



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

Processo nº 16327.000262/2004-63
Recurso nº 164.340 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.219 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2009
Matéria CSSL
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL DE CRÉDITO RURAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - SICOOB CENTRAL COCECRER
Recorrida 8ª TURMA / DRJ SÃO PAULO-I / SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSSL

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

CSSL. SOCIEDADE COOPERATIVA. COOPERATIVA CENTRAL DE CRÉDITO. ATOS COOPERATIVOS.

A contribuição social sobre o lucro das cooperativas, inclusive das cooperativas centrais de crédito, tem como base de cálculo o resultado com atos não cooperativos, visto que em relação aos atos cooperativos, a entidade não percebe lucros como definido na legislação. Se a cooperativa afirma que somente pratica atos cooperativos e o Fisco não contradiz essa afirmação nem demonstra o contrário, não pode prosperar o lançamento.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

EDITADO EM:

15 MAR 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Décio Lima Jardim, Rogério Garcia Peres, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.



Relatório

COOPERATIVA CENTRAL DE CRÉDITO RURAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - SICOOB CENTRAL COCECRER, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-13.935, de 03/07/2007, da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 26/02/2004 (ciência do sujeito passivo em 26/02/2004) para constituição de crédito tributário da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fl. 05) por fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 1999, 2000, 2001 e 2002. O total da exação alcançou R\$ 1.145.204,79, aí incluídos multa de ofício de 75% e juros moratórios, tudo conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 04).

A infração apurada pelo Fisco se encontra descrita no Termo de Verificação Fiscal (fls. 14/16) nos seguintes termos:

A CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incide sobre todo o resultado das cooperativas de crédito, inclusive sobre os resultados das operações com os associados, conforme dispõe o item 9 da IN SRF nº 198/88. A tributação foi efetuada com base no lucro líquido, de acordo com as normas aplicáveis às demais instituições financeiras.

As sociedades cooperativas de crédito têm por objeto fomentar recursos financeiros e prestar serviços aos seus associados. Regem-se pelas disposições da Lei nº 5.764/71 e da Lei nº 4.595/64, uma vez que são consideradas instituições financeiras.

O IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica não incide sobre os resultados dos atos cooperativos, pois há legislação específica que desonera as cooperativas de crédito da tributação sobre os atos cooperativos, definidos pelo artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, o que não ocorre para a CSLL.

[...]

{...} procedi à tributação do resultado do período-base, tendo em vista a ausência de recolhimentos por parte deste contribuinte, que exclui na totalidade o lucro líquido apurado antes da CSLL, como “Outras Exclusões”, conforme constante nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ) nos anos-calendário em fiscalização.

Cientificada das exigências e com elas inconformada, a interessada apresentou impugnação (fls. 229/258) com os argumentos assim resumidos pelo diligente relator do processo em primeira instância:

- a) Há inconstitucionalidade no procedimento de fiscalização instaurado contra o contribuinte, por razões calçadas na violação dos preceitos constitucionais que garantem ao contribuinte a segurança jurídica.

- b) A fiscalização violou a constituição ao impingir o pagamento de tributo com base de cálculo a partir da receita ou faturamento, em entidade que não possui esses elementos contábeis, nem mesmo condições estruturais para auferi-los, vez que isso não é objeto de contemplação legal.
- c) Há enorme incongruência no procedimento de fiscalização da SRF/MF em relação à CSLL, inclusive porque o próprio Conselho de Contribuintes vem julgando inaceitável a exigência para cooperativas, isso sem mencionar o posicionamento do Poder Judiciário que também é favorável às cooperativas.
- d) Mesmo com os posicionamentos do Conselho de Contribuintes e Poder Judiciário, a SRF/MF insiste em autuar as cooperativas quanto à CSLL. Pior que isso, atuou com base em normativo próprio (IN/SRF 390/04), através do qual legislou e impôs às cooperativas de crédito a exigência de um tributo em que não ocorre a sujeição passiva. Esquece-se a SRF/MF que não há norma expressa, assim entenda-se lei, na qual se obrigue as cooperativas à contribuição CSLL.
- e) A aplicação do princípio do adequado tratamento do ato cooperativo leva a crer que não pode haver incidência de CSLL, tendo em vista que as sobras não podem ser transformadas aleatoriamente em lucro.
- f) A fiscalização desconsiderou a operação de lançamento na contabilidade da cooperativa das sobras dos períodos como "Resultados não tributáveis de sociedades cooperativas", que geraram lucro real igual a zero em todos os períodos em fiscalização.
- g) Por ser cooperativa central, todos os atos praticados são necessariamente relacionados com as suas associadas e, por conta disso, são atos essencialmente cooperativos, nos moldes do art. 79 da Lei nº 5.764/71. Portanto, não ocorre a hipótese de tributação preconizada pelo art. 111 da mesma norma, especialmente porque não se pode falar em atos praticados com terceiros em relação a uma cooperativa central de crédito.
- h) Às cooperativas de crédito não é permitido o acesso direto à denominada Câmara de Compensação de Cheques e Outros Papéis, Conta Reservas e ao Mercado Interfinanceiro. Essas operações, e as que delas decorrem, somente podem ser efetuadas por bancos múltiplos, e é aí que os Bancos Cooperativos permitidos pelo Banco Central do Brasil entram como auxiliares das cooperativas de crédito, sendo seus prestadores de serviços em relação às operações em questão.
- i) Com o intuito de alcançar as operações de mercado cabíveis somente aos bancos múltiplos e assim viabilizar sua atuação no mercado aberto, buscando melhor atender as categorias econômicas que representam, as cooperativas de crédito trabalharam arduamente, junto ao Banco Central do Brasil, para conseguirem o direito de fundar os denominados bancos cooperativos, nos quais seriam elas as fundadoras e acionistas, ou seja, controladoras. Esses atos também são cooperativos, porque há exigência do BACEN para que assim proceda.
- j) Cooperativas Singulares: congregam os cooperados e são constituídas por pessoas físicas que desenvolvem, na área de atuação

