



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

Processo nº 16327.001466/2005-01
Recurso nº 173.845 Voluntário
Acórdão nº **1101-000.463 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de maio de 2011
Matéria CSLL - Cooperativas
Recorrente COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS
FUNCIONÁRIOS DA ABRIL
Recorrida 10ª Turma da DRJ/São Paulo-I

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.
SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA.

O resultado dos atos cooperados estão fora do campo de incidência da
tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencida a Relatora, Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior. Fez sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Murilo Marco (OAB/SP nº 238.689).

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Redator designado.

Processo nº 16327.001466/2005-01
Acórdão n.º **1101-000.463**

S1-C1T1
Fl. 179

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva e Nara Cristina Takeda Taga.

CÓPIA

Relatório

COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS FUNCIONÁRIOS DA ABRIL, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I, que por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE o lançamento formalizado em 26/09/2005, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 664.969,25, em razão de exclusões de R\$ 2.027.122,65 para o ano-calendário de 2002, e de R\$ 1.448.134,52 para o ano-calendário de 2003, computadas na apuração da base de cálculo da CSLL, anulando-a.

Destacou a autoridade lançadora que o artigo 2º e §§, da Lei 7.689/88, o art. 273, inciso II, do RIR/99, os arts. 1º e 2º da Lei 9.316/96, e o art. 28 da Lei 9.430/96, nada mencionam acerca da possibilidade das exclusões promovidas pela contribuinte, bem como não cogitam de não incidência de CSLL sobre os resultados das cooperativas de crédito, diferentemente do IRPJ, para o qual o art. 182 do RIR/99 traz tal previsão, desde que as sociedades cooperativas obedeçam ao disposto na legislação específica.

Em impugnação, a contribuinte argumentou que: 1) inexistente a figura lucro como objetivo da sociedade cooperativa; 2) o art. 87 da Lei nº 5.764/71 restringe a tributação às operações com não associados; 3) as normas do Banco Central proíbem a sociedade de realizar operações com não associados; 4) a jurisprudência é pacífica no sentido de que o resultado positivo dos atos cooperados não constitui lucro da cooperativa; 5) as aplicações financeiras, eventualmente realizadas, apenas se prestam a preservar o poder de compra da moeda, e seus resultados reverterem em favor dos associados; 6) a multa de ofício aplicada é confiscatória e não houve qualquer fato ilícito a justificar sua aplicação; 7) os juros de mora não devem incidir enquanto pendente de apreciação a impugnação administrativa; 8) a taxa SELIC é imprestável para cálculo dos juros de mora.

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

AUTO DE INFRAÇÃO. INCIDÊNCIA SOBRE AS SOBRAS. CABIMENTO. Na carência de lei complementar disciplinando o tratamento tributário do ato cooperativo, restou ao legislador ordinário e às instâncias normativas infralegais a regulamentação da matéria, os quais, através de diversos diplomas normativos, determinaram a incidência da CSLL, até 31/12/2004, sobre os resultados positivos obtidos com o ato cooperativo, as sobras, a partir de quando isentou-os.

MULTA DE OFÍCIO. VALIDADE. A multa de ofício de 75% sobre os valores apurados pela fiscalização decorre de lei e não há previsão para sua redução na fase impugnatória.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os juros de mora são devidos qualquer que seja o motivo determinante da falta, mesmo no período em que a exigibilidade esteja suspensa, sendo válida a aplicação da Taxa Selic por determinação legal.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade são de exclusiva competência do Poder Judiciário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 19/08/2008 (fl. 108), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 18/09/2008 (fls. 148/169), no qual, após abordar a desnecessidade de arrolamento de bens para seu conhecimento, reprisa os argumentos apresentados na impugnação.

