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

Processo nº	13982.000516/2006-93
Recurso nº	500.854 Voluntário
Acórdão nº	**1103-00.386 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de	15 de dezembro de 2010
Matéria	CSLL - SOBRAS DE COOPERATIVA
Recorrente	COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL DE SÃO MIGUEL DO OESTE LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Auto de Infração - Exclusões da base de cálculo da CSLL e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003 e 2004.

Ementa: SOCIEDADES COOPERATIVAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL CALCULADO SOBRE AS *SOBRAS*. NÃO INCIDÊNCIA. As sociedades cooperativas que obedecem 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). 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. Ausente, justificadamente, o conselheiro Hugo Correa Sotero.

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), Mário Sérgio Fernandes Barroso e Gervásio Nicolau Recktenvald.

Relatório

A COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL DE SÃO MIGUEL DO OESTE LTDA., CNPJ nº 81.607.046/0001-75, instituição financeira, veio perante este Conselho para, através do regular recurso voluntário, demonstrar sua não conformidade com o decidido pela 3ª Turma da DRJ de Florianópolis, que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento de CSLL sobre *sobras*, contido 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 Joaçaba/SC, que redundou na lavratura de um auto de infração de CSLL (fl. 05), num total de R$ 1.306.598,92, composto das seguintes parcelas: CSLL de R$ 534.058,64; juros de mora pela taxa SELIC, calculados até 31/10/2006, de R$ 235.295,15; multa de ofício, no percentual de 75%, de R$ 400.543,96; multa isolada por falta de recolhimento de estimativa, no percentual de 75%, de R$ 136.701,17.

Segundo a descrição dos fatos (fl. 07 e 486), a autuação decorreu da "*apuração incorreta da CSLL por exclusão indevida do ato cooperado*", com enquadramento no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, nos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004, quando a interessada adotou a apuração pelo lucro real anual. No relatório fiscal (fl. 488), após concluir que "*a CSLL incide sobre a totalidade dos resultados do período-base da cooperativa, isto é, sobre as receitas decorrentes de atos cooperativos e não-cooperativos*", o autuante informa que "*a glosa efetuada pela fiscalização refere-se ao valor do ato cooperado, o qual havia sido informado pelo contribuinte nas DIPJ's respectivas*" (fl. 488). Ao mesmo tempo informa que "*recalculamos a apuração da CSLL anual da autuada*", pois "*a contabilidade do contribuinte não contempla qualquer segregação entre ato cooperado e não cooperado, inclusive quando regularmente intimado a esclarecer tal situação o contribuinte quedou-se inerte*" (fl. 488).

Além, nesses mesmos autos foi constituída multa isolada por "*falta de recolhimento da Contribuição Social sobre a base estimada*" (fl. 07 e 489), o que teria sido verificado em todos os meses dos quatro anos fiscalizados, com enquadramento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96. Ainda segundo o fisco, a multa isolada incidiu sobre a CSLL apurada pelo autuante com base na receita bruta e acréscimos.

Notificada do processo e da autuação em 20/11/2006 (fl. 493), tempestivamente, em 11/12/2006, a interessada impugnou o lançamento (fl. 494), onde arguiu, em extenso e bem fundamentado arrazoado, que: (a) não existia embasamento legal para a tributação, pela CSLL, das *sobras* de entidades cooperativas, pois os atos legais citados como infringidos não previam tal situação; (b) que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 manda adotar, quanto à CSLL, as mesmas normas de apuração do IRPJ e neste contexto, em vista do disposto no art. 182 do RIR/99, concluiu que as *sobras* são casos de não incidência também em relação à CSLL; (c) que todos os resultados da cooperativa decorrem de atos cooperativos, pois as sociedades cooperativas de crédito, por exigência do BACEN, só podem operar com associados (Lei nº 4.595/64, art. 18, inc. I); (d) que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 não possibilitaria a exigência da CSLL 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; (e) que o art. 110 do CTN não permite confundir *sobras* com lucros; (f) que a Lei nº 10.865/04 é equivocada quando estabeleceu isenção para caso de *não incidência*.

Por fim, nos pedidos, a interessada requereu a extinção da exigência principal e de seus concernentes acréscimos legais.

