



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16327.000262/2004-63  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-001.420 – 1ª Turma  
**Sessão de** 18 de julho de 2012  
**Matéria** CSLL - COOPERATIVAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COOPERATIVA CENTRAL DE CRÉDITO RURAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - SICOOB CENTRAL COCECRER

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

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

CSLL. 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 Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negado provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Alberto Pinto Souza Júnior - Relator

*(Assinado digitalmente)*

Valmar Fonseca de Menezes - Redator Designado

Participaram do presente julgamento:, os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Orlando José Gonçalves Bueno (Suplente Convocado), José Ricardo da Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz e Otacilio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento). Ausente, justificadamente, o Conselheiro João Carlos de Lima Junior.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (doc. a fls. 416 a 449), com fundamento no art. 67 da Portaria MF nº 256, de 2009, em face do Acórdão nº 1301-00.219, fls. 408/411, que, por maioria, a Primeira Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento deu provimento ao recurso voluntário, por entender que em relação aos atos cooperativos, a sociedade cooperativa não percebe lucros, como definido na legislação, o que impede a incidência da CSLL.

Insurge-se a recorrente contra a decisão exarada no acórdão recorrido, por sustentar que:

- a) a incidência da CSLL sobre as chamadas "sobras" das cooperativas é depreendida com a análise da própria lei instituidora do tributo (Lei 7.689/88) e da lei cooperativista (Lei nº 5.764/61) que, ao contrário do aduzido pela 3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF, apenas afasta a exigência de imposto sobre a renda auferida com atos cooperados;
- b) como qualquer sociedade, esta também pode apurar um resultado financeiro positivo, ao final de um período, o qual, após uma série de deduções e exclusões, e rateado entre os contratantes proporcionalmente à sua participação nas operações da cooperative;
- c) sobra provém da operação de subtração entre despesas e receitas da cooperativa, ou seja, seu antecedente é a apuração de resultado financeiro positivo pela cooperativa ao final de um certo período;
- d) "sobras líquidas" se referem aos próprios lucros líquidos, ou lucros apurados em balanço, que devem ser distribuídos sob a rubrica de retorno ou como bonificação aos associados, não em razão das cotasparte de capital, mas em consequência das operações ou negócios por eles realizados na cooperative;
- e) que a Seguridade Social deverá ser financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do artigo 195 da Constituição Federal, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

O Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção, por meio do despacho a fls. 448, deu seguimento ao recurso especial, neste ponto, por entender presentes os requisitos para a sua admissibilidade.

Cientificada do acórdão recorrido e do recurso especial da Fazenda Nacional EM 29/12/2010 (AR a fls. 453), a recorrida apresentou contrarrazões a fls. 454, EM 11/01/2011, nas quais sustenta que:

- a) falta de comprovação da dissidência com outra Câmara, Turma de Câmara,

- Turma Especial ou o próprio CSRF (art. 67, caput, do Regimento Interno), sem o devido prequestionamento;
- b) existem somente sobras operacionais, que não são incorporadas pela Cooperativa, mas retornam aos associados (Cooperativas Singulares) proporcionalmente às operações realizadas;
  - c) 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;
  - d) que a matéria já está pacificada no âmbito do STJ, conforme Agravo Regimental de 2001 e um RESP de 1999, os quais transcreve as ementas.

## Voto Vencido

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, Relator

A divergência entre os acórdãos recorrido e paradigmas aflora claramente do simples cotejo deles, razão pela qual, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional. No acórdão recorrido, afasta-se da base tributável da CSLL os resultados provenientes de atos cooperados; já, nos paradigmas, os resultados com atos cooperados compõe a base tributável da CSLL. Logo, totalmente improcedente o pedido da recorrida de não-conhecimento do recurso.

No mérito, a tese que desqualifica as sobras líquidas das cooperativas nas operações com cooperados parte da premissa de que o termo “lucro” utilizado na alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal tem um sentido unívoco e preciso. Ora, a questão de saber o que é “lucro” é bastante complexa e tem sido tormentosa para economistas e contabilistas. Ainda no século passado, Kekewick, juiz da Corte de Londres, propunha dar-se ao termo “lucro” a definição consagrada pelo comércio mundial, qual seja, “a soma pela qual aumenta um capital durante um dado período, em razão de transações efetuadas nesse mesmo período”.

O Código Civil, para distinguir a associação (ente sem fins lucrativos) da sociedade (ente com fins lucrativos) diz que a primeira se constitui da união de pessoas que se organizam para fins não econômicos; já para a segunda, dispõe que decorre de contrato no qual pessoas se obrigam a contribuir, com bens e serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Posteriormente, no parágrafo único do art. 982, determina que as sociedades cooperativas serão sempre constituídas sob a forma de sociedade simples, logo, entes com fins econômicos e, assim sendo, entes com fins lucrativos, já que, como bem ensina Carvalho de Mendonça, “lucro é o fim de toda atividade econômica”.

