



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.004002/2002-03
Recurso nº. : 145.748
Matéria : CSLL – Exs: 1999 a 2002
Recorrente : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DO
GRUPO BASF LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA DA DRJ – CAMPINAS – SP.
Sessão de : 21 de junho de 2006
Acórdão nº. : 101-95.599

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO –
COOPERATIVA DE CRÉDITO – O fato de as cooperativas
de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras
arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a
tributação do resultado dos atos cooperados por elas
praticados. O ato cooperado não configura operação de
comércio, seu resultado não é lucro e está situado fora do
campo de incidência da Contribuição Social instituída pela
Lei nº 7.689/88.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
voluntário interposto por COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DO
GRUPO BASF LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira 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.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 SET 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO
RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA
MARIA FARONI e CAIO MARCOS CÂNDIDO.

PROCESSO Nº. : 16327.004002/2002-03
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.599

Recurso nº. : 145.748
Recorrente : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DO
GRUPO BASF LTDA.

RELATÓRIO

COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DO GRUPO BASF LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, por meio da petição de fls. 119/140, do Acórdão nº 7.887, de 03/12/2004, prolatado pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, (fls. 109/115), que julgou procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de CSLL, fls. 05.

Informa o Termo de Verificação Fiscal (fls. 14/16), que a recorrente, desde o ano de 1998 até 2001, vinha excluindo, sistematicamente, da base de cálculo da contribuição social, todos os resultados positivos referentes tanto aos atos cooperativos como aos atos não cooperativos.

Diante disso, a autoridade autuante procedeu ao lançamento de ofício com base no resultado líquido apurado pela cooperativa em cada um dos períodos-base em questão.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 43/59.

A colenda turma de julgamento de primeiro grau decidiu, por unanimidade de votos, manter integralmente a exigência nos termos do aresto acima citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

SOCIEDADES COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

As sociedades cooperativas devem calcular a contribuição social sobre todo o resultado obtido no período-base, ou seja, aquele proveniente de todas as operações efetuadas decorrentes de atos cooperados e não cooperados. A não incidência em relação resultado advindo da prática de atos

cooperados prevista na Lei nº 5.764, de 1971, não alcança a CSLL.

Processo Administrativo Fiscal

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CSLL SOBRE OS RESULTADOS POSITIVOS DA COOPERATIVA E TAXA SELIC.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

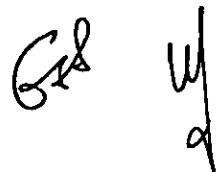
NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

A responsabilidade por infração à legislação tributária independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato praticado.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 24/03/2005 (fls. 118), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 01/04/2005 (fls. 119), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a decisão recorrida afirma que as sociedades cooperativas devem calcular a contribuição social sobre todo o resultado obtido no período-base, seja ele proveniente ou não de atos cooperados, entendendo que a não incidência em relação ao resultado advindo da prática de atos cooperados não alcançaria a CSLL;
- b) que se trata de sociedade cooperativa de crédito, sendo os seus atos igualmente cooperativos, os quais não são atingidos pela tributação em questão, sendo certo que, entendimento contrário fere o princípio da isonomia, bem como outros princípios básicos do direito, no qual se estabelece que somente pode haver tributação quando ocorrido o fato jurídico tributário, havendo ainda outras razões para afastar as conclusões da decisão recorrida;
- c) que as cooperativas não se confundem com as demais sociedades, sejam de que forma forem constituídas, pois as cooperativas têm uma finalidade única que é a prestação de serviços aos seus próprios associados;
- d) que os atos cooperados são as operações realizadas entre as cooperativas e seus associados, sendo uma característica peculiar que não se confunde com a atuação das outras sociedades existentes;



- e) que a preocupação da legislação com as cooperativas é clara, isto porque o objeto social da cooperativa consiste basicamente em proporcionar, através da mutualidade, assistência financeira aos seus associados em suas atividades específicas, com a finalidade de fomentar a produtividade, seja ela urbana ou rural, bem como a circulação e industrialização. Para os fins da cooperativa, o ato cooperativo de uma cooperativa de crédito envolve a captação de recursos quanto o empréstimo efetuado ao cooperado, como também a movimentação financeira da cooperativa, tudo com a finalidade de viabilizar os empréstimos e financiamentos concedidos. Nesse sentido que, diferentemente das demais sociedades, a movimentação de dinheiro, via captação de recursos, empréstimos e aplicações financeiras, são da íntima e própria essência do ato cooperativo das cooperativas de crédito, que tem por objeto o próprio dinheiro, como elemento essencial à assistência ao quadro social;
- f) que, com a incidência da CSLL sobre os atos cooperados, como ocorreu neste caso, resta infringida a diretiva constitucional por onerar injustificadamente o trabalho da recorrente;
- g) que é inconstitucional a Lei nº 8212/91 que, em seu artigo 22, equiparou as cooperativas às instituições financeiras;
- h) que é inconstitucional a aplicação da taxa SELIC para a cobrança dos juros moratórios;
- i) que a multa de ofício de 75% somente deve prevalecer se o contribuinte agiu de má-fé para obter vantagens ilícitas com determinados atos praticados, estando equivocada a r. decisão de primeiro grau.

