



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

**Processo nº** 13830.001755/2005-13  
**Recurso nº** 885.211 Voluntário  
**Acórdão nº** 1103-00.374 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2010  
**Matéria** CSLL - SOBRAS DE COOPERATIVA  
**Recorrente** COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE LEITE DA ALTA PAULISTA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Auto de Infração - Exclusões da base de cálculo da CSLL e multa isolada

Ano-calendário: 2000 e 2001

Ementa: SOCIEDADES COOPERATIVAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL CALCULADO SOBRE AS *SOBRAS*. NÃO INCIDÊNCIA. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, não sofrem a incidência de CSLL sobre as *sobras*, por esses resultados não encerrarem a mesma natureza de lucro e por não estarem expressamente referidos na Lei nº 7.689/88. Portanto, por quedarem fora do grupo de situações compreendido pela regra de incidência da CSLL são pertencentes ao campo da *não incidência pura e simples*.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL CALCULADO SOBRE RESULTADOS DE OPERAÇÕES ESTRANHAS AO ATO COOPERATIVO. Não estão abrangidos pela não incidência os resultados obtidos por sociedades cooperativas decorrentes de operações diversas das de atos cooperados, caracterizados como lucros, estando, portanto, alcançados pela Lei nº 7.689/88 para fins de tributação da CSLL.

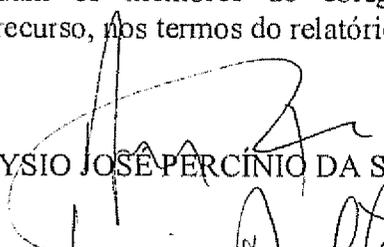
MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO – IMPROCEDÊNCIA. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não autoriza a aplicação, simultaneamente, sobre uma mesma base, da multa de ofício e da multa isolada por não antecipado o imposto lançado de ofício. O artigo prevê a possibilidade de exigir multa de ofício, juntamente com o imposto, quando este não houver sido pago anteriormente (inciso I de parágrafo único do art. 957, do RIR/99). Alternativamente, autoriza o lançamento de multa de ofício, isoladamente, quando a pessoa jurídica, estando sujeita ao pagamento de antecipações por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano calendário correspondente (inciso IV do parágrafo único do art. 957, do RIR/99).

CONSTITUCIONALIDADE. MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação constitucional ao confisco é relacionada a

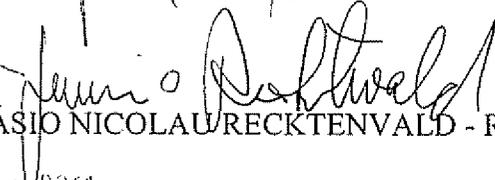
tributos e é dirigida ao legislador, não cabendo à autoridade administrativa pronunciar-se sobre a matéria, mas apenas aplicá-la nos termos da legislação que instituiu as penalidades.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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



ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente.



GERVÁSIO NICOLAU RECKTENVALD - Relator.

EDITADO EM: 28 JAN 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva (Presidente da Turma), Marcos Shigueo Takata, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo(Suplente Convocado), Mário Sérgio Fernandes Barroso e Gervásio Nicolau Recktenvald. Ausente, justificadamente, o conselheiro Hugo Sotero Correa.

## Relatório

A COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE LEITE DA ALTA PAULISTA, CNPJ nº 44.569.572/0001-61, veio perante este Conselho para, através do regular recurso voluntário, demonstrar sua não conformidade com o decidido pela 3ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto, que manteve, por unanimidade de votos, o lançamento de CSLL sobre *sobras*. Igualmente, manteve a multa isolada por insuficiência de recolhimentos por estimativa sobre essas mesmas *sobras*, nos termos da exigência constituída no presente processo.

Compulsando os autos, vê-se que este processo administrativo foi formalizado a partir de um procedimento fiscal externo, conduzido pela DRF de Marília/SP, que redundou na lavratura de um auto de infração de CSLL e multa isolada (fl. 03), num total de R\$ 1.750.480,09, composto das seguintes parcelas: CSLL de R\$ 526.964,45; juros de mora pela taxa SELIC, calculados até 31/08/2005, de R\$ 421.772,41; multa de ofício, no percentual de 75%, de R\$ 395.223,33; multa isolada por insuficiente recolhimento de estimativa, de R\$ 406.519,90.

Segundo a descrição dos fatos (fl. 05), a autuação decorreu, basicamente, da indevida exclusão da base de cálculo da CSLL dos resultados de atos cooperativos, apurados em 31/12/2000 (R\$ 5.495.227,41) (fl. 122) e em 31/12/2001 (R\$ 171.301,31) (fl. 123), pois, na época, tal exclusão não teria embasamento legal, o que teria ocorrido somente com o advento da Lei nº 10.865/2004, arts. 39 e 48. Portanto, nesses anos incidiria tributação da CSLL sobre os resultados positivos de cooperativas, mesmo que decorrentes de atos cooperados, nos termos do art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores. Além, também foi exigida a multa isolada por não recolhida CSLL por estimativa sobre os referidos resultados de atos cooperados, nos termos do disposto no art. 44, inciso I e § 1º, inc. IV, da Lei nº 9.430/96 (fl. 07).

