



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

Processo nº 18471.002512/2003-81
Recurso nº 000000 Voluntário
Acórdão nº **1202-000.647 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de novembro de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente COOPERATIVA DE TRABALHO DE PROFISSIONAIS DE SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: SOCIEDADE COOPERATIVA. ATOS COOPERATIVOS. NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL.

A sociedade cooperativa que realiza operações típicas dos atos cooperados, com amparo na legislação cooperativista, não sofrem a incidência do IRPJ, nos termos do art. 182 do RIR/99. A cooperativa tem regime jurídico próprio no tratamento legal concedido sobre os resultados decorrentes dos atos cooperativos, não se subsumindo à hipótese de incidência da CSLL prevista no art. 1º da Lei nº 7.689/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Carlos Alberto Donassolo, Geraldo Valentim Neto e Viviane Vidal Wagner. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta.

Relatório

Trata o processo da exigência do IRPJ e da CSLL de Sociedade Cooperativa, formalizada em Autos de Infração, relativos aos anos de 1998 à 2002, com a aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora, com base na Taxa Selic, o que totalizou o valor de R\$ 214.765,27, fls. 39 e seguintes.

De acordo com o relatado no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 35 a 38, a autuação ocorreu porque o quadro de profissionais da interessada (Tecnocoop Serviços) presta serviços junto a terceiros, não associados e a contratação desses serviços ocorre por intermédio de um dos seus associados, a Cooperativa de Trabalho de Trabalho de Assistência Técnica a Equipamentos de Processamento de Dados Ltda (Tecnocoop Informática). Assim, a autoridade fiscal entendeu, que a autuada não teria direito à isenção fiscal, conforme se percebe na transcrição de parte do seu relatório:

“Referido contribuinte - para facilitar identificação chamado aqui Tecnocoop Serviços, foi criado por interesses da Cooperativa de Trabalho de Assistência Técnica a Equipamentos de Processamento de Dados Ltda (Tecnocoop Informática, para simplificar) e seus associados, conforme ata da reunião de 13 de junho de 1996, com os objetivos definidos no Estatuto Social também aprovado.

Com a finalidade de alcançar seus objetivos, a Tecnocoop Informática contrata junto a terceiros, não associados, serviços que são executados pelo quadro técnico de profissionais associados a Tecnocoop Serviços.

Deste modo, os serviços assim contratados são diretamente prestados pelos associados da Tecnocoop Serviços a usuário não associado, algumas das vezes lotados no cliente, ou seja, desempenhando atividades nas suas próprias instalações, nas várias localidades do país. Em face destas contratações, a Tecnocoop Informática promove sistematicamente repasses de recursos a Tecnocoop Serviços, os quais se destinam ao pagamento dos cooperados a título de remuneração dos serviços executados e das demais despesas.

Os recursos destinados a citados pagamentos são contabilizados a título de adiantamento, em contrapartida de conta corrente mantida entre as partes, sendo o citado adiantamento posteriormente lançado como receita de serviços prestados.

O procedimento adotado nas operações realizadas pela cooperativa não satisfaz aos requisitos do princípio cooperativista. Isto porque, sendo a Tecnocoop Serviços uma cooperativa classificada na modalidade de Cooperativa Singular (mínimo de 20 associados), o ato cooperativo se caracteriza pela prestação direta dos serviços aos associados, como assim define o art. 7º. da Lei 5.764/71. Por conseguinte, não tendo sido os tomadores dos serviços contratados pela Tecnocoop Informática qualificados como cooperados ou associados das cooperativas envolvidas nas operações realizadas, tem-se a considerar a

convicção formada de que os requisitos básicos do ato cooperativo não foram satisfeitos.” (grifei)

Ao considerar todo o resultado do exercício apurado como tributável, a Autoridade Fiscal procedeu a glosa, na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL, dos valores excluídos no LALUR a título de “Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas”, fls. 76 e seguintes.

Em seguida, por bem resumir a impugnação apresentada, passo a adotar o relatório do Acórdão nº 12-14.044 da DRJ/Rio de Janeiro I, de fls. 415 a 428, o qual transcrevo na parte que mais interessa:

“5 Irresignado, o interessado apresenta, às fls.99/142 e 257/298, a impugnação aos lançamentos.