cooperativa, atividade agrícola, pecuária, etc. Disponibilizam ao associado o seguinte: conta corrente, cheque especial, desconto de títulos, abertura de crédito em conta corrente, crédito rural, RDC/CDC (depósito a prazo cooperativo).

- k) Cooperativa Central: presta assessoria às cooperativas singulares filiadas nas operações; faz centralização financeira, onde a liquidez do sistema é gerenciada, produzindo significativo ganho de escala nas taxas obtidas junto ao mercado financeiro; redireciona os recursos excedentes e monitora os recursos faltantes nas cooperativas singulares filiadas; centraliza os processos administrativos, inclusive de associados devedores, produzindo economia de escala para as cooperativas singulares.
- l) No terceiro nível do sistema estão os bancos.
- m) Por ser uma cooperativa central, onde todos os valores movimentados são oriundos de outras sociedades cooperativas, e para elas retornam integralmente, proporcionando-lhes acréscimo patrimonial próprio, deve ter seus atos reconhecidos como isentos dos atributos relativos às operações de mercado onde há o intuito e configuração de lucro, em perfeita consonância com o art. 79 da Lei nº 5.764/71.
- n) Requer a Impugnante que seja intimada da data do julgamento para competente sustentação oral de sua defesa.

A 8ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-13.935, de 03/07/2007 (fls. 314/323), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

INCIDÊNCIA SOBRE O RESULTADO. CABIMENTO.

Na carência de lei complementar disciplinando o tratamento tributário do ato cooperativo, restou ao legislador ordinário e às instâncias normativas infra-legais a regulamentação da matéria, os quais, através de diversos diplomas normativos, determinaram a incidência da CSLL, até 31/12/2004, sobre todo o resultado das cooperativas de crédito, inclusive sobre os resultados das operações com os associados.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. ATO ADMINISTRATIVO. *Não há que se falar em inconstitucionalidade do ato administrativo que seguiu rigorosamente a legislação tributária pertinente à matéria.*

Ciente da decisão de primeira instância em 27/07/2007, conforme Aviso de Recebimento à fl. 327, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 27/08/2007 conforme carimbo de recepção à folha 330.

No recurso interposto (fls. 332/353) traz os argumentos abaixo sintetizados:

 5

Discorre sobre o "*adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*", previsto no art. 146, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal, e argumenta que a CSLL não pode incidir sobre o ato cooperativo da cooperativa central de crédito, tendo em vista que as sobras não podem ser transformadas aleatoriamente em lucro. Colaciona precedentes do STJ e do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Qualifica os atos praticados por ela própria (recorrente) como atos cooperativos. Afirmar que todos os valores movimentados são oriundos de outras sociedades cooperativas (cooperativas singulares, cooperadas da cooperativa central), e para elas retornam integralmente, proporcionando-lhes acréscimo patrimonial próprio. Busca esclarecer seu papel de Cooperativa Central de Crédito, à luz da legislação que menciona.

Aponta erros da fiscalização, não observados pela decisão recorrida:

A fiscalização teria desconsiderado a operação de lançamento na contabilidade da cooperativa das sobras dos períodos como "*Resultados não tributáveis de sociedades cooperativas*", que geraram lucro real igual a zero em todos os períodos em fiscalização.

O procedimento de fiscalização teria sido amplamente equivocado, porque a base de incidência da CSLL é o lucro líquido obtido das operações. Isso não ocorreria em seu caso porque:

Existem somente sobras operacionais, que não podem ser consideradas como lucros da cooperativa nem ser consideradas tributáveis.

Por ser cooperativa central, todos os atos praticados são necessariamente relacionados com as suas associadas e, por isso, essencialmente cooperativos. Não ocorreria, então, a hipótese de tributação.