O lançamento também incluiu a CSLL sobre os resultados de atividades com terceiros, calculada sobre as seguintes bases: R\$ 27.589,59 de 2000 e R\$ 19.289,90 de 2001. Disso resultou uma CSLL de R\$ 2.483,06 em 2000 (fl. 42 v) e de R\$ 1.736,09 em 2001 (fl. 61 v). Tais valores, embora constem nas DIPJs (fl. 42 e 61), somente foram declarados em DCTFs retificadoras em 04/07/2005, quando a recorrente já se encontrava sob procedimento fiscal, razão pela qual os débitos não foram considerados como declarados.

Notificada do processo e da autuação, tempestivamente (fl. 178), em 21/10/2005, a interessada impugnou o lançamento (fl. 132), onde arguiu a insubsistência do lançamento, pois não existia embasamento legal para a tributação, pela CSLL, das *sobras* de entidades cooperativas, o que infringia o disposto no art. 142 do CTN e ofendia os arts. 5º, inc. XVIII, 146, inc. III, c, 174, § 2º e 187, inc. VI, todos da Carta Magna. Ainda, alegou ofensa ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Arguiu, também, que o fisco devia ter obedecido a legislação de regência, pois a Lei nº 5.764/71 não previa tributação dos resultados de atos cooperativos. Após, fala da necessidade de motivação dos atos administrativos, da obediência aos princípios da legalidade e da finalidade. Em seguida aponta pretensos vícios no lançamento de ofício, alegando que segundo o art. 111 da Lei nº 5.764/71 somente os resultados com terceiros seriam passíveis de tributação. Ainda, classifica como ilegal e abusiva a multa de ofício, de 75%. Aponta, ainda, falta de embasamento legal para a cobrança da multa exigida isoladamente e diz ser indevida a utilização



da Selic como indexador dos juros de mora. Por fim, pede a declaração da insubsistência do lançamento.

Encaminhado o processo para a DRJ de Ribeirão Preto, a contestação foi julgada improcedente em Primeiro Grau administrativo, conforme exposto no acórdão nº 14-26.780, de 19 de novembro de 2009 (fl. 183), assim ementado:

*SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA DA CSLL. As sociedades cooperativas devem recolher a CSLL sobre a totalidade do resultado apurado no período-base, o qual inclui as receitas decorrentes de atos cooperativos e não-cooperativos.*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Descabe falar-se em cerceamento do direito de defesa quando não comprovado o prejuízo ao contribuinte.*

*PERÍCIA. REQUISITOS. Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixe de atender os requisitos legais.*

*JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.*

*MULTA DE OFÍCIO. O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, consoante a legislação que rege a matéria.*

*MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. A pessoa jurídica está sujeita à multa de ofício sobre os valores da contribuição devidos e não pagos, calculados sobre a base de cálculo estimada, ainda que apure resultado negativo no encerramento do período de apuração.*

*MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CUMULATIVA. Por decorrerem de distinta motivação, devem ser exigidas as multas sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, e a CSLL apurada pelo ajuste anual, acrescida da multa de ofício pelo seu não recolhimento.*

*MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. A multa isolada mais benigna aplica-se retroativamente aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A aplicação da taxa Selic tem previsão legal.*

Tal decisão, em síntese, foi fundamentada nos seguintes argumentos: (a) que o art. 195, da CF/88, que dispõe sobre as fontes de financiamento da seguridade social, não veda a incidência da CSLL sobre atos cooperados, pois prevê que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade; (b) que o art. 195 da CF apenas dá imunidade às entidades beneficentes de assistência social; (c) que a Lei nº 7.689/88 e a Lei nº 8.212/91, não isentaram as sociedades cooperativas da CSLL; (d) que, através do art. 39, c/c o art. 48, ambos da Lei nº 10.865/2004, o legislador ordinário concedeu isenção da CSLL às sociedades cooperativas, exceto as de consumo, mas apenas a partir de 1º de janeiro de 2005; (e) que, segundo a pergunta 652 da publicação "Perguntas e Respostas", *sobras* e lucros se confundem; (f) de tudo isso conclui que a ordem legal vigente confirma a subsistência da tributação exigida no auto de infração sob controvérsia.



Quanto à multa isolada, o acórdão recorrido a mantém, pois diz que ela tem embasamento legal no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Notificada do acórdão em 13/02/2010 e inconformada com o decidido, a interessada interpôs recurso voluntário (fl. 207), alegando, em síntese, o que segue: (a) que a recorrente é uma cooperativa que no uso das atividades constantes de seu objeto social, recebe, beneficia, industrializa e comercializa os produtos entregues por seus associados, atuando na qualidade de mandatária dos cooperados, nos termos do art. 83 da Lei nº 5.764/71; (b) que o acórdão recorrido argumentou em rumo equivocado quando alegou inexistir imunidade ou isenção para o caso em discussão, pois a controvérsia cinge-se à não incidência; (c) que não há previsão constitucional e nem criação, por lei ordinária, do tributo que se pretende exigir nesse processo, o que ofende o disposto no art. 150, inciso I, da Carta Suprema; (d) que no art. 195, I, da CF/88 há previsão de incidência de contribuições sobre o lucro, mas não sobre *sobras*, instituto que não pode ser confundido, em vista do art. 110 do CTN; (e) que os arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764/71 deixam claro que as cooperativas não têm objetivo de lucro, mas que são prestadoras de serviços direcionados aos associados; (f) que segundo o art. 111 da Lei nº 5.764/71, apenas é considerada como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88, da citada lei.