6 Diz que é sociedade cooperativa, constituída em conformidade com a Lei nº 5.764/1971, sem fins lucrativos, atuando nas "áreas de assistência técnica de equipamentos eletro-eletrônicos e de informática, projeto e implementação de redes de computadores, desenvolvimento, produção e manutenção de sistemas de programas de computadores, entre outras".

[...]

8 Alega que celebrou contrato com a Cooperativa de Trabalho de Assistência Técnica e Equipamentos de Processamento de Dados Ltda, para a prestação de serviços, onde se vê que uma das cooperativas está angariando tomadores de serviços e outra se beneficiando com os cooperados.

9 Mude que o ato cooperativo não é operação de mercado, e que o seu produto não é faturamento ou receita, mas "quando o faz pretende beneficiar exclusivamente seu cooperado, não havendo que se exigir tributos dela, como se agisse como sociedade comercial", aspecto que, segundo o interessado, o autuante ignorou, já que o fato de firmar contratos com terceiros não desnatura a relação entre duas cooperativas, em que cooperados da primeira prestam serviços à segunda, nos moldes do art. 79 da Lei nº 5.671/1974.

[...]

11 Aduz que não é a cooperativa que está prestando serviços à outra cooperativa, mas, os próprios cooperados, enquanto trabalhadores autônomos, e que, sendo assim, não se pode impor tributação sobre numerários que beneficiam os cooperados e não as cooperativas, porquanto o único numerário que permanece na cooperativa são as taxas de administração arcadas pelo cooperado, e que não podem sofrer imposição de IRPJ porque são atos cooperativos, cobertos pela isenção prevista no art. 111 da Lei nº 5.764/1971.

12 Observa que, nos termos de seu balanço patrimonial, no que chama momentos 1 a 3 de suas atividades, presta serviços a seus cooperados, buscando aproximá-los do mercado de trabalho, firmando contratos, acordos e ajustes em nome deles, que prestarão o serviço contratado, conforme art.2º, § 2º, inciso IV de seu Estatuto e cláusula 2.2.do contrato firmado entre a Cooperativa e a tomadora de serviços.

13 Nos momentos 4 e 5, afirma que recebe da tomadora de serviços os rendimentos dos serviços prestados e os repassa aos cooperados, descontando a taxa de administração prevista no art. 80 da Lei 5.761/1974 (diz que, na Demonstração

do Resultado do Exercício de 2002, o item Receita para a Transferência da Produção — R\$ 17.053.58,79 representa os valores que foram pagos pela tomadora, enquanto que o item Receita Líquida de Serviços — R\$ 17.343.133,29 são os repassados aos cooperados).

[...]

15 Diz que se trata de relação que envolve duas cooperativas em atos cooperativos, que não têm finalidade lucrativa e não são operações de mercado, nos exatos moldes do art. 79 da Lei nº 5.764/1971, razão por que não se pode cogitar a incidência do Imposto de Renda, que exige a incidência de lucro, nem da CSLL, "onde não há fato gerador que dê ensejo ao nascimento da relação jurídico-tributária".

16 Afirma que o que obtém são sobras, cujo conceito não se confunde com o de lucro, conquanto sobra é a devolução para o cooperado do valor pago para a obtenção de recursos, o que não caracteriza acréscimo patrimonial aos associados da cooperativa, enquanto que lucro é resultado positivo.

[...]

20 Alega que o STJ vem decidindo que não estão sujeitos à tributação os resultados obtidos na prática de atos cooperativos, e que todas as operações realizadas pela cooperativa como longa manus dos cooperados, inerentes ao objeto social, estão inseridas no conceito de ato cooperativo, impossibilitando a incidência de IRPJ em tais operações.

21 Afirma que o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, é inconstitucional, porque a multa de 75% é um verdadeiro abuso. Ofende a propriedade, tem caráter confiscatório e lesa o contribuinte, além de exceder em muito a proporcionalidade do que caberia para atender ao interesse público, razão por que deve ser diminuída, para se adequar à Constituição Federal.

22 Diz que a taxa Selic viola: o princípio da indelegabilidade tributária, porque é determinada pelo Banco Central; o da segurança jurídica, porque está vinculada a acontecimentos e a fatos econômicos nacionais e mundiais, e o da anterioridade (conforme voto do Ministro Relator Franciulli Netto, nos autos do Recurso Especial 215.881). [...] “

Na sequência, foi emitido o Acórdão nº 12-14.044 da DRJ/Rio de Janeiro I, de fls. 415 a 428, com o seguinte ementário:

INCONSTITUCIONALIDADE. TAXA SELIC

O exame da constitucionalidade das leis compete exclusivamente ao Poder Judiciário.

