



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

Processo nº 10925.002259/2006-11
Recurso nº 000000 Voluntário
Acórdão nº 1201-000.444 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de março de 2011
Matéria CSLL
Recorrente COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL VALE DO RIO DO PEIXE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

RESULTADO POSITIVO DE ATO COOPERADO. NÃO INCIDÊNCIA DA CSLL. ART. 111, DA LEI 5.764/71. RECEPÇÃO COMO NORMA GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ART. 146, INC. III, ALÍNEA “C” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO REVOGAÇÃO PELAS LEIS 7.689/88, 8.212/91 E 10.865/2004.

O art. 111, da Lei 5.764/71, recepcionado que foi na forma do art. 146, inc. III, alínea “c”, da Constituição Federal, tem status de lei geral em matéria tributária para reger a tributação das cooperativas e estabeleceu competência para tributar exclusivamente o resultado positivo decorrente dos atos praticados por cooperativas descritos nos art. 85, 86 e 88 da Lei 5.764/71. Portanto, o resultado positivo da prática de atos cooperados foi deixado à margem da tributação e não pode ser tributado.

CSLL. CRIAÇÃO POR LEI POSTERIOR. LEI GERAL. LEI DO COOPERATIVISMO. LEI ESPECIAL.

As Leis 7.689/88 e 8.212/91 não estabeleceram a incidência da CSLL especificamente sobre os resultados positivos decorrentes de atos cooperados. Lei geral não revoga lei especial. Portanto as Leis 7.689/88 e 8.212/91 não podem revogar a Lei 5.764/71, que contém regra geral em matéria tributária de aplicação específica às cooperativas, que foi recepcionada pelo art. 146, inc. III, alínea “c” da Constituição Federal. A posterior edição da Lei 10.865/2004, isentando os resultados positivos obtidos pelas cooperativas não altera a situação de não incidência da CSLL sobre esses resultados, estabelecida pela Lei 5.764/88. Interpretação conforme.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias – Presidente

(Assinado digitalmente)

Regis Magalhães Soares de Queiroz – Relator

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Rafael Correia Fuso, Marcelo Cuba Netto, Antonio Carlos Guidoni Filho e Regis Magalhães Soares De Queiroz.

Relatório

Cuida-se de auto de infração lavrado para constituir débitos de CSLL, dos anos de 2002 a 2004, por redução supostamente indevida do lucro líquido em virtude da não adição na base de cálculo da contribuição de valores contabilizado como recuperação de prejuízos em operações cooperadas; da não adição de receitas decorrentes de ato cooperado bem como de multa isolada, pelo recolhimento a menor das antecipações da referida contribuição.

O relatório de atividade fiscal está a fls. 18 e seguintes.

A impugnação está a fls. 218 e sustenta (i) a aplicação, à CSLL, das mesmas regras de apuração do IRPJ, consoante dispõe o art. 57 da Lei 8.981/95; (ii) que as cooperativas não tem fins lucrativos nem auferem lucros, senão sobras que não possuem natureza de resultado da operação, senão de excesso de custeio suportado pelo cooperado; (iii) que o art. 110 do CTN impede à modificação de tal conceito do direito privado.

A DRJ negou provimento à impugnação e julgou procedente o lançamento em v. acórdão assim ementado:

COOPERATIVA. ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO.

Até 31 de dezembro de 2004, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL é devida por todas as sociedades cooperativas e incide sobre todos os seus resultados, sejam eles relativos às operações com

Processo nº 10925.002259/2006-11
Acórdão nº **1201-000.444**

S1-C2T1
Fl. 3

associados ou não (lei nº 8.212, de 1991, art. 10; Lei nº 7.689, de 1988, art. 4º, e IN SRF nº 198, de 1988; Lei nº 10.865, de 30/4/2004).

Lançamento procedente.

Recurso voluntário a fls. 349, repisando os mesmo argumentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Regis Magalhães Soares De Queiroz, relator:

O recurso voluntário foi protocolizado dentro do prazo legal e, portanto, dele tomo conhecimento.