Na sequência, a interessada cola diversas decisões do STJ e do Conselho de Contribuintes, que reconhecem a não tributação, pela CSLL, das *sobras* apuradas pelas sociedades cooperativas.

Ainda, após reafirmar que as multas, isoladas e de ofício, devem sucumbir por insubsistente o principal, contesta o entendimento do acórdão *a quo*, que reconheceu a possibilidade de concomitância das citadas multas. Fundamenta a arguição na falta de amparo legal para a exigência concomitante, bem como, no caráter confiscatório que se implementaria caso aplicadas conjuntamente, o que é vedado pela CF/88.

Por fim, requer: que lhe seja possibilitado a produção de provas posteriores, inclusive periciais; que todas as suas arguições sejam enfrentadas; que se reforme o acórdão recorrido, cancelando-se a exigência, integralmente; que, caso mantida exigência, o que admite para argumentar, se reduza a multa imposta, por confiscatória; que, quando do julgamento em Segundo Grau, lhe seja assegurado o direito de sustentação oral.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro Gervásio Nicolau Recktenvald

O recurso voluntário interposto é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Portanto, é conhecido.

Conforme relatado, a exigência fiscal constituída neste processo cinge-se à tributação, pela CSLL, relativa aos anos calendário de 2000 e 2001, das *sobras* apuradas pela recorrente, uma cooperativa agrícola, juntamente com multa isolada por não recolhidas, nos citados anos, as estimativas mensais sobre as referidas sobras.

A autuação também incluiu a CSLL sobre os resultados de atividades com terceiros, calculada sobre as seguintes bases: R\$ 27.589,59 em 2000 e R\$ 19.289,90 em 2001. Disso resultou uma CSLL de R\$ 2.483,06 em 2000 e de R\$ 1.736,09 em 2001. Tais valores, embora informados nas correspondentes DIPJs, não foram informados nas DCTFs originárias, as quais foram retificadas em 04/07/2005, quando a interessada já se encontrava sob procedimento fiscal, que iniciou em 04/05/2005 (fl. 19). Mesmo assim, observa-se que a retificação obedeceu a critérios de apuração trimestrais, embora a empresa fosse optante do lucro real anual. Também, em relação a 2001, há divergências em relação ao valor informado na retificação: enquanto a DIPJ acusa uma CSLL anual de R\$ 1.736,08, as DCTFs retificadoras informam um valor de R\$ 1.262,85, distribuído entre o 1º, 3º e 4º trimestres. Portanto, por efetivamente devidos os valores anuais de R\$ 2.483,06 (31/12/2000) e R\$ 1.736,09 (31/12/2001), tais créditos devem ser mantidos.

Quanto aos demais valores autuados, de R\$ 5.495.227,41 (2000) e R\$ 171.301,31 (2001), do que resultou CSLL de, respectivamente, R\$ 507.328,18 (R\$ 509.811,24 – R\$ 2.483,06) e R\$ 15.417,13 (R\$ 17.153,21 – 1.736,08), esses merecem uma detida e criteriosa análise, pois suas bases de cálculo correspondem a *sobras*, que aparentemente encontram-se fora do campo de incidência da contribuição social em foco.

Nesse panorama, adentrando no mérito, vê-se, mesmo por um superficial exame das posições que rivalizam na discussão apresentada para deslinde, que a essência do debate cinge-se à identificação da verdadeira natureza das *sobras*, isto é, o resultado econômico, jurídico e financeiro apurado por sociedade cooperativa, e sua parença com o lucro das empresas em geral, de fins lucrativos.

Tal sinopse deduz-se da posição adotada pelo fisco, no que foi apoiado pelo acórdão *a quo*, que considera que a legislação pertinente à CSLL, no concernente à hipótese de incidência, não fazia distinção entre *sobras* e lucros. Por outro lado, a recorrente propugna pelo reconhecimento das diferenças fundamentais existentes entre os dois institutos, de modo que, por não expresso na legislação, as *sobras* estariam situadas fora do campo de incidência, tanto da CSLL como do IRPJ.

Diante desses respeitáveis posicionamentos, e consultando a melhor doutrina, vê-se que são inegáveis e relevantes as diferenças entre lucros e *sobras*, o que, aliás, ao menos superficialmente, nem o autuante e nem a DRJ recorrida negam, tanto é que respeitam a denominação.



Nesse panorama, é indiscutível que as sociedades cooperativas são uma espécie de sociedade diferente das empresas em geral, pois não têm fins lucrativos próprios. Sua finalidade é inteiramente voltada a auxiliar o desenvolvimento econômico de seus associados, que são os cooperados, e é a eles que pertencem os resultados positivos alcançados nas operações desenvolvidas pela cooperativa.

Assim, as *sobras*, representativas das diferenças entre receitas e despesas relacionadas às atividades cooperativas, embora possam aparentar lucro, tecnicamente não são lucros. Representam o saldo de valores inicialmente retidos ou cobrados a maior dos associados, pela sociedade cooperativa, com a finalidade de garantir uma margem de segurança operacional. Ultrapassada essa cautela, nada mais justo do que devolver a cada um, na sua proporção, o retido em excesso.

Essas *sobras* líquidas, entretanto, mesmo que quantificadas com base em demonstrações contábeis similares às das empresas de fins lucrativos em geral, não podem ser imputadas à cooperativa que os apurou, pois não são dela.

