



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

Processo nº 13830.002481/2005-80
Recurso nº 885.212 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.367 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2010
Matéria CSLL - SOBRAS DE COOPERATIVA
Recorrente COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE PEDRINHAS PAULISTA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Auto de Infração - Exclusões da base de cálculo da CSLL

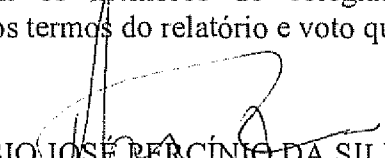
Ano-calendário: 2001 e 2002

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*.

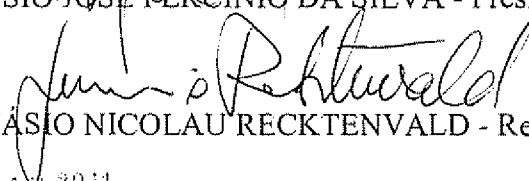
MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO – IMPROCEDÊNCIA. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não autoriza a aplicação, simultaneamente, sobre uma mesma base, da multa de ofício e da multa isolada por não antecipado o imposto lançado de ofício. O artigo prevê a possibilidade de exigir multa de ofício, juntamente com o imposto, quando este não houver sido pago anteriormente (inciso I de parágrafo único do art. 957, do RIR/99), ou, 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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento 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 convocada), Hugo Correa Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Gervásio Nicolau Recktenvald.

Relatório

A COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE PEDRINHAS PAULISTA, CNPJ nº 52.008.315/0001-89, 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*, bem como a multa isolada por insuficiência de recolhimentos por estimativa sobre essas mesmas *sobras*, nos termos da exigência contida 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\$ 1.994.712,93, composto das seguintes parcelas: CSLL de R\$ 658.869,89; juros de mora pela taxa SELIC, calculados até 30/11/2005, de R\$ 347.538,99; multa de ofício, no percentual de 75%, de R\$ 494.152,41; multa isolada por insuficiente recolhimento de estimativa, de R\$ 494.151,64.

Segundo a descrição dos fatos (fl. 05), a autuação decorreu da indevida exclusão da base de cálculo da CSLL dos resultados de atos cooperativos, apurados em 31/12/2001 (R\$ 2.316.038,74) (fl. 06) e em 31/12/2002 (R\$ 5.003.794,63) (fl. 06), pois, na época, tal exclusão não teria embasamento legal, o que teria ocorrido somente com o advento da Lei nº 10.865/2004, art. 39. 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).

Notificada do processo e da autuação em 12/12/2005 (fl. 110), tempestivamente, em 09/01/2006, a interessada impugnou o lançamento (fl. 116), onde arguiu, em extenso e bem fundamentado arrazoado, que não existia embasamento legal para a tributação, pela CSLL, das *sobras* de entidades cooperativas, o que, nos termos do art. 146 da CF/88, exigiria Lei Complementar. Ainda segundo a defesa, o embasamento legal informado no auto de infração, isto é, o art. 2º da Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores, seria aplicável apenas aos resultados positivos de empresas de fins lucrativos, pois o art. 195, inc. I, letra "c", da CF, somente previa contribuições sobre lucros e não sobras. Portanto, a CSLL não incidiria sobre as *sobras* apuradas por cooperativas, onde a finalidade lucrativa é inexistente, ao teor do disposto nos artigos 3º, 4º, 79, 84 e 111, da Lei nº 5.764/71. Depois, a impugnante teceu considerações sobre a diferença entre lucros e sobras, apoiando-as na lei das cooperativas (Lei nº 5.764/71) e na Lei das S/A (Lei nº 6.404/76). Para fortalecer seus argumentos, a impugnante ainda colou jurisprudência do Conselho de Contribuintes, do TRF 4ª Região e do STJ, favorável a seus argumentos. Por fim, requereu o cancelamento da exigência contida no Auto de Infração.

Encaminhado o processo para a DRJ de Ribeirão Preto, a contestação foi julgada improcedente em Primeiro Grau administrativo, conforme exposto no acórdão nº 14-26.779, de 19 de novembro de 2009 (fl. 162), 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.