1. Não incidência da CSLL sobre rendas de atos cooperados

A questão nuclear demanda analisar se a CSLL incidia ou não sobre as rendas de atividade cooperada praticada pela recorrente nos anos 2002 a 2004, quando ocorreram os fatos geradores objeto de lançamento.

A autoridade autuante entende que à época dos fatos geradores não existia regra que permitisse à recorrente deixar de adicionar na base de cálculo da CSLL as receitas auferidas com realização de atos cooperados, como ocorria em relação ao IRPJ (*cf.* art. 182, do RIR/1999).

Sustenta que a Constituição Federal impõe o dever de toda a sociedade financiar a seguridade social e concede competência tributária para a União tributar o lucro dos empregadores, das empresas e das entidades equiparadas, no que se incluíam as cooperativas. Aduziu que a Lei 7.689/88, ao definir os sujeitos passivos desta contribuição social, não excepcionou as cooperativas e que a isenção concedida a elas pelo art. 39, da Lei 10.865/2004 confirmaria a incidência da contribuição sobre os fatos geradores ocorridos antes da sua vigência (01.01.2005).

Cumprido desde logo assentado que a Lei 5.764/71 (lei do cooperativismo) classifica as entidades cooperativas como sendo aquelas formadas por um conjunto de “*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. 3º), ressaltando a inexistência de objetivo de lucro na operação cooperativista clássica.

Ao tratar da “*Da Ordem Econômica e Financeira*” e fixar os “*Princípios Gerais Da Atividade Econômica*” o art. 174 da Constituição Federal coloca o Estado como “*agente normativo e regulador da atividade econômica*” por meio da fiscalização, do incentivo e do planejamento do projeto de desenvolvimento nacional, no que deverá obrigatoriamente apoiar e estimular o cooperativismo, em atendimento ao disposto no § 2º.¹

Daí porque a lei do cooperativismo foi recepcionada e está alinhada com esta ideologia constitucional quando estabelece, no parágrafo único, do art. 2º, que o estímulo estatal às cooperativas será dado, dentre outras formas, “*mediante prestação de assistência técnica e de incentivos financeiros*” (negritamos).

¹ Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. § 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Assim, está posta a *ideologia constitucional* que exige estímulo e incentivo técnico e financeiro às cooperativas. Esta ideologia deverá permear qualquer interpretação que se faça acerca da aplicação da legislação brasileira a estas entidades, privilegiando sempre o desejo constitucional de apoiar e estimular, inclusive financeiramente, o cooperativismo.

Avançando no trato constitucional dispensado as cooperativas, o Constituinte estabeleceu, no art. 146, inc. III, alínea “c”,² competir à lei complementar instituir as normas gerais em matéria de legislação tributária para versar sobre o “*adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*”.³

Como desde a promulgação da Constituição Federal em 1988 nenhuma lei complementar versou sobre a tributação do ato cooperativo, tenho que aquelas disposições da Lei 5.764/71 que tem caráter de norma geral em matéria tributária acabaram sendo recepcionadas com status de lei complementar, a exemplo do fenômeno ocorrido com o Código Tributário Nacional.

O art. 111 da lei do cooperativismo é, até os dias de hoje, o dispositivo legal com caráter de norma geral em matéria tributária onde o “*adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*” é explicitamente versado.

Ele dispõe o seguinte:

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

A norma legal é muito clara e objetiva: são tributáveis tão somente os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 da lei do cooperativismo; não sendo tributáveis, portanto, os demais resultados positivos por elas obtidos.

Note-se que a norma geral que trata da tributação das cooperativas tomou o cuidado de não fazer referência a lucro, tendo mencionado “*resultados positivos*”, uma vez que as cooperativas não têm objetivo de lucro. A cooperativa pode verificar a ocorrência de “*sobras líquidas do exercício*”, jamais de lucros. Esse elemento não é mero jogo de palavras, senão a essência própria desta forma socialista de organizar a empresa.

Voltando, então, à questão da competência constitucional para tributar, nota-se que a União recebeu competência para tributar exclusivamente as rendas obtidas pelas cooperativas com as operações descritas nos arts. 85, 86 e 88, da Lei 5.764/71. São elas:

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.

² Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

³ A lei cooperativa define ato cooperativo nos seguintes termos: 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.

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. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001)

Estas rendas excepcionalmente tributáveis deverão ser apuradas em separado, na forma estabelecida no art. 86 da Lei 5.764/71, de molde a estarem segregadas das rendas decorrentes das demais atividades cooperativas e, assim, poderem ser oferecidas à tributação:

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.

O art. 111 da lei do cooperativismo é *norma geral tributária* instituída em *Lex Specialis* e recepcionada pelo art. 146, inc. III, inciso “c” da Constituição Federal; e determina a não incidência de tributos sobre as rendas das cooperativas que não decorrem das operações que excepciona, únicas exceções à regra.

Nota-se que a regra geral é a não incidência e excepcional é a competência para tributar os resultados positivos das operações descritas nos art. 85, 86 e 88 da lei do cooperativismo.

Desta forma, quando a r. decisão *a quo* analisou a legislação que estabeleceu a incidência da CSLL aos empregadores, empresas e entidades equiparadas, **ela não poderia deixar de considerar a ideologia constitucional que determina ao Estado apoiar e incentivar, inclusive financeiramente, as cooperativas**, o que se realizou por intermédio de norma geral em matéria tributária do art. 111 da Lei 5.764/71 – recepcionada pela Constituição Federal na forma do art. 146, inc. III, alínea “c” –, que não permite a incidência tributária senão sobre determinadas rendas das cooperativas, tendo ficado fora do alcance do Fisco, como regra geral, as rendas decorrentes dos atos cooperativos.

Isso porque qualquer interpretação teleológica, qualquer preenchimento de lacuna, enfim, toda interpretação sistemática das regras tributárias aplicáveis ao cooperativismo jamais poderá perder de vista que o Constituinte originário determinou ao Estado estimular e apoiar estas instituições, inclusive financeiramente, e, portanto, havendo dúvida acerca do melhor leito interpretativo a ser aplicado ao caso concreto deve-se privilegiar sempre aquele que melhor atender a essa política constitucional, abandonando as demais possíveis interpretações que, por qualquer meio, vierem a onerar ou criar embaraço ou desestímulo ao desenvolvimento destas instituições.

Por isso, o preceptivo constitucional inscrito no art. 195 da Carta – que estabelece o princípio da “*solidariedade social*” visando orientar e dar sustentação às incidências de diversas contribuições destinadas ao custeio da seguridade social – não é capaz de, por si só, fazer incidir um tributo onde não há lei estabelecendo-o nem permite ao legislador infraconstitucional tributar além do mandato de recebeu do Constituinte para exercer sua competência tributária.

Além do mais, como vimos acima, a legislação de regência das cooperativas, que estabelece regra geral de tributação para estas entidades, tem dispositivo específico para permitir a incidência tributária da contribuição para custeio da seguridade social sobre parte do resultado positivo obtidos pelas cooperativas, o que as coloca indubitavelmente alinhadas com o princípio da solidariedade social e, desta forma, também sujeitas a dar a sua contribuição para o custeio da seguridade, na forma e na extensão desejadas pela lei e pela Constituição Federal.

2. Jurisprudência

Sobre a matéria, cumpre-me trazer a baila o bem lançado voto proferido nesta Col. Turma pelo E. Conselheiro Rafael Correa Fuso quando do julgamento do PAF nº 10650.001184/2007-17, cujos argumentos acolhi integralmente naquela ocasião e agora trago a colação:

“Quanto à questão das cooperativas de crédito somente passaram a serem isentas da CSLL a partir de 1º de janeiro de 2005, com a edição da Lei n. 10.685/04, artigos 39 e 46, discordamos do entendimento da fiscalização e dos ilustres julgadores de primeira instância administrativa.

Isso porque, o artigo 111, combinado com os artigos 79, 85, 86 e 88 da Lei n. 5.764/71, conjugado com o artigo 195, inciso I, alíneas “b” e “c” e artigo 2º da Lei n. 7.689/88, que instituiu em nosso ordenamento jurídico a contribuição social sobre o lucro, permite considerarmos que as sobras dos atos cooperativos não se confundem com os conceitos de receita ou lucro apontados nos atos não cooperativos, descaracterizando a incidência da contribuição social (caso de não incidência), em total respeito ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, visto que lucro e receita e sobras apresentarem conceitos de direito privado distintos.