A propósito, também das normas contábeis emergem aspectos que marcam as diferenças entre *sobras* e lucros. Isso é revelado pela regulamentação, pelo Conselho Federal de Contabilidade, do tratamento contábil a ser adotado em relação ao conteúdo e às formas de apresentação das demonstrações financeiras das sociedades cooperativas. Para exemplificar, vale referir a Resolução CFC nº. 920, de 2001, que aprovou a NBC T 10, relacionada a *Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas*. O item NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas, assim dispõe:

*10.8.4.1 – A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa.*

Como se vê, inclusive ocorreu uma modificação na designação das demonstrações financeiras. Tais demonstrações, nas empresas de fins lucrativos são denominadas de *Demonstração do Resultado do Exercício* e nas sociedades cooperativas são denominadas de *Demonstração de Sobras e Perdas*. Ainda, esta última apresenta uma peculiaridade, pois demonstra, separadamente, a composição dos resultados vinculados ao ato cooperativo, daquele representativo de eventuais resultados do ato não cooperativo.

Por fim, é de repisar que a doutrina, e também a jurisprudência, reconhecem e respeitam as profundas diferenças entre lucro e *sobras*, especialmente quando enfocam a natureza dos dois institutos sob o aspecto tributário, especialmente se direcionado à hipótese de incidência voltada à renda e proventos de qualquer natureza.

As diferenças entre *sobras* e lucros são tão relevantes que desde há muitos anos a legislação tributária, especialmente a do imposto sobre a renda, trata os lucros como uma das variáveis indiscutíveis da hipótese de incidência desse imposto, enquanto que as *sobras*, por não abarcadas pela previsão do art. 43 do CTN, são tratadas, coerentemente, como caso de *não incidência*.



Para aprofundar esse entendimento, que é relevantíssimo para o deslinde desta controvérsia, mister trazer, inicialmente, algumas considerações teóricas acerca do conceito de *não incidência*, possivelmente meio esquecido. Para tanto, reproduzo estudos de Edgar Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho, inseridos no livro *Curso de Direito Tributário*, que foi coordenado por Ives Gandra da Silva Martins (Ed. Saraiva, 11ª edição, p. 303):

*Conceitualmente, incidência nada mais é do que a descrição prévia e abstrata de uma situação em lei, onde o legislador institui um tributo, associando-a a um comando, determinando o recolhimento da exação. Em outras palavras, havendo um fato econômico, o legislador lhe dá relevância jurídica, colocando-o na hipótese de incidência da norma. Ocorrido o fato haverá a oneração e, conseqüentemente, o dever de pagar o tributo, por nascida a obrigação tributária*

*Por seu turno, a não incidência é o inverso ou o seu reverso. Haverá fatos econômicos outorgados à competência de determinado ente tributante, porém seu legislador, ao exercê-la, resolve excluir alguns daqueles fatos, não lhes dando relevância jurídica, isto é, não os inserindo na hipótese de incidência ou fato gerador.*

*Por conseguinte, não lhes dando a natureza positiva de juridicidade, não são transformados em fato gerador, e, assim, mesmo que venham a ocorrer não estarão submetidos a qualquer oneração, ficando, destarte, na seara da desoneração.*

Diante disso, mesmo antes da instituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido através da Lei nº 7.689/88, que, frise-se, já nasceu viciada de inconstitucionalidade parcial, era usual tratar-se com denominações diferentes e de forma distinta, os resultados de empresas de fins lucrativos, chamados de lucros, e os resultados de sociedades cooperativas, denominados de *sobras*.

É o que se infere, por exemplo, do Parecer Normativo CST nº 522, de 8 de dezembro de 1970 (DOU em 21/12/70):

*As importâncias devolvidas pelas cooperativas aos seus associados como retorno ou sobra, não são consideradas como rendimentos e sim como ressarcimento de capital correspondente ao reajustamento de preços, anteriormente pagos ou recebidos destes. (Lei nº 4.506-64, artigo 31, § 1º, "b"; Decreto nº 58.400-66, artigo 23, parágrafo único "b")*

Depois, já abrindo a década de 1980, outro Parecer Normativo CST, o de nº 38/80 (DOU de 09.11.80), que dissecava o ato cooperativo sob o aspecto contábil/tributário nos casos em que há operações com terceiros, continua tratando as *sobras* separadamente dos lucros de atividades com terceiros:

*As despesas gerais relativas aos atos cooperativos são cobertas pelo cooperado, em regra através de rateio na proporção direta da fruição dos serviços (art. 80, caput), podendo ocorrer, também, rateio de sobras líquidas verificadas em balanço de exercício (artigo 80, parágrafo único).*

Reconhecendo essa fundamental diferença entre as sobras e lucros, a partir de certa época, situada mesmo antes da edição da Lei nº 5.764/71, que regula o ato

cooperativo, os intérpretes da legislação relacionada ao IRPJ deram-se conta de que vinham designando de forma incorreta a não tributação das *sobras*, que diziam isentas, enquanto que, segundo a doutrina dominante, de fato era caso de não incidência.