COOPERATIVAS INCIDÊNCIA CARÁTER OBJETIVO.

Os atos que não se enquadram na definição legal de ato cooperativo estão sujeitos à incidência de IRPJ.

CONTRIBUINTE. COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA.

As sociedades cooperativas sujeitam-se à incidência de CSLL.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE CONFISCO.

A alegação de ofensa ao princípio da vedação de confisco refere-se apenas a tributos.

MULTA DE OFICIO. SETENTA E CINCO POR CENTO

Decorre de mandamento expresse de lei a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) em caso de lançamento de ofício.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC

Os impostos e as contribuições sociais não pagos até o vencimento serão acrescidos de juros de mora, equivalentes à taxa referencial SELIC para títulos federais.

Lançamento Procedente

Os principais fundamentos utilizados no voto condutor do acórdão recorrido, podem ser assim resumidos, conforme transcrição que segue:

“33 Não obstante isso, a citada Lei nº 5.764, de 1971, também permite às cooperativas a prestação de serviços a não-associados, senão vejamos:

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

34 E é a própria citada Lei nº 5.764, de 1971, determina que os resultados do fornecimento de bens e serviços a não-associados, de que trata o acima transcrito art.86, sejam contabilizados em separado, de sorte a serem oferecidos à incidência de tributos, verbis:

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

35 Com igual dicção, o art.183 do RIR/1999 enumera, exemplificativamente, os resultados positivos que a cooperativa deve oferecer à tributação, entre eles, "o fornecimento de bens ou serviços a não-associados para atender aos objetivos sociais da cooperativa":

Art. 183. 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, tais como:(..)

II — de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais.

36 Tem-se, então, que, nos estritos termos da lei, o fornecimento de bens ou serviços a não-associados não se inclui na definição legal de ato cooperativo, ou seja, é ato não-cooperativo.

37 No caso, o interessado não contesta que seus serviços são prestados a não-associados.

38 Ora, na forma da retro-transcrita legislação, o fornecimento de serviços a não-associados, ainda que para atender aos objetivos sociais da cooperativa, não configura ato cooperativo, e, como tal, a receita dele decorrente deve ser normalmente oferecida à tributação (em que pese a existência de decisões judiciais em sentido diverso (porque só produzem efeito entre as partes), como é o caso das sobras apuradas em operações de caráter não cooperativo.

39 Dessa forma, o lançamento do IRPJ deve ser mantido.

[...]

46 Não tendo, a Lei nº 7.689, de 1988, eleito nenhum tipo especial de pessoa jurídica, de sorte a excluí-lo do campo de incidência da CSLL, tem-se que a cooperativa, na condição de pessoa jurídica, está dentre aquelas abrangidas pelo campo de incidência da Contribuição Social a que se refere o parágrafo 4º acima reproduzido.

[...]

66 Assim, não se incluindo na competência da autoridade julgadora administrativa o exame da constitucionalidade da lei em que se embasa a exigência de juros à taxa Selic (taxa que, aliás, tem, entre seus méritos, o de desestimular a inadimplência fiscal planejada, observe), não há nenhum reparo a ser feito no lançamento, também relativamente à taxa de juros utilizada, cujo afastamento ou reforma, solicitado pelo interessado, não encontra amparo legal.

[...]

73 Assim, imputado ao interessado a falta de pagamento e recolhimento, a multa de 75% (setenta cinco por cento) exigida está nos estritos termos da lei, razão por que não pode ser afastada. [...]"

Em sua peça recursal, de fls. 457 a 489, a recorrente praticamente repisa os mesmos argumentos trazidos com a impugnação. Em preliminar, contudo, alega a ocorrência da decadência aos lançamentos da CSLL relativo aos fatos geradores de 31/03/1998, 30/06/1998 e 30/09/1998, posto que a ciência do lançamento ocorreu em 11/11/2003 (*sic*)(na verdade em 28/10/2003), invocando a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, pela ocorrência de pagamentos antecipados da CSLL.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator.