Encaminhado o processo para a DRJ de Florianópolis, a contestação foi julgada improcedente, concedendo-se apenas a retroatividade benigna em relação à multa isolada, que foi reduzida de 75% para 50%, conforme exposto no acórdão nº 07-16.626, de 19 de junho de 2009 (fl. 565), 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 a operações com 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). O fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de "sobra" não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados ("sobras"), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto a distribuição do lucro deve guardar relação com a contribuição de cada sócio na formação do capital (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187).*
>
> *RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI. MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE. REDUÇÃO DE 75% PARA 50%. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática (Lei nº 5.172, de 1966, art. 106).*

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, apenas prevê a exclusão das entidades beneficentes de assistência social e não as cooperativas; (b) que a Lei nº 7.689/1988 não prevê a exclusão da base de cálculo da CSLL dos resultados das sociedades cooperativas decorrentes da prática dos atos cooperativos; (c) que os arts. 10 e 15 da Lei nº 8.212/90 não prevêem a isenção para a CSLL e equiparam as cooperativas às demais empresas de fins lucrativos; (d) que existe previsão legal para a desoneração da tributação do IRPJ para as cooperativas de crédito, no que tange aos atos cooperativos, mas não no que se refere à CSLL, que incidiria sobre todo o resultado, nos termos do disposto no item 9, da IN SRF 198/88; (e) que, através do art. 39, c/c o art. 48, ambos da Lei nº 10.865/2004, o legislador ordinário concedia isenção da CSLL às sociedades cooperativas, exceto às de consumo, mas apenas a partir de 1º de janeiro de 2005; (f) que a pergunta 647 da publicação "Perguntas e Respostas" considera que as *sobras liquidas* são o próprio lucro líquido apurado em balanço; (g) que o art. 111 do CTN exige lei específica para conceder isenção; (h) que a multa isolada foi aplicada corretamente, em vista do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, merecendo o reconhecimento da redução, de 75% para 50%, em vista da retroatividade benigna trazida pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

De tudo isso a DRJ concluiu que a ordem legal vigente confirmava a subsistência da tributação exigida no auto de infração sob controvérsia, com a redução da multa isolada, de 75% para 50%.

Notificada do acórdão em 15/07/2009 (fl. 578) e inconformada com o decidido a interessada interpôs recurso voluntário (fl. 579), alegando, em síntese, o que segue: (a) que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 manda adotar, quanto à CSLL, as mesmas normas de apuração do IRPJ, e neste contexto, em vista do disposto no art. 182 do RIR/99, concluiu que as *sobras* são casos de não incidência também em relação à CSLL; (b) que a recorrente, por imposição de normas do

BACEN só opera com associados, e como tal não apura lucros, mas sim *sobras*, sobre as quais não incide IRPJ e nem CSLL, por se tratar de caso de não incidência; (c) que nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/71, os atos cooperativos não representam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, do que conclui que as cooperativas de crédito não objetivam lucro; (d) que de acordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 5.764/71, as *sobras* são distribuídas aos associados, que as tributam; (e) que os arts. 3º, 4 e 79 da Lei nº 5.764/71 definem as sociedades cooperativas como sem fins lucrativos, do que conclui, no concernente à base de cálculo da CSLL autuada, que se trata de um caso de *não incidência*; (f) que, segundo o art. 111 da Lei nº 5.764/71, os resultados das operações com não associados "*serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos*", do que deduz que os resultados de atos cooperativos não sofrem incidência tributária; (g) que, conforme o disposto nos arts. 85, 86 e 88, da Lei nº 5.764/71, somente os resultados com atos não cooperativos seriam tributáveis, o que não seria o caso da recorrente que, por ser cooperativa de crédito, estaria proibida de operar com não associados.

Ainda, 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, nos pedidos, requer a procedência do recurso voluntário, para que se decrete a insubsistência integral do Auto de Infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gervásio Nicolau Recktenvald

O recurso voluntário interposto é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Conforme relatado, a exigência fiscal constituída neste processo cinge-se à tributação, pela CSLL, em 2001, 2002, 2003 e 2004, dos resultados obtidos pela interessada, representativos das *sobras* derivadas dos atos cooperativos.

Nesse contexto, e já adentrando na controvérsia, 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*, ou seja, o resultado econômico, jurídico e financeiro apurado por sociedade cooperativa, e sua parecença com o lucro das empresas em geral, de fins lucrativos.

Essa sinopse extrai-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, enquanto que, por outro lado, a recorrente, com muita veemência, 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, não usando os dois termos como sinônimos.

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.

Em decorrência, essas *sobras* líquidas, 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 surgem aspectos que marcam as diferenças entre *sobras* e lucros. Isso emerge da 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, a Resolução em comento implantou uma modificação na designação das demonstrações financeiras, obviamente, por considerar relevante a apuração diferenciada. 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, que é normalmente tributável.

Ademais, 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.