Ainda neste sentido, citamos também dois precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais do extinto E. Conselho de Contribuintes, que também enfrentaram a questão da não incidência da CSLL sobre os resultados positivos decorrentes de atos cooperados:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - RESULTADO POSITIVO OBTIDO EM ATOS COOPERATIVOS - SOCIEDADES COOPERATIVAS - BASE DE CÁLCULO - NÃO INTEGRAÇÃO. O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperativos; não integra a base de cálculo da Contribuição Social Exegese do artigo 111 da Lei n.º 5.764/71 e artigos 1º e 2º da Lei n.º 7.689/88.

(Acórdão unânime do Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 01-1.734 — Rel. Cândido Rodrigues Neuber, DOU de 13.09.96, p. 18.144) (destacamos).

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – A proteção assegurada pelo art. 146, inciso III, alínea “c” da

Constituição Federal impede a imposição de exação tributária ao amparo de legislação ordinária (Lei 8.212/91, art. 22, § 1º) sobre as cooperativas de crédito.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 01-04.534 – Voto do Cons. Victor Luiz de Salles Freire, DOU de 16.08.2005, Recorrente Fazenda Nacional, Recorrida Cooperativa Central de Crédito de Santa Catarina Ltda.)

(os negritos não constam nos originais)

Também nos Tribunais Regionais Federais encontramos jurisprudência favorável ao entendimento da não incidência, *verbis*:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI N.º 7.689/88. SOCIEDADE COOPERATIVA. LEI N.º 5.764/71, ART. 79, 86 E 87. SOMENTE OS ATOS NÃO-COOPERATIVOS SÃO PASSÍVEIS DE TRIBUTAÇÃO. INCIDÊNCIA INDEVIDA. CANCELAMENTO DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA.

1 — Verifica-se que a parte autora, ora Apelada, é sociedade cooperativa e, portanto, merece tratamento especial, à luz da Lei n.º 5.764/71. Consoante o disposto no artigo 79, da referida lei, os atos cooperativos, restritos às operações realizadas entre os associados e a cooperativa, e vice-versa, não são passíveis de tributação. Quanto à prestação de serviços a não associados, o resultado dessas operações é destinado a um "Fundo" e será contabilizado em separado, permitindo cálculo para incidência de tributos (artigos 86 e 87).

2 — No caso em tela, conforme demonstram os documentos acostados aos autos, relativos à declaração do IRPJ e à contabilidade da cooperativa referentes ao exercício de 1991, a dívida foi apurado sobre o valor líquido obtido em função dos resultados globais da cooperativa, sendo certo que, quanto aos atos não-cooperativos ou acessórios, foi registrado valor negativo, caracterizando a existência de prejuízo e não lucro.

3 — Desse modo, bem apreciou a questão o Juízo a quo ao determinar o cancelamento da inscrição em dívida ativa, tendo em vista a inocorrência de fato gerador capaz de ensejar a incidência da CSLL.

4 — Apelação e remessa necessária conhecidas e improvidas, para manter a r. sentença recorrida." (Acórdão Origem: TRIBUNAL – SEGUNDA REGIÃO. Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL — 111946; Processo: 9602217170 UF: RJ Órgão Julgador: QUINTA TURMA; Data da decisão: 14/05/2003. Documento: TRF200103016; Fonte DJU DATA:01/09/2003 PÁGINA: 256 Relator(a) JUIZ GUILHERME CALMON NOGUEIRA DA GAMA).

O Col. Superior Tribunal de Justiça tem julgado a matéria neste mesmo sentido, conforme os precedentes cujas ementas são transcritas a seguir:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - ATO COOPERATIVO – LEI N° – ISENÇÃO.

1. A não-incidência da CSLL, nos termos da jurisprudência dominante do STJ, em casos de cooperativas, restringe-se a atos cooperados praticados exclusivamente entre a cooperativa e seus associados.