Essa transição está registrada no item 3 do Parecer Normativo CST nº 73/75 (DOU 11.08.75) que teceu orientações sobre a apuração, por cooperativas, de resultados de atos não cooperativos:

*3. O Parecer Normativo CST nº 155/73 já interpretou os dispositivos legais acima transcritos, menos quanto à forma de apuração dos resultados das operações com terceiros, objeto deste parecer. Viu-se, então, que a ISENÇÃO de que gozavam as cooperativas com base no artigo 23 do RIR vigente – Decreto número 58.400/66 – Oriundo do artigo 31 da Lei nº 4.506/64, foi substituída pela NÃO INCIDÊNCIA, ex vi do disposto no art. 18 do Decreto-lei nº 59, de 21.11.66. Nos termos do referido artigo 18, ficaram abrangidos pela não incidência os resultados positivos das operações sociais. Tributados, portanto, os provenientes de transações alheias ao objeto social das cooperativas (transações eventuais). Revogado que foi o Decreto-lei nº 59/66 pelo artigo 117 da Lei nº 5.764/71, e vistos os termos do supratranscrito artigo 111 desta mesma lei, ficaram fora do campo da incidência do imposto de renda os resultados das “atividades inerentes a esse tipo societário” (cooperativas), e sujeitos ao tributo os derivados de transações eventuais e os de operações realizadas com terceiros*

Também, é enfático o Parecer Normativo CST nº 155, de 15 de outubro de 1973 (DOU 05/11/73), acima citado, que tratou do seguinte tema: “A não incidência de imposto de renda, de que gozam as cooperativas, não se estende a operações alheias ao seu objeto social”.

No corpo do Parecer em questão, depois de reproduzir os artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, então de recente vigência, o parecerista esclarece:

*7. Da análise sistemática desses dispositivos, tem-se que o campo da não incidência corresponde às atividades inerentes a esse tipo societário.*

*8. O que exorbita desse campo é tributável, como se infere dos artigos supra transcritos, em todos os quais se verificam descaracterizações das atividades normais das cooperativas: ou porque adquiram produtos de não associados (art. 85), ou porque forneçam bens ou serviços, que deveriam destinar-se aos associados, a pessoas que não se revestem dessa condição (art. 86), ou porque participem de outras sociedades, não cooperativas (art. 88)*

[...]

*10. Fica, assim, bem definido o campo da não incidência, compreensivo das atividades próprias das cooperativas, e não*

*daquelas que, ainda quando exigidos por determinadas circunstâncias, se insiram estritamente entre aquelas*

Avançando no tempo, a questão da não incidência permaneceu inalterada, conforme referiu o Parecer Normativo CST nº 38, de 31 de outubro de 1980, que esclareceu acerca de critérios para o arbitramento em sociedades cooperativas (DOU 09.11.80):

*6.2 Desta forma, à administração tributária incumbe quantificar a parte dos ingressos totais que não se comporta dentro da regra da não incidência, a fim de servir de base de cálculo ao lucro arbitrado*

A caracterização das *sobras* como sendo um caso de “*não incidência*” persiste até hoje. Para confirmá-la, basta examinar o art. 182 do RIR/99, atualmente vigente:

*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.*

Ainda, acerca da coerente e apropriada distinção das *sobras* - no enfoque tributário - como um caso de *não incidência*, vale referir que as decisões do Conselho de Contribuintes, invariavelmente, se referiam a “*não incidência*”, e não a isenção ou imunidade, o que seria incorreto.

Para exemplificar, reproduzimos duas ementas:

*RENDIMENTOS DE ATOS NÃO COOPERATIVOS – O resultado de atos não cooperativos, tais como de aplicações financeiras, não se inclui entre aqueles amparados pela não incidência (Ac. 1º CC 103-8.989/89 e 9 008/89 – DO 31/08/89).*

*OPERAÇÕES TRIBUTADAS – As operações referentes a aplicações financeiras, excesso de retiradas de administradores, ganhos e perdas na venda de bens do ativo permanente, juros recebidos de não associados, vendas de combustíveis e lubrificantes a não associados e juros recebidos da Eletrobrás, por estarem fora do campo da não incidência e por serem consideradas atividades atípicas não abrangidas pelo ato cooperativo, devem ser tributadas à alíquota normal (Ac. 1º CC 103-10.292/90 – DO 11/10/90).*

Vê-se, assim, que é inequívoca a distinção entre lucro e *sobras*, constatação que levou o legislador e o intérprete de então a classificar estas últimas, com pleno acerto, como um caso de “*não incidência*”.

Disso se constata que as *sobras* não se subsumem ao disposto no art. 43 do CTN, que define o fato gerador do *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. É por essa mesma razão que não incide CSLL sobre as *sobras* e não porque, como diz o acórdão recorrido, “*não existe nenhum comando normativo isentando ou retirando do campo de incidência da CSLL os resultados positivos porventura conseguidos pelas cooperativas, o que inclui as receitas decorrentes de atos cooperativos e não-cooperativos*” (fl. 189).

Em decorrência, a interpretação pretendida pelo fisco, de que a Lei nº 7.689/88 alcança os resultados das atividades típicas das cooperativas, é ultrapassar o alcance



determinado pelo texto legal, pois este, por seu artigo 1º, é expresso quanto ao lucro, não permitindo alargamentos para *sobras* ou outras hipóteses não previstas:

*Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social (grifamos)*

Ademais, não há qualquer ato legal posterior à edição da Lei nº 7.689/88 que unifique ou funde, para fins tributários, o conceito de lucro e *sobras*. Prova disto é a constatação, acima exposta, que persiste até hoje, de que não incide IRPJ sobre as *sobras*, por estes resultados se encontrarem fora da abrangência do artigo 43 do CTN, isto é, *é caso de não incidência*.