Transcreve o art. 1º da Lei nº 7.689/88, e os arts. 1º e 79 da Lei nº 5.764/71, para destacar que os atos realizados com cooperados não têm finalidade mercantil e, assim não geram lucros. Considerando que a Fiscalização não apontou a prática de atos com não cooperados, e estando a contribuinte impedida de realizá-los, em razão de regulamentação específica do Banco Central do Brasil e do Conselho Monetário Nacional, conclui estar evidente a não incidência da CSLL sobre os valores consignados no auto de infração.

Acrescenta que o art. 22, §1º da Lei nº 8.212/91 equivocadamente equiparou as cooperativas de crédito às instituições financeiras para fins de cobrança da CSLL, ensejando tratamento desigual em afronta ao art. 5º, caput e o art. 150, II da Constituição Federal, mas isto na parte em que tais cooperativas se sujeitassem à tributação, ou seja, em decorrência da prática de atos não cooperados, *o que até que haja regulamento, por ora inexistente, não é possível.*

Destaca também a contradição presente no fato de os atos normativos e a interpretação jurisprudencial terem descaracterizado *as cooperativas de créditos como entidades bancárias assemelhadas*, ao restringirem suas atividades apenas aos atos cooperados. Considera, assim, falsa a premissa de que haja lucro, se a *sociedade não visa qualquer intuito mercantil a não ser promover benefícios aos seus próprios associados.*

Expressa também sua discordância: 1) quanto à possibilidade de o legislador ordinário disciplinar a matéria enquanto pendente de regulamentação a alínea “c” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal; 2) quanto à interpretação de que apenas a renda, e não o resultado, seria não tributável na forma da Lei nº 5.764/71; e 3) quanto ao desestímulo ao cooperativismo e a violação ao art. 174, §2º da Constituição Federal. Transcreve jurisprudência pacífica, em seu favor, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça.

Por fim, aborda o caráter confiscatório da multa aplicada, mormente se inexistente dolo ou fraude a justificá-la, defende a não incidência dos juros moratórios enquanto pendente de apreciação o recurso apresentado, e discorda da utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Cumpra inicialmente observar que a matéria em litígio nestes autos distingue-se daquela em debate no Supremo Tribunal Federal, sob o rito da repercussão geral, e assim não se sujeita ao disposto no Anexo II do Regimento Interno do CARF, a partir da alteração promovida por meio da Portaria MF nº 586/2010:

Art. 62-A. [...]

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Isto porque, trata-se aqui da incidência de CSLL sobre o resultado de atos cooperativos, e o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral de questão constitucional suscitada, em decisões de 21/10/2010 e 01/08/2009, assim ementadas, respectivamente:

TRIBUTÁRIO – PIS – COOPERATIVA DE TRABALHO – MP Nº 2.158-35/2001 LEIS Nº. 9.715/1998 E 9.718/1998 – INCIDÊNCIA SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS – REPERCUSSÃO GERAL – EXISTÊNCIA.

A controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nº 9.715 e 9.718, ambas de 1998, ultrapassa os interesses subjetivos das partes.

Repercussão geral reconhecida.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. COOPERATIVAS. MP N. 1.858/99. ATOS COOPERATIVOS. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA.

A questão posta nos autos – constitucionalidade das alterações introduzidas pela Medida Provisória n. 1.858/99, que revogou a isenção da Contribuição para o PIS e COFINS concedida pela Lei Complementar n. 70/91 às sociedades cooperativas – ultrapassa os interesses subjetivos da causa.

Repercussão Geral reconhecida.

Embora um dos argumentos adotados para afastar as exigências em debate no STJ seja, também, o art. 79 da Lei nº 5.764/71, no sentido de que os atos cooperativos não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas, não há dúvidas que as decisões proferidas naqueles casos estarão circunscritas ao âmbito de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não afetando exigências de CSLL, como a aqui veiculada.

Passando ao tema central de mérito, cumpre inicialmente observar que se trata, aqui, de exigência formalizada contra cooperativa de crédito, fundamentada nos seguintes dispositivos legais citados no Auto de Infração (fls. 12):

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º e 2º da Lei nº 9.316/96 e art.28, da Lei nº 9.430/96;

Art. 273-inciso II do RIR/99;

Art. 7º da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições;

Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições.

