

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

Processo nº 13982.000955/2003-53
Recurso nº 165.077 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.373 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2010
Matéria CSLL - SOBRAS DE COOPERATIVA E MULTA ISOLADA
Recorrente COOPERATIVA AI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002 e 2003.

Ementas: 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 cooperados, 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*.

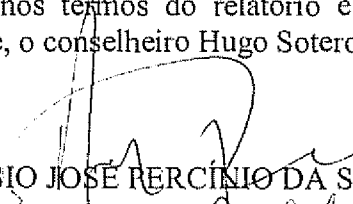
APURAÇÃO, PELO FISCO, DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DE EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. Nas empresas tributadas pelo lucro real, a apuração da base de cálculo da CSLL deve apoiar-se na escrituração contábil, que, no caso de cooperativa, deve demonstrar, destacadamente, as receitas, custos, despesas e encargos dos atos cooperados e não cooperados. Quando não houver tal destaque, a escrita será imprestável para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, fazendo-se mister, então, arbitrar o lucro, conforme determinam os arts. 530 e seguintes do RIR/99.

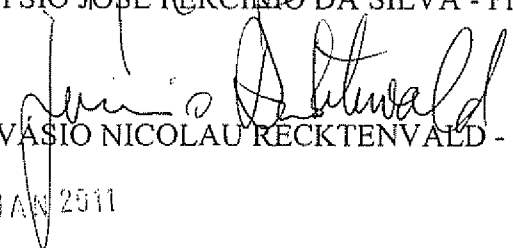
MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO – IMPROCEDÊNCIA. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não autoriza a aplicação, simultaneamente sobre uma mesma base, da multa de ofício e da multa isolada por não antecipado o tributo lançado de ofício. O artigo prevê a possibilidade de exigir multa de 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).

LEI Nº 10.684/2003 – PAES – DÉBITOS CONFESSADOS NO DECORRER DO PROCEDIMENTO FISCAL. POSSIBILIDADE. Segundo autorizado pela Lei que instituiu o PAES (Lei nº 10.684/2003), e conforme orientava a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3/2003, no decorrer de procedimento fiscal era possível confessar débitos para submetê-los ao mencionado parcelamento. Nessa situação, caso o procedimento fiscal não fosse concluído até 31/10/2003, os débitos efetivamente confessados não podiam integrar eventual autuação resultante daquela ação fiscal.

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 Sotero Correa.


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 A1, CNPJ nº 03.470.626/0001-50, 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 manteve, por unanimidade de votos, o lançamento de CSLL sobre *sobras*, bem como a multa isolada por insuficiência de recolhimentos por estimativa sobre essas *sobras*, nos termos da exigência contida no presente processo.

A Cooperativa, ora recorrente, tem sua atividade principal voltada ao comércio de produtos agropecuários, adquiridos de agricultores cooperados, mas também opera uma fábrica de ração, através da qual fornece alimentação para os animais criados e engordados pelos agricultores associados. Subsidiariamente, mantém um supermercado, uma loja de produtos agropecuários e um posto de combustíveis.

Nesse contexto, compulsando os autos, vê-se que o processo administrativo sob deslinde 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 e multa isolada (fl. 11), num total de R\$ 1.391.175,31, composto das seguintes parcelas: CSLL de R\$ 436.952,35; juros de mora pela taxa SELIC, calculados até 28/11/2003, de R\$ 142.603,56; multa de ofício, no percentual de 75%, de R\$ 327.714,25; multa isolada por insuficiente recolhimento de estimativa, pelo percentual de 75%, no valor de R\$ 483.905,15.

Segundo a descrição dos fatos (fl. 13), a autuação decorreu da indevida apuração e do não oferecimento à tributação da CSLL da totalidade dos resultados apurados em 31/12/2000 (R\$ 1.146.595,87) (fl. 13 e 144), em 31/12/2001 (R\$ 2.491.532,39) (fl. 13 e 144) e em 31/12/2002 (R\$ 2.184.428,23) (fl. 13 e 144). Portanto, a principal divergência relatada pelo fisco reside na não inclusão na base de cálculo da CSLL, pela autuada, dos resultados derivados de atos cooperativos, que, ainda segundo o fisco, na época, eram tributados pela contribuição em foco, pois a isenção somente teria sido aprovada pela Lei nº 10.865/2004, art. 39, com vigência a partir de 01/01/2005.