Sob outro enfoque, percebe-se a relevância das diferenças entre *sobras* e lucros, tanto é 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 se faz trazer, inicialmente, algumas considerações teóricas acerca do conceito de *não incidência*, por 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, consequentemente, 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 disseca 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, alguns 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 a doutrina dominante dizia tratar-se 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 nesse direcionamento, é enfático o Parecer Normativo CST nº 155, de 15 de outubro de 1973 (DOU 05/11/73), acima citado, que orientou dizendo que "*a não incidência de imposto de renda, de que gozam as cooperativas, não se estendia às 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 do lucro 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.*

Nesse compasso, 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 só por isso que não incide IRPJ sobre essa base. E não é porque tenha sido editada uma lei que expressamente isente as *sobras* da tributação do IRPJ, como impropriamente muitas vezes é afirmado.

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, também se trata de *caso de não incidência*.

Compre lembrar, ainda, que a não incidência da CSLL sobre as *sobras* independe de alguma determinação expressa de exclusão, pretendida pelo acórdão recorrido (fl. 569 v). Para se pensar em exclusão, necessitar-se-ia de uma norma de inclusão, anterior. Afinal, como é óbvio, não é possível isentar da CSLL o que ainda não é por ela tributado.

Diante disso, para se manter o lançamento, seria imprescindível apontar-se o ato legal que submeteu as *sobras* à tributação da CSLL. E isso não está nos autos.

A propósito, o acórdão *a quo* faz referência a vários diplomas legais que, diretamente ou indiretamente, regulariam a tributação do ato cooperativo no período alcançado pelo lançamento fiscal. Tais dispositivos legais estariam a mostrar que a cooperativa estaria sujeita ao recolhimento da CSLL toda vez que produzisse resultados positivos, fossem eles gerados pelos atos cooperativos ou não cooperativos.

Todavia, os aludidos atos, embora expressos quanto à tributação dos atos não cooperados, não autorizam a tributação da CSLL sobre as *sobras*, isto é, sobre os resultados dos atos cooperados.

Dentre os diplomas legais em comento, o acórdão recorrido faz referência, inicialmente, ao art. 195 da CF/88, que é apontado como instrumento legal a afiançar o lançamento. Porém, tal artigo não contém a pretendida 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 somente 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 as cooperativas não teriam sido contempladas com imunidade tributária.

Efetivamente, há incidência de CSLL sobre os lucros das cooperativas. Porém, tal incidência limita-se aos lucros referidos no art. 111 da Lei nº 5.764/71. Esse determina 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. Todavia, no caso, segundo a recorrente, tais resultados inexistem. Também, o fisco não demonstra sua existência.

Por outro lado, as *sobras*, conforme já mencionado anteriormente, não são consideradas renda das cooperativas, nem para fins de IRPJ e nem para a CSLL, pois são valores que pertencem aos associados, os quais têm a obrigação de tributá-los, diferentemente dos lucros que são distribuídos aos sócios, isentos da CSLL e do IRPJ. Assim, as *sobras* estão fora do campo de incidência tributária das cooperativas, 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 positive a tributação da hipótese.

No embalo das lições de Luciano Amaro, na sequência, analisa-se outro "marco" da legislação tributária ordinária que normatiza as operações das cooperativas, isto é, a 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* conclui: "*Desse modo, 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. 568 v).

Todavia, mais uma vez, peço vênia para discordar do remate suso reproduzido. As conclusões extraídas dos citados artigos da Lei nº 10.865/2004 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*". Essa afirmação 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*.

Nesse raciocínio, a afirmação de que o lançamento é procedente porque inexiste "*a concessão de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário [...] conforme disposto no art. 111 da Lei nº 5.172/1966*" (fl. 569 v) não é válida para os casos de não incidência. E é exatamente essa a natureza da base de cálculo indevidamente submetida à tributação nestes autos.

De outra parte, inferir que a malsinada disposição legal, ao conceder a inusitada isenção, autorizou se 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.

Hostilizando outro ponto, o recurso voluntário contesta a ilação, contida no acórdão *a quo*, de que a Lei nº 8.212/91 também estaria referendando o procedimento fiscal em litígio.

Quanto a isso, mais uma vez me inclino a concordar com as arguições da recorrente, pois não enxerguei na mencionada lei nenhum aspecto que pudesse cimentar o embasamento legal informado no auto de infração.

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 é reproduzida 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, consequentemente, 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.

Ante o exposto, por entender que as *sobras* situam-se fora do campo de incidência da CSLL, opino pela insubsistência integral do lançamento quanto à exigência de CSLL.

Em decorrência, também sucumbem a multa de ofício, os juros de mora e a multa de ofício isolada sobre as pretensas estimativas não recolhidas.

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 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, 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.

Ante o exposto, dou provimento integral ao recurso voluntário para votar pela insubsistência integral do lançamento contido neste processo.

Gervásio Nicolau Recktenvald - Relator