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

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 o contribuinte não a teria contestado. Apenas reduz a exigência, de 75% para 50%, em vista da retroatividade benigna em decorrência da modificação trazida pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Notificada do acórdão em 04/03/2010 e inconformada com o decidido, a interessada interpôs recurso voluntário (fl. 177), alegando, em síntese, o que segue: (a) que a multa isolada foi expressamente impugnada, pois na impugnação pediu o cancelamento do auto de infração como um todo, principal e acréscimos legais; (b) que o art. 3º da Lei nº 5.764/71 classifica as cooperativas como entidades sem objetivo de lucro, o que também é repetido pelo art. 2º do estatuto da recorrente; (c) que segundo o art. 111 da Lei nº 5.764/71, apenas são considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88, da citada lei; (d) que o art. 195, inc. I, letra “c”, da CF prevê apenas a incidência da CSLL sobre lucros e não sobre sobras; (e) que o art. 183 do RIR/99 é expresso ao excluir da tributação as *sobras* das cooperativas; (f) que as sobras, por não se conformarem com a tipificação legal do art. 43 do CTN, não pertencem ao campo de incidência tributária do IRPJ, e por consequência, também não sofrem incidência da CSLL, em vista do disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95.

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.

Por fim, após reafirmar que estava implícita na impugnação a contestação da multa isolada, a recorrente a contesta especificamente, arguindo ser ela inexigível por indevido o principal e por vedada a concomitância com a multa de ofício.

Por fim, requer o cancelamento do lançamento hostilizado.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Gervásio Nicolau Recktenvald

O recurso voluntário interposto é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Conforme relatado, a exigência fiscal constituída neste processo cinge-se à tributação, pela CSLL, em 2001 e 2002, 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*.

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 parecença 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*, de 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, estas últimas apresentam uma peculiaridade, pois demonstram, 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, direcionado à hipótese de incidência voltada à renda e proventos de qualquer natureza.

As diferenças entre *sobras* e lucros são tão relevantes na esfera tributária que desde há muitos anos a legislação, 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 dissecou 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*. E é por isso que não incide IRPJ sobre essa base, e não porque tenha sido editada uma lei que isente as *sobras* do IRPJ.

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 do determinado pelo texto legal, pois este, por seu artigo 1º, é taxativo 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 que 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, cujos dispositivos legais estariam a mostrar que o ato cooperativo está 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 falta de 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. 165), não contém tal determinação, pois em momento algum a CF 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 obrigação 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 assenta sua decisão no disposto na Lei nº 8.212/91 que também estaria referendando o procedimento fiscal em litígio (fl. 165). Entretanto, os artigos 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, não se enfrenta no acórdão recorrido 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. 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, diferentemente do afirmado pelo digno relator (fl. 166), isenção do imposto de renda sobre os resultados positivos auferidos no ato cooperativo. Ele apenas afirma que os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88, portanto, relativos a resultados de atividades não cooperadas, seriam considerados como renda tributável. 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 posítive 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 obedecem 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. 166).

Todavia, mais uma vez, peço vênias para discordar da conclusão suso reproduzida.

As conclusões extraídas dos citados artigos, que são 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 prevêem as disposições da Lei n. 5.674/71. 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 integral do lançamento de CSLL e dos acréscimos legais correspondentes, contidos neste processo.

Com isso, também sucumbe a multa isolada imposta pelo fisco neste mesmo auto de infração, aplicada por ausentes recolhimentos de antecipações, por estimativa, da CSLL, sobre as *sobras* que geraram o lançamento do principal.

Todavia, mesmo que não fosse afastada a exigência principal, o que se admite para possibilitar a argumentação, ainda assim a multa isolada não poderia subsistir, por 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, reprisada no art. 957 do RIR/99, isto é, antes da redação introduzida pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, que efetivamente criou a base legal para a exigência de multa isolada quando constatada falta de recolhimentos 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, 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 pudessem ter dúvidas 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, cuja ementa está reproduzida no voto do acórdão 102-48.852:

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).

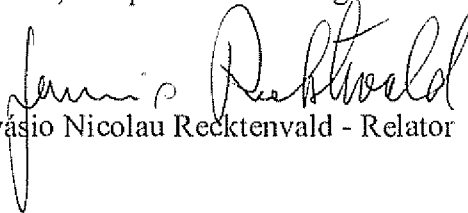
Há outras decisões recentes, a exemplo da relatada por Alexandre Barbosa Jaguaribe, também abaixo reproduzida:

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, hipótese não contemplada neste voto, ainda assim a multa isolada não poderia prosperar.

Por todo o exposto, dou provimento integral ao recurso voluntário.


Gervásio Nicolau Recktenvald - Relator