Destarte, no pensar do fisco, com a discordância veemente da autuada, nos anos fiscalizados incidiria tributação da CSLL sobre a totalidade dos resultados positivos de cooperativas, inclusive os decorrentes de atos cooperados, por imposição do art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores

A síntese do procedimento, acima exposta, pode ser extraída da fl. 28 do Relatório Fiscal, onde o fisco comenta a orientação do item 9 da IN SRF 198/1988, principal fundamento do lançamento:

Não resta dúvida que deve ser interpretado o item citado no sentido de que a contribuição incide sobre o total do resultado da cooperativa. Tanto isso é verdade que o texto menciona que a contribuição incidente sobre os resultados com não associados é mera parcela da contribuição devida. Vale dizer, haverá montante devido de contribuição não só em relação ao resultado com não associados, bem assim em relação aos resultados dos atos com associados



Além disso, não são desprezíveis outras divergências na controvérsia, especialmente as relacionadas à quantificação dos resultados, pois, segundo o fisco, a recorrente, apesar de optante pelo lucro real, não teria efetuada separação contábil na apuração dos resultados de atividades cooperadas com os resultados de atividades não cooperadas, o que foi efetuado pelo autuante.

Ademais, em decorrência das irregularidades constatadas pelo fisco, acima referidas, também foi constituída a multa isolada por não recolhidas antecipações da CSLL sobre a totalidade dos resultados, o que foi estendido, inclusive, para os 4 primeiros meses do ano de 2003, ainda não encerrado quando do procedimento fiscal, tudo com fundamentado no disposto no art. 44, inciso I e § 1º, inc. IV, da Lei nº 9.430/96 (fls. 14 e 15). Quanto a isto, vale antecipar que tal multa isolada foi quantificada no percentual de 75%, tendo sido reduzida pela DRJ em vista da retroatividade benigna para 50%.

Notificada do processo e da autuação em 12/01/2004 (fl. 1.252), tempestivamente, em 10/02/2004, a interessada impugnou o lançamento (fl. 1.253), onde arguiu, de forma geral, que o lançamento cingia-se, na sua essência, à tributação dos atos cooperativos alcançados pela recorrente. Diante disso, alegando, principalmente, ausência de embasamento legal para a tributação, pela CSLL, das *sobras* de entidades cooperativas, requer a desconstituição integral do lançamento.

Especificamente, contesta as inferências fiscais quanto às inconsistências na apuração dos resultados com atos cooperados e não cooperados, exceto quanto às atividades desenvolvidas pelo posto de combustíveis e pelo supermercado, em relação aos quais diz não pretender contestar o procedimento fiscal, *“apesar de os números encontrados (pelo fisco) não corresponderem à realidade”* (fl. 1.260).

Ainda, segundo a defesa, o embasamento legal informado no auto de infração, isto é, o art. 2º da Lei nº 7.689/88, seria aplicável apenas aos resultados positivos de atos não cooperativos. Por outro lado, diz que a CSLL não incidiria sobre as *sobras*, por ausente, nas cooperativas, a finalidade lucrativa, ao teor do disposto nos artigos 3º, 4º, 79, 84 e 111, da Lei nº 5.764/71. Para cimentar sua tese, transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes, que reconhece a não incidência da CSLL sobre *sobras*.

Na sequência, a impugnante contesta a aplicação da multa isolada, por inexigível o principal, bem como em vista da vedação à concomitante aplicação com a multa de ofício.

Em seguida, alega que em decorrência da Lei nº 10.684/2003 (PAES), dentre outros tributos, parcelou um valor de R\$ 51.564,51 de CSLL, compreendido no período fiscalizado, mas que não foi excluído da autuação pelo fisco, apesar de notificado de tal situação e apesar do parcelamento em tela ter sido formalizado anteriormente ao encerramento do procedimento fiscal.