Após o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo, conforme despacho de fls. 149, da DEINF em São Paulo - SP, foram os presentes autos encaminhados para este Primeiro Conselho de Contribuintes para a apreciação do recurso voluntário interposto pela contribuinte.

É o Relatório.



V O T O

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

O recurso é tempestivo, portanto, deve ser conhecido.

Como visto do relatório, tratam os autos de lançamento de ofício, a título de contribuição social sobre o lucro líquido levado a efeito contra cooperativa de crédito, ora recorrente.

A Lei nº 5.764, de 16/11/71, que rege os princípios tributários das sociedades cooperativas, prevê em seu artigo 4º, que as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, e que têm por objetivo social a prestação de serviços aos associados.

No citado dispositivo legal, foram estabelecidas algumas características específicas para essa espécie de associação, que as distinguem das demais empresas, quais sejam:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da assembléia geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da assembléia geral;

VIII - indivisibilidade dos Fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

CAPÍTULO III - Do Objetivo e Classificação das Sociedades Cooperativas

Art. 5º - As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.

Parágrafo único. É vedado às cooperativas o uso da expressão "banco".

Por outro lado, a Lei 5.764, tratou de definir os atos cooperativos como sendo aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, para a consecução dos objetivos sociais, prevendo que tais atos não se confundem com operações de mercado, tampouco contrato de compra e venda de produto ou mercadoria (art. 79).

O artigo 168 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, dispõe que *"As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, arts. 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71)"*.

Nesse sentido, os artigos 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71, estabelecem:

"Art. 85 - As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86 - As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e esteja de conformidade com a presente Lei.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

Art. 87 - Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos arts. 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.

Art. 88 - Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares."

O artigo 111 da mesma lei, determina que serão tributáveis os resultados positivos das operações de que tratam os citados artigos 85, 86 e 88.

A norma tributária que estabelece a incidência do IRPJ e da CSLL, em relação às pessoas jurídicas, tem como pressuposto básico a existência do lucro. Assim, o lucro vem a ser o suporte fático da tributação, tanto do imposto de renda, quanto da contribuição social, os quais serão apurados segundo as leis fiscais.

Por seu turno, as sociedades cooperativas, quando apuram os resultados das atividades com os cooperados, por conceituação legal, têm como resultado as chamadas *sobras*, as quais não conduzem à apuração de lucro tributável, pois o elemento *lucro*, somente é determinável nas condições do art. 111 da Lei 5.764, ou seja, nas operações realizadas com não associados.

Assim, para que ocorra a incidência dos tributos referidos, é necessário que se faça uma separação dos atos regulares de cooperativa daqueles realizados com não associados, sendo passível de tributação somente os últimos.

No caso em tela, estamos a apreciar a exigência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88, em relação aos resultados obtido pela sociedade cooperativa nas operações com seus cooperados. Cumpre ressaltar que a

PROCESSO Nº. : 16327.004002/2002-03
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.599

fiscalização não trouxe aos autos quaisquer elementos que caracterizem que a recorrente tenha praticado operações com não associados, tampouco levantou essa possibilidade, portanto, a questão encontra-se limitada às operações definidas como atos cooperados.

Assim é que a participação relativa nas sobras e (ou) no rateio das perdas se dá em razão do contributo individual de cada cooperado e não como função de participação relativa no capital.

Lucro é expressão assente na doutrina e nas hostes fiscais designativa de remuneração de capital, que não é o caso aplicável, como se viu, às cooperativas, que fazem retornadas sobras aos seus associados na proporção das operações que com ela realizem.

Sobre a incidência da contribuição social sobre resultados de atos cooperativos, existe uma série de julgados administrativos e judiciais, onde se pode concluir que o entendimento predominante, caminha no sentido de que dita contribuição não incide sobre o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações que constituem atos cooperados. Na grande maioria das decisões esse resultado não configura lucro, que por definição legal constituiria sua base de incidência. A Contribuição Social incide, por conseguinte, sobre o resultado positivo obtido pelas cooperativas nos demais atos, os chamados atos não cooperados, estes sim representativos de lucro.

Sobre o assunto, cabe citar o pronunciamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão nº CSRF/01-1.759, assim ementado:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - SOCIEDADES COOPERATIVAS -
O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição Social. Exegese do artigo 111 da Lei nº 5.764/71 e artigos 1º e 2º da Lei nº 7.689/88."



No caso em tela, existe um aspecto específico, pois o lançamento levado a efeito pelo Fisco incidiu sobre uma cooperativa de crédito. A interpretação dada pela fiscalização e acolhida pela decisão de primeira instância, refere-se ao fato de que a contribuição social sobre o lucro incide nos resultados apurados pelas cooperativas de crédito, e que estariam incluídas entre as pessoas jurídicas referidas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91. Seriam, pois, instituições financeiras, regidas pelas normas próprias dessas instituições, e obrigadas a apurar a CSL de acordo com as regras aplicáveis a essas instituições.