Diante disso, para se manter o lançamento, seria imprescindível se indicasse o ato legal que submeteu as *sobras* à tributação da CSLL.

A propósito, o acórdão *a quo* faz referência a vários diplomas legais que diretamente ou indiretamente regulariam a tributação das cooperativas, no período alcançado pelo lançamento fiscal. Tais dispositivos legais estariam a mostrar que o ato cooperativo estaria sujeito ao recolhimento da CSLL quando produz resultados positivos.

Todavia, os aludidos atos não são expressos. Há referência à publicação “Perguntas e Respostas”, que permite inferir que existiu uma sutil pretensão de autorizar a equiparação de lucros a *sobras*, a partir do que se estaria autorizando a tributação das *sobras* pela CSLL. Entretanto, se efetivamente foi essa a intenção da orientação em tela, o almejado não pode prosperar por faltar-lhe suporte legal.

Ainda, faz-se referência ao item 9 da IN SRF 198/88, que estaria a autorizar a tributação, pela CSLL, das *sobras*. Tal ato normativo, porém, também carece de embasamento legal.

Também, o art. 195, da CF/88, indicado pela DRJ recorrida como instrumento legal a afiançar o lançamento (fl. 188), não contém tal determinação, pois em momento algum a CF/88 equipara, para efeitos de fonte de financiamento da seguridade social, as *sobras* a lucros. Além, o fato do artigo em foco ter excluído apenas as *entidades beneficentes de assistência social* da obrigatoriedade de contribuir para a seguridade social não autoriza a tributação, pela CSLL, das *sobras* das cooperativas, sob o argumento de que elas não teriam sido contempladas com a imunidade tributária.

Ainda, a DRJ escora sua decisão no disposto na Lei nº 8.212/91 que também estaria referendando o procedimento fiscal em litígio (fl. 188/189). Entretanto, os artigos aí reproduzidos (10 e 15) não mostram sob que aspecto a mencionada lei estaria a fortalecer o embasamento legal informado no auto de infração.

Por outro lado, o acórdão recorrido não enfrenta o embasamento referido pela recorrente, trazido para sustentar a argumentação de insubsistência do lançamento em discussão, isto é, o art. 111 da Lei nº 5.764/71 (fl. 211). Tal artigo é relevante ao caso em tela, apesar da criação da CSLL ter ocorrido quase 20 anos depois da promulgação da Lei que o contém. Ele não estabelece a isenção do imposto de renda sobre os resultados positivos auferidos em operações com atos cooperativos, mas apenas afirma que os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88, portanto,



relativos aos resultados de atividades não cooperadas, seriam considerados como renda tributável. Assim, as *sobras*, conforme já mencionado anteriormente, não são consideradas renda das cooperativas para fins de IRPJ, mas valores que estão fora do campo de incidência desse imposto. E isto se deve a uma razão simples: as *sobras* não têm natureza de lucro, conforme entendimento já consolidado desde 1975:

3. [...] Nos termos do referido artigo 18, ficaram abrangidos pela não incidência os resultados positivos das operações sociais. Tributados, portanto, os provenientes de transações alheias ao objeto social das cooperativas (transações eventuais). Revogado que foi o Decreto-lei nº 59/66 pelo artigo 117 da Lei nº 5 764/71, e vistos os termos do supratranscrito artigo 111 desta mesma lei, ficaram fora do campo da incidência do imposto de renda os resultados das “atividades inerentes a esse tipo societário” (cooperativas), e sujeitos ao tributo os derivados de transações eventuais e os de operações realizadas com terceiros (PN CST 73/75)

Nesse ponto, somente para ilustrar, vale lembrar alguns conceitos básicos relacionados à *imunidade*, à *isenção* e à *não incidência*. Para tanto, socorro-me dos ensinamentos de Luciano Amaro, trazidos no livro “Direito Tributário Brasileiro” (Ed. Saraiva, 16ª edição, 2010, p. 308):

*Examinadas as figuras da imunidade e da isenção (e sabido que, em ambas, não incide tributo), vê-se que as demais situações de não-incidência (que formam o campo da chamada não-incidência pura e simples) abrangem um complexo heterogêneo, que abarca desde as hipóteses que, à visa do texto constitucional, quedaram não compreendidas por nenhum rol de competências, até aquelas que, podendo embora ser oneradas pelo tributo, ficaram fora do grupo de situações compreendido pela regra de incidência. Por exemplo, se o legislador, ao instituir imposto sobre os fatos do grupo “Y”, arrolar as subespécies “y3” a “y8”, estará deixando no campo da não-incidência pura e simples outras subespécies do referido grupo.*

*Como vimos, as diferenças entre as várias formas de não-incidência dizem respeito à técnica legislativa. Se o ordenamento jurídico declara a situação não tributável, em preceito constitucional, temos a hipótese de imunidade tributária. Se a lei exclui a situação, subtraindo-a da regra de incidência estabelecida sobre o universo de que ela faz parte, temos a isenção. Se o fato simplesmente não é referido na lei, diz-se ele pertencente ao campo da não incidência pura e simples, ou da não-incidência, tout court.*