Diz, então, a impetrante que a sobra líquida em operações com cooperados não é lucro da cooperativa, pois, ao final do exercício, tais recursos são revertidos em favor dos cooperados. Ora, também, o lucro de uma sociedade anônima pode ser todo revertido em favor dos acionistas e, nem por isso, deixa de ser lucro. Aliás, diga-se de passagem, as sociedades anônimas estão obrigadas por lei a distribuir dividendos mínimos; já nas cooperativas, nada impede que, por decisão dos cooperados, deixem de distribuir as sobras líquidas de um exercício para os cooperados.

Como se vê, a definição do termo “lucro” não é tranqüila, motivo pelo qual nem a fundamentação aduzida pela impetrante nem os julgados trazidos a lume enfrentaram a questão, qual seja, de dizer o que significa o termo “lucro”.

Dessa forma, incorre em equívoco quem pretenda dar ao termo “lucro” utilizado na alínea “a” do inciso I do art. 195 um sentido estrito retirado da legislação comercial. Os termos utilizados pelo constituinte no aludido artigo, seja lucro, faturamento, folha de salário etc., devem ser interpretados à luz da legislação tributária que venha instituir o tributo. Se assim não fosse, a COFINS, antes da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, só poderia, então, ser cobrada quando houvesse efetivo faturamento, não atingindo, assim, as vendas para pronta entrega e pagamento à vista. Nada disso! Mesmo quando a alínea “b” do inciso I do art. 195 dispunha que a COFINS iria incidir sobre o faturamento, ninguém duvidou que, contrariando o sentido comercial estrito do termo faturamento, a base de cálculo da COFINS fosse o que definia a Lei Complementar nº 70, de 1991.

Da mesma forma, quando o art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, dispunha que a COFINS iria incidir sobre a venda de mercadorias e serviços, não vingou a tese de que as vendas de imóveis estariam fora do alcance da norma, pelo fato de imóveis não se subsumirem no conceito de mercadoria. A doutrina e a jurisprudência majoritárias adotaram, então, uma interpretação extensiva e teleológica do dispositivo, para afastar tal argumento, sabendo que o conceito de mercadoria há muito já se modificou, tanto que, hoje, é comum e amplamente utilizado termos como mercado imobiliário, mercado financeiro etc., concluíram, então, que o legislador falou menos do que quis no aludido dispositivo e que a interpretação correta do art. 2º levava ao entendimento de que todas as receitas de operações de compra e venda estariam sujeitas a incidência da COFINS, inclusive da venda de imóveis.

No caso em tela, a situação, ainda é mais simples, pois sequer existe um conceito legal e unívoco de lucro. Assim, lucro, para fins de apuração da CSLL, é aquilo que a legislação tributária define como tal. Aliás, há que se alertar que, não existindo na legislação civil e comercial uma definição do conceito de lucro, não se aplica, ao caso em tela, o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, razão pela qual reforça-se a idéia de que o conceito de lucro, para fins de apuração da CSLL, deve ser buscado realmente na legislação tributária.

Note-se que a legislação da CSLL, mais precisamente o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, dispõe que a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício, logo, conceito no qual se subsume perfeitamente as sobras líquidas das cooperativas nas operações com cooperados e que não infringe a Constituição Federal, já que não existe uma definição unívoca no Direito Privado do que venha a ser lucro.

Alfim, reforça, ainda mais, a nossa tese o fato de que o art. 39 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, tornou isento da CSLL os atos cooperativos das sociedades cooperativas que obedecerem o disposto na legislação específica. Ora, não se há falar em conceder isenção para quem esteja no campo de não incidência tributária – como alega o acórdão recorrido que as cooperativas estariam no tocante aos atos cooperados. Se a isenção está sendo concedida a partir da publicação da aludida lei é porque, anteriormente, os atos cooperados sofriam a incidência da CSLL.

Vale aqui a transcrição dos art. 39 e 48 da Lei nº 10.865/2004, *in verbis*:

*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 1º de janeiro de 2005 o disposto no art. 39 desta Lei.*

A determinação legal é literal, os resultados com atos cooperados só podem ser excluídos da base tributável da CSLL das cooperativas a partir de 1º de janeiro de 2005. Assim, entendo que o acórdão recorrido, datado de 5 de novembro de 2009, logo, posterior a Lei nº 10.865, de 2004, ofendeu a Súmula CARF nº2, ao negar vigência aos art. 39 e 48 da Lei 10.865, de 2004, já que o lançamento se refere a fatos geradores anteriores a 01/01/2005, ou seja, aos anos-calendários de 1999 a 2002.

Isso posto, voto no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Alberto Pinto Souza Júnior

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, Redator Designado

Com as devidas vênias, esta Câmara, após exaustivos debates, decidiu por manter o entendimento da decisão recorrida, consubstanciada no voto condutor do eminente Conselheiro Waldir Veiga Rocha, o qual transcrevo, a seguir, na parte que interessa à solução da lide:

*“(…)*

*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 As sociedades cooperativas e normativos aplicáveis As cooperativas de crédito, vide Estatuto Social A 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 6, 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, A 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 A 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, I 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 a 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 a 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 a sociedade, devendo o resultado do exercício ser levado a conta específica para que possa servir de base a 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.*

*(...)"*

Diante de tão bem fundamentadas razões, as quais tomo como minhas, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do Procurador.

*(Assinado digitalmente)*

Valmar Fonseca de Menezes