O recurso é tempestivo e nos termos da lei. Dele tomo conhecimento.

A controvérsia do presente processo diz respeito em esclarecer se as atividades desenvolvidas pela autuada são considerados atos cooperativos e, portanto, fazendo jus à isenção/não incidência tributária.

De acordo com o Estatuto Social, o objeto social da autuada está assim delimitado, fls. 162:

“DO OBJETO SOCIAL.

Art. 2o. - A Cooperativa com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus Associados, todos autônomos e prestadores de serviços em caráter eventual, tem por objetivo desenvolver atividades diversas, incluindo funções administrativas, técnicas, operacionais e comerciais, dos profissionais ligados direta ou indiretamente no segmento de informática, que se disponham a contribuir com sua atividade, para fins econômicos, de proveito comum à totalidade dos sócios, sem fins lucrativos, nas seguintes áreas:

- a) Assistência técnica de equipamentos eletro-eletrônicos e de informática;
- b) Projeto e implementação de redes de computadores;
- c) Desenvolvimento, produção e manutenção de sistemas de programas de computadores;
- d) Representação e comercialização de produtos e serviços;
- e) Treinamento (cursos, palestras e seminários);
- f) Consultoria, assessoria e auditoria (organizacional, administrativa, financeira, jurídica, cooperativista);
- g) Apoio técnico, administrativo, contábil, fiscal, jurídico e cooperativista;
- h) Planejamento empresarial e de marketing;
- i) Preparo, digitação e conferência de documentos.

§ 1o. Para o cumprimento de seus objetivos,deverá :

I - Fornecer condições de trabalho adequadas para seus Associados;

[...]

§ 2o. Poderá ainda, a Cooperativa:

[...]

III - Associar-se a outras Cooperativas e Empresas não Cooperativas dentro do limite da Lei;

IV - Firmar contratos, acordos, ajustes e convênios, em nome de seus Associados, para execução dos serviços com pessoas jurídicas de direito público ou privado.” (grifei)

Já por ocasião da Ata da Assembléia de Constituição da cooperativa ora autuada, realizada em 13/06/1996, verifica-se que um dos seus associados é a Tecnocoop Informática - Cooperativa de Trabalho de Assistência Técnica a Equipamentos de Processamento de Dados Ltda., com inscrição no CGC/MF nº 28.194.652/0001-23, fls. 157.

Por seu turno, a Tecnocoop Informática e a Tecnocoop Serviços, ora autuada, celebraram, em 27/04/1999, “Contrato de Associação Cooperativa”, com o seguinte objeto, fls. 201:

“CLÁUSULA PRIMEIRA: OBJETO

1.1. Realização de ato cooperativo, inerente à prestação de serviços nas áreas constantes no artigo 20 (DO OBJETO SOCIAL) do Estatuto Social, da Tecnocoop Informática Serviços.

1.2. Os serviços relativos ao objeto deste Contrato serão executados pela Tecnocoop Informática Serviços, em associação com a Tecnocoop Informática, através de seus Profissionais Cooperados, constituindo "ato cooperativo" conforme definido na Lei 5764/71 e Regulamento do Imposto de Renda - Decreto 3.000 de 26/03/99 - Artigos 182e 183.

1.3. A Tecnocoop Informática Serviços, neste ato, concede à Tecnocoop Informática, os poderes para contratar seus serviços, também em nome dos Cooperados, substabelecendo os poderes que lhe foram estatutariamente outorgados."

Da leitura das disposições acima transcritas, pode-se perfeitamente depreender que a finalidade da Tecnocoop Informática, que se intitula cooperada da Tecnocoop Serviços, tem por finalidade angariar clientes no mercado para esta última, cujo objeto é a colocação à disposição dos seus cooperados, profissionais técnicos habilitados em informática, a possibilidade de prestar serviços contratados pela primeira.