*Não se nega que essas diferenças de técnica legislativa tenham relevância. O que se afirma é que não há diferença substancial entre as várias formas de que se pode revestir a não-incidência. Obviamente, a alteração de uma imunidade demandaria reforma constitucional (o que pode esbarrar no disposto no art. 60, § 4º, IV, da Constituição, pois a imunidade foi inserida entre os direitos e garantias individuais: art. 150, VI). A tributação de uma situação isenta depende da revogação do preceito definidor da isenção. E a tributação de uma situação que não se encontra abrangida por nenhuma regra de incidência depende da edição de norma que positivie a tributação da hipótese.*

No embalo das lições de Luciano Amaro, na sequência, analisa-se arguição do acórdão *a quo* que traz outro marco da legislação tributária ordinária que normatiza as operações das cooperativas. Trata-se da Lei nº 10.865/2004 que por seu artigo 39 declarou “*isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*” as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, com vigência a partir de 01.01.2005 (art. 48).

Disso, o digno relator *a quo* concluiu que “*até 31/12/2004, não há que se falar em não incidência de CSLL sobre o resultado da sociedade cooperativa, qualquer que seja a denominação adotada, sejam esses resultados decorrentes de atos cooperativos ou não*” (fl. 190).

Todavia, mais uma vez, peço vênia para discordar da inferência suso reproduzida.

As conclusões extraídas dos citados artigos 39 e 48 e utilizadas para decretar a improcedência da impugnação, embora lógicas em tese, não podem prosperar no caso em tela, pois o art. 39, com todo o respeito a quem pensa diferente, ao decretar uma isenção para uma situação de não incidência, mostrou-se inócuo.

Nesse pensamento, aproveitando os ensinamentos de Luciano Amaro, antes reproduzidos, que, evidentemente, não contemplam a estranha situação de conceder *isenção* para uma situação de *não incidência*, mostram-se úteis para estudar o caso, o que se extrai da parte em que o reconhecido tributarista explica que “*a tributação de uma situação isenta depende da revogação do preceito definidor da isenção*”. A partir disso, raciocinando em sentido inverso, tem-se como óbvio que “*a concessão de uma isenção implica revogação do preceito definidor da tributação*”, afirmação que expõe o equívoco da lei, pois no caso abarcado pelo art. 39 não existe tal preceito definidor da tributação, por ser caso de *não incidência*.

De outra parte, inferir que a malsinada disposição legal, ao conceder a inusitada isenção autorizou concluir que antes dela as *sobras* apuradas pelas cooperativas eram tributadas, é admitir que a lei ordinária possa retroagir em situações outras que não as previstas no art. 106 do CTN.

Por fim, cumpre mencionar que são reiteradas as decisões do STJ e do CARF que reconhecem a improcedência da exigência de CSLL nos termos do aqui discutido, cujas decisões, basicamente, são apoiadas na arguição da *não incidência*.

Para exemplificar, abaixo se transcreve a ementa do AgRg no Resp 1037701/ES, processo 2008/0050914-5, relatado pelo Ministro Humberto Martins, da Segunda Turma (Dje 08/08/2008):

*TRIBUTÁRIO – NATUREZA JURÍDICA DAS COOPERATIVAS DE CRÉDITO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – ATOS COOPERATIVOS EXCLUSIVAMENTE REALIZADOS ENTRE A COOPERATIVA E SEUS ASSOCIADOS – NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA IN CASU – SÚMULA 7/STJ – MATÉRIA CONSTITUCIONAL – COMPETÊNCIA DO STF.*



1. A incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro, CSLL, sobre atos cooperativos, traduz, em essência, a controvérsia destes autos

2. A prática de atos cooperativos, realizados na forma descrita na Lei n. 5.764/71, não configura hipótese de incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro – CSLL sobre tais atos, caracterizando-se, conseqüentemente, indevida.

3. 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.

4. In casu, o acórdão a quo declarou que os atos realizados pela ora agravada revelam-se estritamente cooperativos, ou seja, entre a cooperativa e seus associados, segundo prevêm as disposições da Lei n. 5.764/71. Logo, diante de tal delineamento fático, incabível o exame pela via estreita do especial, por força no disposto na Súmula 7/STJ, pois não há como determinar a alegada incidência da CSLL, que pressupõe a prática de atos não-cooperativos.

[...]

*Agravo regimental improvido.*

Ainda, e também para ilustrar, cola-se ementa que decidiu matéria similar perante o CARF (Ac. 101-97.104, 04/02/2009):

*CSLL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – BASE DE CÁLCULO – As sobras obtidas pelas Sociedades Cooperativas com seus associados não se configuram como lucro, não subsumindo, portanto, a incidência da contribuição social. Exegese do art. 3º da Lei n. 5.764/71 e arts. 1º e 2º da Lei n. 7.689/88.*

Por tudo isso e, principalmente, por entender que as *sobras* se situam fora do campo de incidência da CSLL, voto pelo reconhecimento da insubsistência parcial do lançamento de CSLL, isto é, na parte em que a exigência incidiu sobre as *sobras*, correspondente a R\$ 5.495.227,41 (2000) e R\$ 171.301,31 (2001), com CSLL de, respectivamente, R\$ 507.328,18 (R\$ 509.811,24 – R\$ 2.483,06) e R\$ 15.417,13 (R\$ 17.153,21 – R\$ 1.736,08). Em decorrência, também sucumbem os juros de mora e a multa de ofício, incidentes sobre esses valores.