Para maior clareza, transcreve-se abaixo o conteúdo dos dois últimos dispositivos citados acima:

Medida Provisória nº 1.807-5, de 17 de junho de 1999

*Art.1º A alíquota da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, **devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**, fica reduzida para sessenta e cinco centésimos por cento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.*

[...]

*Art.7º A alíquota da CSLL, **devida pelas pessoas jurídicas referidas no art. 1º**, fica reduzida para oito por cento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1999, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo anterior.*

Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999

Art.6º A contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será cobrada com o adicional:

I - de quatro pontos percentuais, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de maio de 1999 a 31 de janeiro de 2000;

II - de um ponto percentual, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de fevereiro de 2000 a 31 de dezembro de 2002.

Por sua vez, a Lei nº 8.212/91, além de equiparar as cooperativas de créditos a instituições financeiras, dispôs especificamente sobre a incidência de CSLL nos seguintes termos:

LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

*§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, **cooperativas de crédito**, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste*

artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

[...]

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

[...]

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).¹¹

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

[...]

¹¹ *Alíquota elevada em mais 8% pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 e posteriormente reduzida para 18% por força da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (informações extraídas do sítio “http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm”, sem contemplar as alterações promovidas a partir da edição da Lei nº 9.718/98, que instituiu novo regime de incidência das contribuições sociais para estas pessoas jurídicas, e ensejou as alterações inicialmente mencionadas, veiculadas a partir da Medida Provisória nº 1.807).*

Relevante observar que a eventual inconstitucionalidade desta norma, por ofensa ao princípio da isonomia ou inobservância das preferências conferidas ao cooperativismo, não é questão a ser apreciada nesta instância de julgamento, como já pacificado no âmbito do CARF:

*Súmula **CARF nº 2**: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

E, diante desta peculiaridade, constata-se que o tema não está pacificado no âmbito Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujos julgados não apresentam unanimidade em favor dos contribuintes autuados, como revela o Acórdão nº 9101-00.207, exarado em sessão de 27/07/2009, no qual votaram por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional os I. Conselheiros Adriana Gomes Rego e Carlos Alberto de Freitas Barreto. Idêntica situação já se verificara no Acórdão nº 01-04.910, exarado em sessão de 12 de abril de 2004, no qual negaram provimento ao recurso da contribuinte os I. Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Marcos Vinícius Neder de Lima, bem como nos Acórdãos nº 01-04.445 e 01-04.381, exarados em sessão de 24 de fevereiro de 2003, nos quais votaram, respectivamente, por negar provimento ao recurso da contribuinte e dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, os I. Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Verinaldo Henrique da Silva e Zuelton Furtado. Também não se verifica unanimidade nos demais acórdãos proferidos pela CSRF (01-05.674, 01-05.874, 01-05.929) mencionados em memoriais apresentados pela recorrente por ocasião do julgamento.

De toda sorte, quanto à incidência da CSLL em face das sociedades cooperativas em geral, tem-se por contundentes e válidas as razões de decidir expressas em voto da I. Conselheira e Presidente Ana de Barros Fernandes, acolhido à unanimidade pela 1ª

Turma Especial desta 1ª Seção de Julgamento, e formalizado no acórdão nº 1801-00.259, em sessão de 05 de julho de 2010.

Assim, com a devida vênia, adota-se aqui os argumentos ali deduzidos e, a seguir, transcritos:

De início, cumpre esclarecer à recorrente que as contribuições sociais são tributos de natureza diversa dos impostos e não é pelo fato que a norma tributária esclarece que se aplicam as mesmas normas de apuração e de pagamento para o imposto de renda às contribuições sociais sobre o lucro líquido que as imunidades ou isenções também serão compartilhadas.

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 transcrever:

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 sobrepor 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 COMPROVE 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', 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, a seguir transcrito, 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 praticados com cooperados e não associados, para, subjetivamente, atribuir a incidência da CSLL sobre um e isentar o outro, antes da edição da norma.