A fiscalização entendeu que essa sistemática de funcionamento descaracterizaria as operações como sendo típicas de "ato cooperativo", portanto sujeitas à tributação, segundo relata em seu Termo de Verificação: *"Com a finalidade de alcançar seus objetivos, a Tecnocoop Informática contrata junto a terceiros, não associados, serviços que são executados pelo quadro técnico de profissionais associados a Tecnocoop Serviços. Deste modo, os serviços assim contratados são diretamente prestados pelos associados da Tecnocoop Serviços a usuário não associado, (...).Por conseguinte, não tendo sido os tomadores dos serviços contratados pela Tecnocoop Informática qualificados como cooperados ou associados das cooperativas envolvidas nas operações realizadas, tem-se a considerar a convicção formada de que os requisitos básicos do ato cooperativo não foram satisfeitos."*

Já o Acórdão recorrido corrobora esse entendimento, ao fundamentar o seu voto no sentido de que ocorre, no presente caso, o fornecimento de serviços a não-associados, não se incluindo na definição legal de ato cooperativo, portanto, sujeito à tributação.

Vejamos a legislação que trata da matéria.

O art. 182 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, assim estabelece em seu art. 182, verbis:

Art. 182 As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

A legislação específica, à qual se refere o art. 182 acima transcrito, é a Lei nº 5 764, de 16 de dezembro de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo, e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.

O citado diploma legal determina que as cooperativas são constituídas com a finalidade de prestarem serviços a seus associados, nos termos do seu art. 4º:

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características.

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

(...)

A definição de “ato cooperativo” consta do seu art. 79, verbis:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Conforme redação do art. 79 acima transcrito, depreende-se que o “ato cooperativo” é aquele praticado entre as cooperativas e seus associados e pelas cooperativas entre si.

Já o acórdão recorrido fundamentou sua decisão nos arts.86 e 87 da citada Lei nº 5.764, de 1971, a qual determina que os resultados do fornecimento de bens e serviços “a não-associados” sejam contabilizados em separado, de maneira a serem oferecidos à incidência dos tributos:

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

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

87. Creio que essa não é a melhor interpretação a ser dada aos citados arts. 86 e

A recorrente é cooperativa de trabalho que presta serviços profissionais predominantemente de informática, constituída nos termos da Lei nº 5.764, de 1971, obedecendo aos princípios das sociedades cooperativas, destacando-se o fornecimento de condições adequadas de trabalho aos seus associados, profissionais com habilitação na prestação de serviços de informática, e a ausência de finalidade de lucro. O Estatuto Social da Tecnocoop Serviços prevê expressamente a possibilidade de ser exercida atividade comercial externa, (art. 2º, § 2º, IV), viabilizada pela contratação dos serviços que presta com pessoas jurídicas públicas e privadas.

Os contratos celebrados com essas terceiras pessoas são contratos externos, realizados no mercado, como meio de oferecer aos associados oportunidade de trabalho e aprimoramento profissional sendo-lhe, ainda, permitido a associação com outras cooperativas (Estatuto Social, art. 2º, § 2o, III). Assim, é da essência da consecução dos seus objetivos sociais a prestação de serviços a terceiros, pessoas jurídicas públicas ou privadas, serviços esses que serão executados pelos seus associados. Portanto, as pessoas que se associam em cooperativa, o fazem de modo a que estas prestem serviços aos seus associados, viabilizando a consecução do seu objeto social, nos exatos termos do art. 4º da Lei nº 5.764, de 1971.

A prestação dos serviços a terceiros não cooperados, em tese, sempre irá ocorrer, tendo em vista a necessidade de se angariar recursos financeiros para cobrir os dispêndios da sociedade cooperativa na remuneração dos serviços colocados à disposição pelos seus associados/cooperados.

Walmor Franke, em sua conceituada obra *Direito das Sociedades Cooperativas*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1973, p. 12 e 24, assim se manifesta:

“O que é, certamente, essencial ao conceito de cooperativa é que esta promova a defesa e melhoria da situação econômica dos cooperados, quer obtendo, para eles, ao mais baixo custo, bens e prestações de que necessitam, quer colocando, no mercado, a preços justos, bens e prestações por eles produzidos”.

[...]

“O negócio interno (negócio-fim), comumente, só pode realizar-se em benefício do cooperado se precedido ou sucedido de um negócio externo, ou de mercado, denominado ‘negócio com terceiros’ ou ‘negócio meio’”. (destaquei)

Como se percebe é natural que a cooperativa celebre negócios externos, de mercado, com terceiros não cooperados, disponibilizando os bens e serviços por eles produzidos.