2. Recurso especial conhecido e provido.

(REsp 1190066 / SP, Ministra ELIANA CALMON, DJe 28/06/2010)

TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO TÍPICO. CSLL. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 79, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 5.764/1971. PRECEDENTES DO STJ.

1. Nos termos do art. 79 da Lei 5.764/1971, atos cooperativos são aqueles praticados entre a cooperativa e seus cooperados ou entre cooperativas associadas. O ato cooperativo, assim definido, não implica operação de mercado.

2. As cooperativas podem realizar negócios com terceiros não-cooperados, desde que observados seus objetivos sociais e disposições legais. Nessa hipótese, contudo, a própria Lei 5.764/1971 dispõe expressamente que os negócios praticados pela cooperativa com terceiros não são considerados atos cooperativos e devem ser tributados (arts. 86 e 87).

3. In casu, o Tribunal a quo acolheu os Embargos à Execução, sob o fundamento de que a Autoridade Fazendária, ao proceder ao lançamento fiscal, não fez distinção entre os atos cooperativos próprios e os não-cooperativos da cooperativa de eletrificação rural.

4. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de ser indevida a cobrança da CSLL sobre atos vinculados à atividade básica da sociedade cooperativa.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 499581 / SC, Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe 30/09/2009)

SOCIEDADE COOPERATIVA DE CRÉDITO. CSLL. ISENÇÃO SOBRE OS ATOS TIPICAMENTE COOPERATIVOS. LEI 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE Nº 10/STF. INAPLICABILIDADE.

I - Os atos tipicamente cooperativos por não implicarem em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias, conforme a Lei das Sociedades Cooperativas (Lei nº 5.764/71), não geram faturamento, bem assim não produzem lucro para a sociedade, porquanto o resultado positivo decorrente dos seus atos pertence exclusivamente a cada um dos cooperados. Em face de tais peculiaridades, os atos das cooperativas de crédito, ressalvado o disposto nos artigos 86 e 87 da Lei nº 5.764/71, não sofrem incidência tributária, inclusive de CSLL. Precedentes: AgRg no REsp nº 749.345/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 08/08/2005; AgRg no REsp nº 650.656/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de

17/12/2004; REsp nº 573.393/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/06/2004 e AgRg nos EDcl no Ag nº 980.095/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 29/09/2008.

II - Na hipótese dos autos não se cogita de incidência da súmula vinculante nº 10 do STF, porquanto não se está afastando a aplicação do parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, que determina para a cooperativa de crédito a contribuição de acordo com o faturamento ou lucro. A norma, ao imputar à sociedade cooperativa a contribuição sobre o faturamento e o lucro (art. 23 da Lei nº 8.212/91), criou hipótese de incidência tributária irrealizável, uma vez que os atos tipicamente cooperativos não produzem qualquer vantagem ou lucro para a cooperativa, não implicando ainda suas atividades em faturamento conforme definido na Lei das sociedades cooperativas (Lei nº 5.764/71).

III - Agravo Regimental improvido.

(AgRg no REsp 1057481 / CE, Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJe 19/11/2008)

O Col. Superior Tribunal de Justiça tem julgado a matéria neste mesmo sentido, conforme os precedentes cujas ementas são transcritas a seguir:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - ATO COOPERATIVO – LEI Nº – ISENÇÃO.

1. A não-incidência da CSLL, nos termos da jurisprudência dominante do STJ, em casos de cooperativas, restringe-se a atos cooperados praticados exclusivamente entre a cooperativa e seus associados.

2. Recurso especial conhecido e provido.

(REsp 1190066 / SP, Ministra ELIANA CALMON, DJe 28/06/2010)

TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO TÍPICO. CSLL. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 79, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 5.764/1971. PRECEDENTES DO STJ.

1. Nos termos do art. 79 da Lei 5.764/1971, atos cooperativos são aqueles praticados entre a cooperativa e seus cooperados ou entre cooperativas associadas. O ato cooperativo, assim definido, não implica operação de mercado.