[...]

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.

Data venia máxima quanto aos julgados citados pela recorrente, reprimido, que não comungam do raciocínio ora esposado, mas registro nesse decisório que não se pode invocar tratamento isonômico tributário entre contribuintes por causa destas decisões.

Nestes termos, para ser afastada a incidência da CSLL, necessário seria que a autuada fosse *entidade beneficente de assistência social*, e não apenas entidade sem fins lucrativos. E, quanto ao limite imposto pelo art. 111 da Lei nº 5.764/71, não poderia ele dispor sobre a isenção da CSLL se esta somente foi instituída pela Lei nº 7.689/88, sem que nenhuma ressalva se fizesse em favor das sociedades cooperativas.

Ainda, quanto às determinações legais e normativas que restringem a atividade da cooperativa de crédito a operações com cooperados, trata-se de aspecto irrelevante, na medida em que os argumentos antes expostos reconhecem a incidência da CSLL sobre todo o resultado das cooperativas.

Interessante observar, ainda, que a distribuição das sobras em favor dos cooperados – distinta da devolução de sobras de caixa, porque não correspondente a valores antes entregues pelos cooperados, mas sim decorrentes da partilha do resultado auferido pela cooperativa em suas atividades – enseja a tributação destes valores, no âmbito do imposto de renda, pelas pessoas físicas que auferem tais rendimentos. Já o recolhimento da contribuição social sobre o lucro não se verifica neste segundo plano, justificando sua incidência na apuração do resultado pela pessoa jurídica.

Válida, assim, a exigência da contribuição não recolhida, o que também impõe a aplicação da penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para tais circunstâncias, independentemente de intuito fraudulento. Quanto a seu caráter confiscatório, como antes já se mencionou, a Súmula CARF nº 2 declara a incompetência desta instância de julgamento para apreciação de arguição de inconstitucionalidade das normas tributárias.

Quanto à fluência dos juros de mora durante o contencioso administrativo, dada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário neste interregno, seu cabimento também já está definido em Súmula do CARF:

Súmula CARF nº 5: *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Por fim, no que tange à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, trata-se de matéria também já sumulada:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Em verdade, esta matéria já se encontrava antes sumulada no âmbito dos Conselhos de Contribuintes (Súmulas nº 4 do 1º e 3º Conselhos de Contribuinte, e nº 3 do 2º Conselho de Contribuintes), a ensejar a aplicação do que disposto no Anexo II do Regimento Interno do CARF:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

§ 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

Todavia a questão tornou-se tormentosa em razão das alterações regimentais recentemente promovidas, antes citadas, que não só passaram a determinar o sobrestamento do julgamento administrativo das matérias em debate no Supremo Tribunal Federal, sob o rito da repercussão geral, como também a determinar a observância do que assim decidido por este e pelo Superior Tribunal de Justiça no rito dos recursos repetitivos.

É o que consta do Anexo II do Regimento Interno do CARF, a partir da alteração promovida por meio da Portaria MF nº 586/2010:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes."

Ocorre que, relativamente à utilização da taxa SELIC para fins tributários, o Superior Tribunal de Justiça abordou a controvérsia, embora no âmbito de um dos Estados Membros da Federação, sob o rito dos recursos repetitivos e nos seguintes termos, extraídos do acórdão publicado em 25/11/2009, proferido nos autos do REsp 879844 / MG:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO EM LEI ESTADUAL. ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

2. A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de Lei Estadual que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais. (Precedentes: AgRg no Ag 1103085/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 03/09/2009; REsp 803.059/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 24/06/2009; REsp 1098029/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 29/06/2009; AgRg no Ag 1107556/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 01/07/2009; AgRg no Ag 961.746/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2009, DJe 21/08/2009)

3. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias.

4. O Supremo Tribunal Federal, em 22.10.2009, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário 582461, cujo thema iudicandum restou assim identificado:

"ICMS. Inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo. Princípio da vedação do bis in idem. / Taxa SELIC.