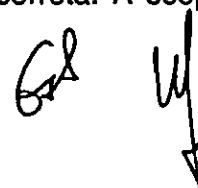
Tal entendimento não é novo, tendo a colenda Terceira Câmara deste Colegiado decidido nesse sentido (Ac. nº 103-20.095, sessão de 15.09.99).

Em sentido oposto, ao qual entendo ser o melhor entendimento sobre a matéria, decidiu a Oitava Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 23/01/2001, relatora a ilustre Conselheira TANIA KOETZ MOREIRA, nos termos do Acórdão nº 108-06.365, assim ementado:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA DE CRÉDITO – O fato de as cooperativas de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do resultado dos atos cooperados por elas praticados. O ato cooperado não configura operação de comércio, seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88.”

Tomo a liberdade de extrair do voto condutor os seguintes ensinamentos:

“Na verdade, a Lei nº 8.212/91 em nada alterou o regime tributário das cooperativas de crédito. Sua equiparação às instituições financeiras não nasceu aí. Já a Lei nº 4.595/64, que dispôs sobre a “Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias” e criou o Conselho Monetário Nacional, as incluía expressamente no Capítulo IV – “Das Instituições Financeiras”. A legislação posterior, inclusive a regulamentação expedida pelo Banco Central do Brasil, também tratou das cooperativas de crédito juntamente com as instituições financeiras. Aliás, a palavra “equiparação” não é a mais correta. A cooperativa de



crédito não é equiparada às instituições financeiras; ela é uma instituição financeira.

Mas isto não é o ponto primordial da questão, pois o fato de serem cooperativas de crédito, ou seja, instituições financeiras, não lhes tira a natureza de cooperativas. Foi feliz a Recorrente ao afirmar, em seu arrazoado, que a cooperativa de crédito não deixa de ser cooperativa pelo fato de ser de crédito.

Com efeito, a Lei nº 5.764/71, que regula a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, também refere-se expressamente às cooperativas de crédito, atribuindo ao Banco Central a competência para seu controle e fiscalização. As cooperativas de crédito estão, portanto, sujeitas ao regime instituído pela lei própria do cooperativismo, a Lei nº 5.764/71, que não foi alterada nem revogada pela Lei nº 8.212/91 ou por qualquer outra que lhe sucedeu.

Cabe aqui um parêntese para registrar que, se se cogitasse de que a Lei nº 8.212/91 tivesse revogado ou alterado a Lei nº 5.764/71, na parte concernente à tributação das cooperativas de crédito, fatalmente nos depararíamos com a exigência constitucional de que o assunto seja objeto de lei complementar. O artigo 146 da Constituição Federal de 1988 reservou à lei complementar o estabelecimento de "normas gerais em matéria de legislação tributária", especialmente sobre "o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas" (inciso III, alínea c). Assim, a Lei nº 5.764/71 passou a ter seu fundamento de validade na nova Carta, com o status e a rigidez de lei complementar, pelo menos no que diz respeito ao tratamento tributário do ato cooperativo."

O artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, diz que:

"§ 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 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo."

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sofreu um aumento de alíquota nos termos da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 que

estabeleceu: “... dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”. A seguir, a Emenda Constitucional nº 10/96 ampliou o prazo de vigência da alíquota majorada, também valendo-se do artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, no sentido de estabelecer quais seriam os contribuintes alcançados. Contudo, mantendo a definição de contribuintes da citada contribuição.

O artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, estabelece o tratamento específico para as instituições nele mencionadas, ou seja, as chamadas instituições financeiras, estando ali incluídas as cooperativas de crédito no que respeita aos atos sujeitos à tributação, quais sejam, os atos praticados com não cooperados.

O próprio artigo 79 da Lei nº 5.764/71, que define o que são atos cooperativos, estabelece em seu parágrafo único que “o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”. Ou seja, o resultado do ato cooperativo não configura lucro da sociedade cooperativa. Ao praticar tais atos, a cooperativa apura as sobras líquidas a serem distribuídas aos cooperados na proporção das operações realizadas.

É necessário estabelecer a diferença entre as sobras líquidas apuradas nos termos do dispositivo legal acima descrito e o lucro apurado nas atividades não cooperadas, pois as sobras referem-se aos resultados das operações realizadas com os associados.

Assim, não sendo configurado como lucro o resultado positivo apurado nos atos com cooperados, pelas sociedades cooperativas, inclusive as de crédito, referido resultado encontra-se fora do campo de incidência da Lei nº 7.689/88, que criou a contribuição social sobre o lucro, cujo artigo 1º prevê:

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

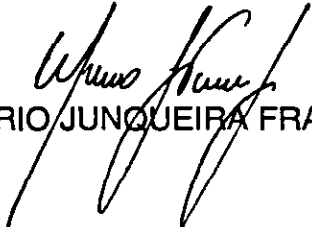


PROCESSO Nº. : 16327.004002/2002-03
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.599

Nesse caso é inaplicável a disposição legal acima, pois a base de cálculo da contribuição social é o lucro líquido.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