Dessa forma, creio que equivocou-se o acórdão recorrido na interpretação dada aos arts. 86 e 87 da Lei nº 5.764, de 1971, ao entender que a celebração de contratos externos pela cooperativa, caracterizaria operações com “não associados” e, portanto, sujeitos à tributação. Na verdade, a melhor interpretação que se dá aos dois dispositivos legais é que a Sociedade Cooperativa, para a consecução de seu objeto social, pode obter a ajuda/complemento de pessoas não cooperadas, sem que com isso se descaracterize a sua natureza jurídica. Nessa hipótese, os resultados advindos da participação desses não cooperados devem ser contabilizados em separado, de modo a permitir o cálculo para a incidência dos tributos devidos.

Com efeito, não há notícias nos autos de que existam terceiras pessoas, não cooperadas, prestando serviços com a finalidade do cumprimento do objeto previsto no Estatuto Social da autuada. Conforme mencionado em item anterior deste voto, a própria Tecnocoop Informática, que angaria e contrata os clientes para que os serviços possam ser prestados pelos associados, também é uma associada, nos termos do seu Estatuto e do próprio art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, tendo como finalidade o atendimento do seu objetivo social.

Em vista do exposto, entendo que as operações realizadas pela autuada encontram amparo na legislação cooperativista, caracterizando-se pela realização de “atos cooperativos”, sem a incidência do IRPJ, nos termos do art. 182 do RIR/99.

Definido que as atividades desenvolvidas pela autuada revestem-se das características dos “atos cooperativos”, passemos ao exame da incidência da CSLL.

Inicialmente, cabível a transcrição do art. 1º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, norma legal que criou a CSLL na forma prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988:

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.

De acordo com os dispositivos transcritos, verifica-se que a hipótese de incidência da CSLL é a existência de “lucro”, apurado de acordo com o resultado do exercício da pessoa jurídica.

Já as sociedades cooperativas foram disciplinadas pela Lei nº 5.764, de 1971, estatuto legal que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico dessas sociedades. O legislador, à época da edição da lei, quis dar um tratamento especial a esse tipo de sociedade, com regramento próprio e distinto das demais pessoas jurídicas.

Para melhor análise, passo à transcrição dos 3º, 4º e art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764, de 1971:

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:

(...)

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

(...)

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de - mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. (negritei)

Os arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764, de 1971, estipulam claramente algumas diferenciações em relação às demais sociedades empresariais, podendo-se destacar que as sociedades cooperativas têm “natureza civil” e devem atuar “sem objetivo de lucro”. Por esse motivo, os dispositivos da referida lei tratam os possíveis resultados obtidos como “sobras”, não se referindo, em nenhum momento, no auferimento de “lucros”. Além disso, o “ato cooperativo” não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias, como explicitado no próprio art. 79, parágrafo único da lei das cooperativas, o que afasta o caráter mercantil presente nas sociedades em geral.

Assim, da leitura das normas legais que regem as sociedades cooperativas depreende-se que os resultados obtidos por essas sociedades, em razão dos atos cooperativos, são denominadas “sobras”, com destinação própria definidas na lei, não se subsumindo à hipótese de incidência da CSLL prevista no art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988, que exige a ocorrência de “lucro”, termo de conteúdo diverso e bem definido em nosso ordenamento jurídico, que se relaciona à atividade mercantil.

Essa matéria também encontra-se pacificada no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes, conforme se depreende dos acórdãos CSRF/01-05.674, sessão de 11/06/2007, e CSRF/01-05.874, sessão de 23/06/2008, dentre outros, assim ementados:

Acórdão CSRF/01-05.674:

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 operações 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 os arts. 79 e III da Lei nº 5.764/71.

Acórdão CSRF/01-05.874

CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - OPERAÇÕES COM COOPERADOS - SOBRAS LÍQUIDAS - NÃO INCIDÊNCIA - Em relação aos atos cooperativos, os resultados positivos da sociedade cooperativa não tem natureza de lucros como definido na legislação tributária e comercial, não se subsumindo a norma de incidência da contribuição social sobre o lucro.

Dessa forma, por se tratar de resultados originados de receitas relativos a “atos cooperativos”, é de se reconhecer a inaplicabilidade da incidência da CSLL exigida no Auto de Infração.

Face ao decidido, fica prejudicado o exame da preliminar de decadência.

Em face do exposto, voto para que seja dado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo

Processo nº 18471.002512/2003-81
Acórdão n.º **1202-000.647**

S1-C2T2
Fl. 745