Aplicação para fins tributários. Inconstitucionalidade. / Multa moratória estabelecida em 20% do valor do tributo. Natureza confiscatória."

5. Nada obstante, é certo que o reconhecimento da repercussão geral pelo STF, com fulcro no artigo 543-B, do CPC, não tem o condão, em regra, de sobrestar o julgamento dos recursos especiais pertinentes.

6. Com efeito, os artigos 543-A e 543-B, do CPC, asseguram o sobrestamento de eventual recurso extraordinário, interposto contra acórdão proferido pelo STJ ou por outros tribunais, que verse sobre a controvérsia de índole constitucional cuja repercussão geral tenha sido reconhecida pela Excelsa Corte (Precedentes do STJ: AgRg nos EREsp 863.702/RN, Rel. Ministra Laurita Vaz, Terceira Seção, julgado em 13.05.2009, DJe 27.05.2009; AgRg no Ag 1.087.650/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 31.08.2009; AgRg no REsp 1.078.878/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 06.08.2009; AgRg no REsp 1.084.194/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05.02.2009, DJe 26.02.2009; EDcl no AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 805.223/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 24.11.2008; EDcl no AgRg no REsp 950.637/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 21.05.2008; e AgRg nos EDcl no REsp 970.580/RN, Rel. Ministro Paulo Gallotti, Sexta Turma, julgado em 05.06.2008, DJe 29.09.2008).

7. Destarte, o sobrestamento do feito, ante o reconhecimento da repercussão geral do thema iudicandum, configura questão a ser apreciada tão somente no momento do exame de admissibilidade do apelo dirigido ao Pretório Excelso.

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela

parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso Especial provido. Acórdão submetido ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

De outro lado, como acima mencionado, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral no âmbito do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, quanto à aplicação da taxa SELIC para cálculo de juros de mora, mas isto associado a outros temas pertinentes à legislação tributária de outro Estado Membro da Federação. Transcreve-se, abaixo, a ementa do acórdão de 23/10/2009:

TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. Inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo. Princípio da vedação ao bis in idem. TAXA SELIC. Aplicação para fins tributários. MULTA. Fixação em 20% do valor do tributo. Alegação de caráter confiscatório. Repercussão geral reconhecida. Possui repercussão geral a questão relativa à inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, ao emprego da taxa SELIC para fins tributários e à avaliação da natureza confiscatória de multa moratória.

Relevante observar que restando vencido o Ministro Relator Cezar Peluso, ao votar pelo não reconhecimento da repercussão geral, no que foi acompanhado apenas pelo Ministro Joaquim Barbosa, os votos declarados em favor deste reconhecimento, pelos Ministros Marco Aurélio e Ellen Gracie, apenas mencionaram o cabimento da repercussão geral relativamente às outras duas matérias tratadas no recurso extraordinário – inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo e validade da multa moratória de 20% - nada mencionando acerca dos questionamentos dirigidos à aplicação da taxa SELIC, aspecto somente citado no relatório e na ementa acima transcrita.

Em suma, poder-se-ia cogitar de três soluções possíveis para o litígio em torno da utilização da taxa SELIC, nestes autos, para cálculo dos juros de mora: manutenção da exigência em razão da aplicação da súmula CARF nº 4, manutenção da exigência em razão da aplicação da decisão do Superior Tribunal de Justiça, ou sobrestamento do julgamento em razão da decisão do Supremo Tribunal Federal.

Considerando, porém, que as decisões dos Tribunais Superiores têm em conta hipóteses fáticas nas quais a aplicação da taxa SELIC é determinada por lei estadual, deve prevalecer aqui a aplicação da Súmula CARF nº 4, que especificamente trata da aplicação de legislação no âmbito federal.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Voto Vencedor

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/07/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/08/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 21/08/2013 por VALMAR FONSECA DE MENEZES
Impresso em 03/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Discute-se a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL sobre os resultados positivos decorrentes de atos cooperativos.