Haveria o mesmo excesso interpretativo ao considerar como atos praticados com terceiros a tributação das aplicações financeiras mantidas junto ao BANCOOB, as quais atenderiam as normas pertinentes do Banco Central.

Colaciona jurisprudência, nesse sentido, do Superior Tribunal de Justiça.

Discorre, a seguir, sobre o sentido da interpretação apresentado pela doutrina e pela jurisprudência do STJ e Conselho de Contribuintes.

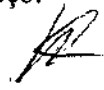
Afinal, requer o conhecimento e provimento de seu recurso voluntário, para julgar improcedente a autuação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA

O recurso é tempestivo e dele conheço.



A matéria dos autos – a tributação, ou não, das sociedades cooperativas pela CSLL – tem sido objeto de discussões anteriores no extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e, mais recentemente, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No presente caso, a fiscalizada (sociedade cooperativa central, regida pela legislação pertinente às sociedades cooperativas e normativos aplicáveis às cooperativas de crédito, vide Estatuto Social à fl. 373) foi intimada, ainda no curso da fiscalização (fl. 180) a “*promover a segregação dos resultados obtidos com operações que envolvam atos não cooperados em sua escrituração contábil-fiscal para os anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002*”. Em resposta (fls. 181/182), afirmou ser impossível a segregação solicitada, pois todos os seus atos estariam enquadrados no conceito de ato cooperativo.

Na autuação, a fiscalização não contradiz a afirmação da fiscalizada, nem faz qualquer distinção entre resultados obtidos mediante atos cooperativos e atos não-cooperativos, tão somente limita-se a sustentar que a CSLL incide sobre todo o resultado das cooperativas de crédito, inclusive sobre os resultados das operações com associados. Não encontro, em qualquer parte dos autos, fatos ou afirmações que permitam vislumbrar operações praticadas pela interessada que pudessem se caracterizar como atos não cooperativos. Registre-se, aliás, que esse é, desde a impugnação, o principal argumento da defesa.

Desta forma, tenho que se deve aceitar a afirmação da ora recorrente, de que todos os atos por ela praticados são cooperativos, e deles se originam seus resultados. A discussão se restringe, assim, à incidência ou não da CSLL sobre os resultados originados de atos cooperativos, praticados por sociedade cooperativa de crédito.

A decisão recorrida manteve o lançamento, ao argumento de que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) se destina à Seguridade Social, e que esta deve ser financiada por toda a sociedade, conforme disposições constitucional e legal.

Não é como penso. A propósito, peço vênica para transcrever excelente análise feita pelo ilustre Conselheiro Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, em seu voto no acórdão nº 105-17.193, de 17/09/2008, cujos fundamentos desde já adoto também como razões da decisão que se há de tomar no presente processo.

As cooperativas, na exegese dos arts. 3º e 4º da Lei nº. 5.764/71, são sociedades de pessoas constituídas, sem intuito de lucro, com o objetivo principal de prestar serviços aos seus associados.

Dispõe os referidos artigos, *in litteris*:

“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;”



Nesse contexto, o art. 79 da citada lei dispõe que os atos cooperativos, ou seja, os atos praticados pela cooperativa com seus associados, ou pelas cooperativas entre si, *"não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria."*

Ademais, ainda no que concerne à definição dos atos praticados pelas cooperativas, o art. 87 da referida lei estabelece que *"os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos"*.

Dessa forma, da combinação dos arts. 79 e 87 da Lei das Cooperativas, tem-se que os atos cooperativos, entendidos como as operações realizadas entre a cooperativa, na condição de intermediária, e seus cooperados, não serão tributáveis por não estarem incluídos na hipótese de incidência da norma tributária. Todavia, os atos não cooperativos, ou seja, os praticados pela cooperativa com não associados estarão sujeitos à tributação federal, vez que resultam em lucro.

Nesse diapasão, o Min. Castro Meira, ao analisar os resultados provenientes da prática de atos cooperativos e não cooperativos por sociedades cooperativas, concluiu que *"os atos cooperativos não geram receita nem faturamento para a sociedade cooperativa. O resultado financeiro deles decorrente não está sujeito à incidência do tributo. Cuida-se de uma não-incidência pura e simples, e não de uma norma de isenção. Já os atos não cooperativos, praticados com não associados, geram receita à sociedade, devendo o resultado do exercício ser levado à conta específica para que possa servir de base à tributação."* (REsp nº. 807.690/SP, 2ª Turma do STJ, DJ de 01/02/2007).

Muito embora o raciocínio acima tenha sido desenvolvido para sociedades cooperativas singulares, é patente sua aplicação também ao caso concreto, em que o sujeito passivo apontado pelo Fisco é cooperativa central, a qual tem por cooperados outras cooperativas (singulares). Nessa linha de raciocínio, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada. Com efeito, em relação aos atos cooperativos, a sociedade cooperativa não percebe lucros, como definido na legislação, o que impede a incidência da CSLL.

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário interposto.


WALDIR VEIGA ROCHA - Relator