



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n°	16327.001110/2004-88
Recurso n°	157.972 Voluntário
Matéria	CSLL
Acórdão n°	103- 23.202
Sessão de	13 de setembro de 2007
Recorrente	COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL COOPERCITRUS - CREDICITRUS
Recorrida	4ª Turma/DRJ - Rio de Janeiro/RJ I

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: COOPERATIVA. RESULTADO DO ATO COOPERADO.

As sobras, entendendo-se como tal o resultado positivo do ato cooperado, não sofrem a incidência da CSLL por não se enquadrarem no conceito de lucro, base de cálculo dessa contribuição.

COOPERATIVA DE CRÉDITO. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ATO COOPERADO.

A realização de aplicações financeiras no mercado pela cooperativa de crédito, com vistas à obtenção de recursos para o cumprimento de seus objetivos estatutários constitui-se em ato cooperado, não cabendo a incidência da CSLL sobre os rendimentos daí decorrentes. (STJ, AgRg no Ag 755013-PR, DJ 22/06/2006).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL COOPERCITRUS - CREDICITRUS.,

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Guilherme Gomes Krueger, inscrição OAB/SC n° 75.798.



CANDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente



LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Relator

Formalizado em: 19 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Paulo Jacinto do Nascimento.



Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

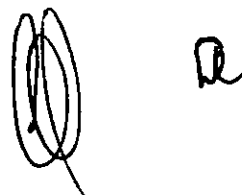
Da ação fiscal

Versa o presente processo sobre a controvérsia instaurada em razão da lavratura pela DEINF/SPO contra o interessado acima identificado do Auto de Infração relativo à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL - (fls. 72/77), no valor de R\$ 2.982.777,63, com a incidência de multa de ofício (75%) e demais acréscimos legais.

A autuação reporta-se aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, iniciando-se em 30/05/2003 (fls. 01 e 26).

Encontra-se acostado às fls. 68/71 o Termo de Verificação, datado de 17/09/2004 (fls. 83), cujo teor, em síntese, assim se reproduz:

- *O contribuinte, desde o ano de 1999 até 2002 vem excluindo, sistematicamente, da base de cálculo dessa contribuição, todo o resultado positivo obtido no exercício, relativos a atos cooperativos ou não. Tal exclusão é indevida, pois não está prevista na legislação da CSLL;*
- *As cooperativas de crédito regem-se pelas Leis n.ºs. 5.764/1971 e 4.595/1964, por se caracterizarem como instituições financeiras;*
- *Como no período fiscalizado houve alteração de alíquotas (fls. 63) há que se calcular a alíquota ponderada a ser aplicada nos valores do ano-calendário em que ocorreram mais de uma alíquota;*
- *Isso se deu em 1999 e 2000;*
- *Foram apuradas as alíquotas ponderadas fundamentadas nas receitas e aplicando o artigo 3º da IN SRF nº 81/1999 (fls. 65/66), onde foram obtidas as alíquotas ponderadas para seguidamente aplicá-las sobre as bases de cálculo anuais (fls. 67);*
- *O contribuinte fez as declarações anuais do IRPJ referente ao período fiscalizado. Não houve, porém, nestas declarações registro de CSLL devida;*
- *O mesmo ocorreu com as DCTF. Nenhum recolhimento do tributo foi feito referente ao período;*
- *Houve exclusão indevida na apuração do resultado do exercício, antes da provisão para o IR (base de cálculo da CSLL) conforme se observa às fls. 44; 50; 56 e 62 destes autos;*
- *Assim os valores anuais são os seguintes:*



Ano-calendário de 1999: R\$ 6.111.313,18;

Ano-calendário de 2000: R\$ 5.556.704,30;

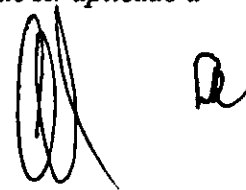
Ano-calendário de 2001: R\$ 7.773.523,35;

Ano-calendário de 2002: R\$ 12.444.811,33

Da impugnação

Em 04/10/2004 (fls. 84/97), a interessada apresentara impugnação (ciência do auto de infração ocorreu em 17/09/2004 – fls. 83), cujas razões de defesa abaixo se seguem:

- *Constitui-se em uma sociedade cooperativa de crédito, qualidade em que tem por objeto a prestação de serviços a seus associados no setor financeiro, visando o fomento de suas atividades próprias relativas à produção de bens agropecuários;*
- *É importante registrar, desde logo, que os referidos serviços são prestados, única e exclusivamente, aos produtores rurais que lhe são filiados, não o sendo, em hipótese alguma, prestados a terceiros;*
- *É lícito afirmar que somente pratica, no desenvolvimento de suas atividades, atos cooperativos, mesmo porque a prestação dos serviços que constituem o seu objeto social a terceiros, não associados, é vedada pelo Banco Central (Lei nº 5.764/1971, artigo 84);*
- *O fisco assim não entendeu, tendo considerado que as aplicações financeiras realizadas pela impugnante quando fora do sistema, ou seja, aquelas junto a instituições financeiras (não cooperativas) não podem ser havidas como atos cooperativos, em face do conceito destes atos, previsto no artigo 79 da legislação acima citada;*
- *Entende a impugnante que o lançamento não pode ser aceito, pois que manifesta a inexistência de fato gerador, ou seja, a ocorrência de lucro sobre o qual possa incidir o tributo;*
- *Os resultados positivos obtidos pela sociedade cooperativa nas operações praticadas com seus associados não são legalmente qualificados como lucro, o que é bastante para afastar de pronto a incidência de qualquer tributo que tenha por fato gerador aquele signo, como é o caso da CSLL;*
- *Ressalvando-se os ajustes correspondentes às adições e exclusões previstas no § 1º do artigo 2º da Lei nº 7.689/1988 para a apuração da base de cálculo da CSLL, a legislação aplicável a ambos os tributos é a mesma e o mesmo fundamento que impede a tributação, pelo imposto de renda, dos resultados obtidos pela cooperativa nas operações que pratica com seus associados, não pode deixar de ser aplicado à*



CSLL, na medida em que se refere à inexistência de lucro, pressuposto básico de ambas as exações;

- *Todas as operações praticadas com não associados, em havendo resultados positivos, determina a lei que eles sejam submetidos à incidência tributária, porque diversamente do que ocorre com os resultados obtidos nas operações praticadas com os associados, tipificam, para efeitos tributários, lucro sobre o qual incidirá não apenas a contribuição social sobre o lucro, mas também o IRPJ;*
- *Sobre os resultados decorrentes das operações praticadas pela cooperativa com seus associados não há incidência do imposto de renda e nem da CSLL porque ambos os tributos incidem sobre o lucro da pessoa jurídica, sendo indiscutível que os resultados apurados nas operações com associados (sobras) não são lucros, inexistindo naquela lei mínimo espaço para se confundir os dois conceitos;*
- *Não se alegue aqui, que, sendo a impugnante uma sociedade cooperativa de crédito e considerada, portanto, uma instituição financeira, estaria sujeita ao mesmo tratamento fiscal aplicável àquelas, não cooperativas, como se o fato de ser classificada pela legislação, como entidade financeira, fosse excludente do fato de ser constituída na modalidade de sociedade cooperativa;*
- *O argumento utilizado pelo fisco não reúne as mínimas condições de ser acolhido. A simples razão de observar a legislação das instituições financeiras, não a faz perder sua natureza legal de sociedade cooperativa;*
- *Além disso, ressalta que o ato cooperativo somente comporta esta denominação quando é praticado entre a cooperativa e seu associado ou entre duas cooperativas entre si, quando associadas para a consecução dos seus objetivos sociais. Contudo, ele requer, sempre e necessariamente, um outro ato, este de mercado, para que a cooperativa possa cumprir suas finalidades;*
- *A doutrina o nomeia como ato externo ou de contrapartida, absolutamente necessário à implementação do ato cooperativo, também denominado pela doutrina de ato interno e totalmente irrelevante para efeitos de tributos como a CSLL;*
- *Os atos externos são totalmente irrelevantes para efeito de imposto de renda ou qualquer outro tributo que tenha por base impositivo a obtenção de lucro;*
- *Desta forma, a cooperativa não poderia, sem se submeter à incidência do tributo, praticar qualquer operação fora do âmbito das relações com seus associados, o que seria um verdadeiro absurdo;*



- *O tributo só poderia incidir no caso de a cooperativa praticar um ato de mercado fora daqueles inerentes aos seus objetivos, pois neste caso ela estaria operando como qualquer outra empresa;*
- *Tratando-se a impugnante de uma cooperativa de crédito, as aplicações que realiza junto a instituições financeiras correspondem, precisamente, aos atos de contrapartida, pois os recursos aplicados têm origem no ato cooperativo, porque aportados exclusivamente de seus associados (a cooperativa não opera com terceiros), sendo totalmente equivocado pretender-se que tais operações sejam estranhas a sua atividade;*
- *Sendo ela uma cooperativa de crédito, referidas aplicações financeiras equivalem a uma operação de venda pela cooperativa de produção, por exemplo, dos produtos rurais recebidos de seus associados. A rigor, a única diferença estaria no produto operado por uma e por outra: naquela, a produção rural; nesta, os recursos financeiros (dinheiro) de seus associados;*
- *Entendem os tribunais que nas sociedades cooperativas de crédito toda a movimentação financeira constitui ato cooperativo;*
- *Tendo-se em conta que todas as operações da impugnante foram praticadas com seus associados e, considerando que a sua movimentação financeira junto ao mercado foi realizada sempre com vistas ao atendimento creditício de seus associados e não de terceiros, todo o resultado por ela obtido resulta do denominado ato cooperativo, não passível, portanto, de tributação pela CSLL;*
- *Requer a improcedência do referido lançamento.*

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão DRJ/RJOI (fls. 135/145) considerando o lançamento integralmente procedente em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

CSLL. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. APLICAÇÕES FINANCEIRAS.

As aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas de crédito em outras instituições financeiras, não cooperativas, não se caracterizam como atos cooperados e o seu resultado sujeita-se à incidência da contribuição social sobre o lucro líquido



Devidamente cientificada (fl. 150), a interessada recorre a este Colegiado (fls. 153/171) ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

Não houve questionamento em relação ao fato da cooperativa realizar apenas atos com cooperados, além de aplicações no mercado financeiro. Assim, ficou demonstrado que a atuação envolveu o resultado (sobras) do ato cooperado e os rendimentos de aplicações financeiras, por entender a Fiscalização que esses valores estariam sujeitos à incidência da CSLL.

Os conceitos de lucros e sobras não se confundem. No que se refere ao ato cooperativo, a diferença entre receitas, despesas e custos, apurada no encerramento do exercício, quando positiva, ainda que tenha a aparência de lucro, representam sobras oriundas de uma margem de segurança para cobrir os custos e as despesas, tendo em vista a preservação da continuidade da cooperativa. Diversamente do lucro, característico de uma sociedade comercial que o tem como norte, as sobras na cooperativa são destinadas à prestação de serviço ao associado para a melhoria de seu *status* econômico, e não para lucrar a suas expensas.

É fato que a Constituição Federal estipulou que a Seguridade Social é dever de todos. Sob esse prisma, a Carta Magna autorizou a instituição de contribuição social sobre o lucro das empresas. Entretanto, mesmo esse dever universal não permite ignorar que, em relação às cooperativas, o resultado decorrente da prática do ato cooperativo não estará abarcado pela autorização constitucional por faltar-lhe a finalidade comercial lucrativa.

Essa característica segrega inofismavelmente os dois conceitos ainda que, à vista do art. 2º da Lei nº 7.689/88, possam ambos representar resultado do exercício. Entendo que, perante a CSLL, as sobras das cooperativas estão protegidas pela não incidência. Na mesma linha, o art. 23, inciso II, da Lei nº 8.212/91 leva a essa conclusão ao estabelecer que a contribuição é calculada sobre o lucro.

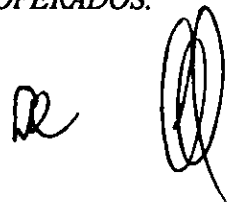
A jurisprudência do STJ vai na mesma linha:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COOPERATIVAS. RECEITA RESULTANTE DE ATOS COOPERATIVOS. ISENÇÃO. CABIMENTO.

Os resultados decorrentes da prática de atos com não associados das cooperativas estão sujeitos a tributação. Os resultados positivos obtidos em decorrência das atividades regulares das cooperativas estão isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social Sobre o Lucro. Recurso desprovido. Decisão unânime"

(Primeira Turma, RESP nº 170.371/RS, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ de 14.6.1999).

"TRIBUTÁRIO. COOPERATIVAS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO. RECEITAS RESULTANTES DE ATOS COOPERADOS. OMISSÃO. ART. 535, CPC.



1. Cuidando-se de discussão acerca de atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro.

2. A finalidade da jurisdição é compor a lide e não a discussão exaustiva ao redor de todos os pontos e dos padrões legais enunciados pelos litigantes. Incumbe ao Juiz estabelecer as normas jurídicas que incidem sobre os fatos arvorados no caso concreto (jura novit curia e da mihi factum data tibi jus). Inocorrência de ofensa ao art. 535, CPC.

3. Recurso não provido"

(Primeira Turma, REsp n. 152.546/SC, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ de 3.9.2001).

Assim, no que se refere às sobras é indubitável que não estão sujeitas à incidência da CSLL. Em relação às aplicações financeiras, se é realizada em instituição alheia ao sistema cooperativista, não vejo como enquadrar a operação no art. 79 da Lei nº 5.764/71 que define os atos cooperados. Por essa definição, a princípio, os valores em discussão não seriam definidos como tal.

Entretanto, a atividade julgadora não pode ser alheia ao posicionamento dos Tribunais superiores quanto à matéria tratada, mormente no caso de jurisprudência consolidada. Sobre o tema, o STJ pacificou o entendimento em sentido contrário ao até aqui exposto, na linha de aceitar, para as cooperativas de crédito, qualquer aplicação financeira como ato cooperado. Em manifestação recente, ao tratar da incidência do PIS e da Cofins sobre as aplicações financeiras das cooperativas de crédito aquele Órgão assim se manifestou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COFINS/PIS.