Ainda, se ausente exigência principal, também perece a obrigatoriedade de antecipações de CSLL por estimativa. Com isso perece a multa isolada imposta pelo fisco neste mesmo auto de infração. Poderia persistir uma pequena parcela da multa isolada, isto é, a incidente sobre as estimativas que deveriam ter sido recolhidas sobre os lucros das atividades não cooperativas, de R\$ 27.589,59 (2000) e R\$ 19.289,90 (2001), sobre os quais foi exigida CSLL de, respectivamente, R\$ 2.483,06 e R\$ 1.736,08.

Porém, tendo em vista que a multa isolada foi calculada englobadamente, sobre as *sobras* e os lucros, não é possível identificar e localizar no correspondente mês a multa isolada relacionada à CSLL mantida nos dois anos. Assim, também por essa razão, a multa isolada, cujo percentual foi reduzido pela DRJ de 75% para 50% em razão da retroatividade benigna (Lei nº 11.488/2007, art. 14), deve ser afastada integralmente.



Todavia, mesmo que fosse possível identificar a estimativa exigível sobre os resultados de atos estranhos à atividade cooperada, o que se admite para possibilitar a argumentação, ainda assim a multa isolada não poderia subsistir, pelo fato de ter sido aplicada em concomitância com a multa de ofício.

Nesse passo, inicialmente, é de ressaltar que na época da ocorrência dos fatos, a matéria ainda era regulada pela redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na forma como reprisada no art. 957 do RIR/99, isto é, antes da redação introduzida pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Aliás, foi essa nova redação que efetivamente criou a base legal para a exigência de multa isolada quando constatada falta de recolhimento de estimativa.

O art. 44, na data da ocorrência dos fatos em tela, tinha a seguinte redação:

*Art. 44 Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de setenta e cinco por cento nos caso de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

[..]

*Parágrafo único As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I – juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

[..]

*IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.*

Como se vê, o comando legal transcrito não autoriza a simultânea aplicação, sobre uma mesma base, da multa referida no inciso I do parágrafo único e da multa referida no inciso IV desse mesmo parágrafo.

Aliás, conforme já antecipado, a determinação do inciso IV sequer se subsume ao disposto no *caput* do artigo 44, ao menos na redação anterior às modificações inseridas pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, que é a reproduzida acima. Segundo o *caput*, a base de cálculo das multas, tanto das ordinárias como das isoladas, é “a *totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”, e a estimativa é uma mera antecipação que não caracteriza tributo devido.

E mesmo que se pudesse ter dúvida sobre a precisa interpretação acerca da simultânea aplicação das multas em questão, socorre a recorrente o artigo 112 do CTN que diz:



*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I – à capitulação legal do fato;*

*II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Ademais, é farta a jurisprudência do Conselho de Contribuintes no sentido de inadmitir a concomitância da multa de ofício e da multa isolada sobre uma mesma base de cálculo. Inclusive, há decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo da ementa reproduzida no voto do acórdão 102-48.852 que está vazada nos seguintes termos:

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).*

Há outras decisões recentes, a exemplo da relatada por Alexandre Barbosa Jaguaribe, também abaixo reproduzida:

*MULTA ISOLADA – A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento (Ac 103-23.386, de 05/03/2008).*

Nesse panorama, mesmo que a CSLL e seus consectários acréscimos legais fossem mantidos, ainda assim a multa isolada não poderia prosperar.

Por fim, considerando persistir CSLL, de R\$ 2.483,06 (2000) e de R\$ 1.736,08 (2001), remanesce também multa de ofício, de 75%, sobre esses valores. Por essa razão este julgamento deve enfrentar a arguição, trazida no recurso voluntário, de que “a multa de ofício é confiscatória e que deveria ser adequada à sua finalidade legal de punir e prevenir, dentro das disposições constitucionais que regem e limitam a sua aplicação” (fl. 219).

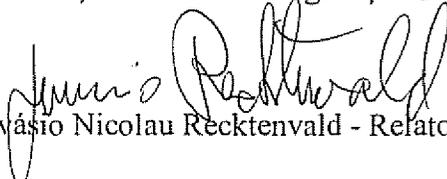
Tal pedido, todavia, não pode ser acolhido, pois a Constituição Federal, por seu art. 150, inc. IV, apenas veda a utilização “de tributo com efeito de confisco”. E a multa de ofício não é tributo, mas penalidade pecuniária, que, no caso, tem previsão legal no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Diante disso, considerando que a arguição apresentada pela recorrente, indiretamente, propõe o exame de constitucionalidade de norma legal, e considerando que essa matéria é de competência exclusiva do Poder Judiciário, notadamente do Egrégio Supremo



Tribunal Federal, não é possível conhecer a reivindicação. Ademais, as normas regimentais não permitem “*aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”.

Ante essas considerações, dou provimento parcial a recurso, para afastar a exigência da CSLL calculada sobre as *sobras* das atividades cooperadas e para afastar a multa isolada, de 50% sobre as pretensas estimativas. Assim, por outro lado, voto pela manutenção parcial do crédito de CSLL constituído neste processo, de R\$ 2.483,06 (31/12/2000) e de R\$ 1.736,08 (2001) acrescidos de multa de ofício de 75% e de juros de mora, calculados pela taxa Selic ou de 1% no mês do pagamento, nos termos da legislação de regência.

  
Gervásio Nicolau Recktenvald - Relator