à incidência da CSLL porque não possuem como objetivo o lucro, ou que não auferem 'lucro' ou 'receitas', mas 'sobras' ou resultados positivos. Este não é o alcance da norma ao criar a contribuição social em obediência e consonância com as disposições constitucionais.

E como dispõe o artigo 109 do CTN, os princípios gerais do direito privado não podem ser utilizados para definir os efeitos tributários dos institutos que regula, no caso, ao referir-se a um conceito de 'sobra' ou 'resultado positivo', ao tratar das cooperativas no campo cível e da sua regulação.

No aspecto tributário, *lucro líquido* é definido pelo art. 248 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000/99):

Conceito de Lucro Líquido

Art.248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

E *lucro operacional* como (art. 277 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000/99):

LUCRO OPERACIONAL

Seção I - Disposições Gerais

Art.277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, §1º).

São, pois, as tais ‘sobras’ ou ‘resultados positivos’, termos utilizados no direito privado, mas cuja utilização não impedem os efeitos tributários decorrentes.

Por isso, concluo, bem tratou a Instrução Normativa SRF nº 390/04 em seu artigo 6º ao esclarecer (anteriormente a IN SRF nº 198/88):

Art. 6º As sociedades cooperativas calcularão a CSLL sobre o resultado do período de apuração, decorrente de operações com cooperados ou com não-cooperados.

A própria Lei nº 7.689/88 já cuidava de não excepcionar qualquer pessoa jurídica, ou definir a base de cálculo sobre esta ou aquela operação, ou mesmo sobre o ‘lucro’, preferindo referir-se a ‘resultado do exercício’:

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

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

E, retornando à discussão sobre imunidade e isenção, já visto que das imunidades tratou a própria Carta Magna (situando os fatos geradores praticados pelas entidades beneficentes de assistência social fora do campo de incidência tributária), no que respeita às isenções é matéria afeta, privativamente, à lei (que pode retirar os fatos geradores do campo de incidência tributária).

E esta, no que se relaciona às sociedades cooperativas, veio a ser editada somente em 2004 não tratando em seu bojo de ‘reconhecimento’ pretérito ou sequer de disposição ‘interpretativa’. Muito pelo contrário, expressamente dispôs que só alcançaria aos fatos geradores praticados a partir de 2005.

Lei nº 10.865/04:

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. (Vide art.48 da Lei nº 10.865, de 2004)

Art. 48. Produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005 o disposto no art. 39 desta Lei.

Em assim sendo, devo, forçosamente, curvar-me à legislação vigente à época, não declarada inconstitucional, entendendo, ao contrário e conforme raciocínio esposado perfeitamente adequada aos anseios constitucionais, sistematicamente coerente com o direito público, e inserida nos moldes defendidos e ensinados pela Corte Suprema.

Pelas mesmas razões, não consigo encontrar argumentos para diferenciar o resultado das operações das cooperativas entre atos de cooperados e não cooperados, para atribuir a incidência da CSLL sobre um e isentar o outro. A lei vigente à época dos fatos geradores não os diferenciou.

Finalizando, vale reprimir, **se toda a sociedade** – incluindo aposentados, produtores rurais, pescadores artesanais, entidades sem fins lucrativos que não as definidas no

parágrafo sétimo do artigo 195 da CFB – foram constitucionalmente elevados à condição de contribuintes das contribuições sociais, cuja base de cálculo instituída por lei, no presente caso, é o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda, não vejo como embutir na norma cogente a classificação de resultados da pessoa jurídica, diferenciando valores onde a norma tributária não o faz; nem o fez até o presente momento, diga-se por oportuno, o Supremo Tribunal Federal.

Por conseguinte, descabido dissociar uma receita de outra, quando ambas são tributáveis antes de 01/01/2005 (Lei nº 10.865/04, arts. 39 e 48).

No mais, adoto as razões de decidir da turma julgadora de primeira instância, privilegiando, de igual forma, as normas tributárias vigentes.

Por todo o exposto, voto, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Redatora designada