A autoridade fiscal alega que a legislação do Imposto de Renda prevê desoneração da tributação do IRPJ para as cooperativas de crédito no que tange aos atos cooperativos, definidos no artigo 79, a Lei 5.764/71; mas não no que se refere à CSLL. Desse entendimento não partilhamos.

A Lei n. 7.689/88, que criou a contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas (art. 1º), tem seu fundamento de validade no art. 195, inciso I, alínea “c”, da Constituição, que concedeu autorização à União para instituir a contribuição sobre o lucro das empresas ou entidades a elas equiparadas na forma da lei.

Não só não há lei que equipara as sociedades cooperativas a empresas, como a Lei n. 5.764/71 dispõe expressamente que elas têm natureza civil.

Lucro é conceito de direito privado, significado o resultado positivo da empresa, a ser partilhado entre os sócios na proporção de sua participação no capital social. Em se tratando de conceito utilizado expressamente na Constituição para definir competência, não pode ele ser alterado sequer pela lei tributária, quanto mais pelo intérprete. Se a própria lei que instituiu o regime jurídico das cooperativas define sua natureza como civil, sem fins lucrativos, é óbvio que o resultado positivo dos atos cooperados (sobras líquidas), que retorna aos associados na proporção das operações por ele realizadas (inciso VII do art. 4º), não é “lucro de empresa”, mas resultado do associado.

Não se pode perder de vista que o suporte fático da CSLL é o lucro, e que a sociedade cooperativa não tem fins lucrativos (art. 3º da Lei n. 5.764/71), na medida em que é constituída para prestar serviços aos associados, tendo natureza civil (art. 4º). Tem-se, portanto, que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria (art. 79), de maneira que não há como sujeitar à contribuição social sobre o lucro líquido o resultado positivo (sobras líquidas) obtido nos chamados atos cooperados.

Altissonante é a jurisprudência administrativa, como se verifica o entendimento exposto, dentre outros, nos acórdãos cujas ementas ficam aqui reproduzidas:

“CSLL. COOPERATIVAS. O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integram a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Recurso provido.” (Ac. n. 9101-00.308, de 25 de agosto de 2009)

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COOPERATIVA DE CRÉDITO. A exigência da Contribuição Social Sobre o Lucro das Cooperativas de Crédito só tem fundamento quando determinada sobre o resultado oriundo das operações realizadas com não cooperados, não podendo prosperar o lançamento que toma por base o resultado líquido

apurado com atos cooperativos, conceituados como sobras, em virtude de não estar configurada a hipótese de incidência desta contribuição, pela inexistência de lucros. A circunstância de as cooperativas de crédito enquadrarem-se como instituições financeiras, segundo o artigo 22, §1º, da Lei nº 8212/91, não resulta em legitimar a tributação segundo o resultado dos atos cooperados.” (Ac. n. 9101-00.207, de 27 de julho de 2009)

“CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - OPERAÇÕES COM COOPERADOS - SOBRAS LÍQUIDAS - NÃO INCIDÊNCIA - A base de cálculo da contribuição social é o lucro líquido ajustado. Se a fiscalização não demonstra que a cooperativa auferiu receitas em operação com não cooperados, não há lucros passíveis de incidência da contribuição, nos precisos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689/88, c/c com os arts. 79 e 111 da Lei nº 5.764/71. Recurso voluntário conhecido e provido.” (Ac. n. 105.16.587, de 04 de julho de 2007)

Como o resultado positivo dos atos cooperados (com associados) não constituem lucro da sociedade, as sociedades cooperativas só são contribuintes da CSLL se praticarem atos não cooperativos, e apenas sobre o resultado. Por essas razões, entendemos não haver como sujeitar à contribuição social sobre o lucro líquido o resultado positivo (sobras líquidas) obtido nos chamados atos cooperados.

Afastada a exigência do principal ficam insubsistentes a multa de ofício e os juros de mora.

Diante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Redator designado