2. As cooperativas podem realizar negócios com terceiros não-cooperados, desde que observados seus objetivos sociais e disposições legais. Nessa hipótese, contudo, a própria Lei 5.764/1971 dispõe expressamente que os negócios praticados pela cooperativa com terceiros não são considerados atos cooperativos e devem ser tributados (arts. 86 e 87).

3. In casu, o Tribunal a quo acolheu os Embargos à Execução, sob o fundamento de que a Autoridade Fazendária, ao proceder ao

lançamento fiscal, não fez distinção entre os atos cooperativos próprios e os não-cooperativos da cooperativa de eletrificação rural.

4. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de ser indevida a cobrança da CSLL sobre atos vinculados à atividade básica da sociedade cooperativa.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 499581 / SC, Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe 30/09/2009)

SOCIEDADE COOPERATIVA DE CRÉDITO. CSLL. ISENÇÃO SOBRE OS ATOS TÍPICAMENTE COOPERATIVOS. LEI 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE Nº 10/STF. INAPLICABILIDADE.

I - Os atos tipicamente cooperativos por não implicarem em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias, conforme a Lei das Sociedades Cooperativas (Lei nº 5.764/71), não geram faturamento, bem assim não produzem lucro para a sociedade, porquanto o resultado positivo decorrente dos seus atos pertence exclusivamente a cada um dos cooperados. Em face de tais peculiaridades, os atos das cooperativas de crédito, ressalvado o disposto nos artigos 86 e 87 da Lei nº 5.764/71, não sofrem incidência tributária, inclusive de CSLL. Precedentes: AgRg no REsp nº 749.345/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 08/08/2005; AgRg no REsp nº 650.656/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 17/12/2004; REsp nº 573.393/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/06/2004 e AgRg nos EDcl no Ag nº 980.095/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 29/09/2008.

II - Na hipótese dos autos não se cogita de incidência da súmula vinculante nº 10 do STF, porquanto não se está afastando a aplicação do parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, que determina para a cooperativa de crédito a contribuição de acordo com o faturamento ou lucro. A norma, ao imputar à sociedade cooperativa a contribuição sobre o faturamento e o lucro (art. 23 da Lei nº 8.212/91), criou hipótese de incidência tributária irrealizável, uma vez que os atos tipicamente cooperativos não produzem qualquer vantagem ou lucro para a cooperativa, não implicando ainda suas atividades em faturamento conforme definido na Lei das sociedades cooperativas (Lei nº 5.764/71).

III - Agravo Regimental improvido.

(AgRg no REsp 1057481 / CE, Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJe 19/11/2008)

3- Conclusão

Em vista do exposto, entendo que as Leis 7.689/88 e 8.212/91 não estabeleceram a incidência da CSLL especificamente sobre os resultados positivos decorrentes de atos cooperados.

Que a referência que fazem à sujeição passiva do empregador, da empresa e da entidade equiparada não implica revogação das disposições especiais da lei do cooperativismo (lei geral não revoga lei especial) e, ao revés, devem ser interpretadas em harmonia com a regra geral de não incidência estabelecida sobranceiramente pelo art. 111, da Lei 5.764/71, recepcionado que foi na forma do art. 146, inc. III, alínea “c” da Constituição Federal.

Essa é a interpretação conforme a Constituição que coaduna melhor as disposições das Leis 7.689/88 e 8.212/91 com os art. 146, inc. III, alínea “c” c.c. art. 174, §2º, da Constituição Federal.

Por essa razão, deve ser afastada a interpretação adotada pela v. decisão *a quo*, no sentido de que as receitas de atos cooperativos somente foram postas a margem da tributação pela CSLL com a promulgação do art. 39, da Lei 10.865/2004 que fala em isenção, uma vez que o art. 111, da Lei 5.764/71 já previa com status de regra geral em matéria tributária a não incidência da CSLL sobre estas rendas.

Desta forma, cabe ao intérprete privilegiar a interpretação que garante a higidez constitucional das disposições das Leis 7.689/88 e 8.212/91, harmonizando-as com o art. 111 da lei do cooperativismo.

4- Dispositivo

Isso posto, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento e a multa isolada.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Regis Magalhães Soares De Queiroz – Conselheiro Relator