ISENÇÃO. COOPERATIVAS. MP Nº 1.858-9 (ATUAL MP Nº 2.158-35/2001). LC Nº 70/91. LEIS Nº 9.718/98 E 5.764/71. ATOS COOPERATIVOS VINCULADOS À ATIVIDADE BÁSICA DA ASSOCIAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA, INCLUSIVE SOBRE RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ART. 30 DA LEI Nº 11.051/2004. ORIENTAÇÃO DA 1ª SEÇÃO MAIS ABRANGENTE. PRECEDENTES.

ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/98: INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. DESNECESSIDADE DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA LEGAL PELO STJ. ANÁLISE DE VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Agravo regimental contra decisão que conheceu de agravo de instrumento para prover recurso especial, para que não incida a cobrança da COFINS e do PIS sobre os atos cooperativos das cooperativas de crédito, e na real amplitude destes, ou seja, inclusive sobre rendimentos de aplicações financeiras.



2. O acórdão a quo decidiu pela incidência da COFINS sobre os atos cooperativos da recorrente, em face das alterações promovidas pela Lei n.º 9.718/98.

3. Este Relator, com base em vasta e pacífica jurisprudência do STJ, vinha entendendo que:

- a isenção prevista na Lei n.º 5.764/71 só alcança os negócios jurídicos diretamente vinculados à finalidade básica da associação cooperativa, não sendo atos cooperativos, na essência, as aplicações financeiras em razão das sobras de caixa. A especulação financeira é fenômeno autônomo que não pode ser confundido com atos negociais específicos e com finalidade de fomentar transações comerciais em regime de solidariedade, como são os efetuados pelas cooperativas. A transação financeira bancária, embora praticada por uma 'cooperativa', não se caracteriza como ato cooperativo. Este é, apenas, o concluído com os seus associados. A isenção tributária decorre expressamente de lei, não suportando interpretação extensiva, salvo situações excepcionais;

(...)

. A isenção da COFINS é, exclusiva e unicamente, sobre os atos vinculados à atividade básica da cooperativa.

4. No entanto, no julgamento dos REsp's n.ºs 616219/MG e 591298/MG, afetados à 1ª Seção, esta Corte Superior uniformizou posicionamento no sentido de que:

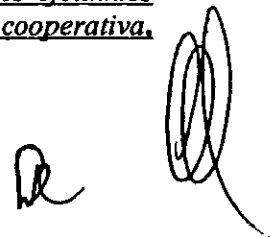
(.....)

- toda a movimentação financeira das cooperativas de crédito, incluindo a captação de recursos, a realização de empréstimos aos cooperados bem como a efetivação de aplicações financeiras no mercado, constitui ato cooperativo, circunstância a impedir a incidência da contribuição ao PIS. Salvo previsão normativa em sentido contrário (art. 86, parágrafo único, da Lei n.º 5.764/71), estão as cooperativas de crédito impedidas de realizar atividades com não associados;

(.....)

5. O objeto social de uma cooperativa de crédito consiste na movimentação financeira da cooperativa para e em benefício de seus associados, facultando-se a estes o acesso a melhores condições de crédito. Tais sociedades, atuando em prol de seus associados, objetivam libertarem-se do jugo do sistema bancário tradicional, que tem no lucro seu fim primeiro, com a cobrança de juros e tarifas altíssimas, aparecendo o dinheiro em todas as etapas de suas operações. O ato cooperativo da cooperativa de crédito envolve tanto a captação de recursos, quanto a realização de empréstimos efetuados aos cooperados, bem assim a movimentação financeira da cooperativa, no objetivo de viabilizar os empréstimos concedidos.

(.....)



8. Não há incidência de PIS/COFINS sobre os atos cooperativos das cooperativas de crédito, e na real amplitude destes, ou seja, inclusive sobre rendimentos de aplicações financeiras.

(.....)

11. Agravo regimental não-provido. (grifos acrescentados)

(AgRg no Ag 755013/PR; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2006/0057178-6. Relator Ministro José Delgado. Julgamento em 06/06/2006. DJ em 22/06/2006).

O Ministro Relator deixa clara a mudança de posicionamento. Afirma que sua opinião anterior era no sentido de que a transação financeira bancária não se constituía em ato cooperativo (item 3). Entretanto, alerta para a consolidação do entendimento do Tribunal em sentido inverso (item 4), motivo pelo qual acolhe essa nova postura.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de setembro de 2007

Leonardo de Andrade Couto
LEONARDO DE ANDRADE COUTO