Mais adiante, ainda na impugnação, a defesa arguiu existirem erros e imprecisões nos demonstrativos elaborados pelo fisco, nos quais este respaldara o lançamento. Aponta, inicialmente, ser equivocado o entendimento fiscal que retirou da atividade cooperada as operações com a Cooperativa Central Oeste Catarinense – COOPERCENTRAL, da qual diz-se associada. No pensar da defesa, tais operações deveriam ser caracterizadas como decorrentes de atos cooperativos, mesmo que a recorrente não se encontrasse associada àquela Central, o que admite para argumentar. Assim, assegura que o entendimento fiscal mostrava-se equivocado de qualquer forma, pois as compras da COOPERCENTRAL correspondiam a leitões, que na condição de insumos, eram destinados aos produtores associados. Diante disso, essas operações



integrariam o ato cooperativo, à semelhança do fornecimento de ração a esses mesmos associados, através da fábrica de ração operada pela recorrente.

Ainda, a impugnante apontou erros, qualificados como graves, que teriam sido cometidos pelo fisco quando realocou as variáveis que compunham os resultados. Nesse sentido, entre outras, diz equivocada a alocação de receitas e despesas financeiras, que teriam convertido o “Demonstrativo de Apuração do Resultado do Ato Cooperado” em peça “*absolutamente inaproveitável*” (fl. 1277).

Por fim, requer a decretação da improcedência integral do lançamento.

Encaminhado o processo para a DRJ de Florianópolis, a contestação foi julgada improcedente em Primeiro Grau administrativo, conforme exposto no acórdão nº 07-11.278, de 09 de novembro de 2007 (fl. 1.346), assim ementado:

COOPERATIVA. ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO. Até 31 de dezembro de 2004, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL é devida por todas as sociedades cooperativas e incide sobre todos os seus resultados, sejam eles relativos às operações com 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 o lucro deve guardar relação com a contribuição do capital (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187)

OPERAÇÕES ENTRE COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. INÍCIO DE VIGÊNCIA. Apenas revestem a condição de atos cooperativos, para fins fiscais, as operações entre cooperativa singular e cooperativa central a partir da data de deferimento do pedido de filiação. Convenções particulares não prevalecem sobre dispositivos da legislação tributária.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO. Além da multa de ofício calculada sobre os tributos não pagos no vencimento, que é aplicável em relação a qualquer tributo independentemente de sua sistemática de apuração, os contribuintes que deixarem de recolher no curso do Ano-calendário o IRPJ ou a CSLL devidos a título de antecipação (parcelas de estimativa) sujeitam-se também à multa de ofício, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos.

ABRANDAMENTO DE PENALIDADE. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI MAIS BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE DE 75% PARA 50%. Por força da retroatividade benigna, aplica-se a lei a fatos pretéritos não definitivamente julgados quando lhes comine penalidade menos severa a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.



PARCELAMENTO ESPECIAL – PAES INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL ESPONTANEIDADE EXCLUÍDA O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Destarte, a confissão parcial da dívida e a adesão ao Paes, após o início do procedimento fiscal, não reveste o caráter de espontaneidade, não operam qualquer efeito contra o lançamento de ofício, nem dispensam a contribuinte do pagamento da multa de ofício e dos juros moratórios lançados.

Essa 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 os resultados de atos cooperados, pois prevê que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade; (b) que o art. 195 da CF/88 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 a IN 198/88 prevê a incidência da CSLL sobre *sobras*; (e) que, segundo a pergunta 647, da publicação “Perguntas e Respostas”, *sobras* são o próprio lucro líquido apurado em balanço, portanto, se confundem; (f) 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 às de consumo, mas apenas a partir de 1º de janeiro de 2005; (g) que somente pode conceder isenção, exclusão ou outra forma de não-tributação, uma autorização legal expressa, conforme dispõe o art. 111 do CTN; (h) de tudo isso concluiu que a ordem legal vigente confirmava a subsistência da tributação exigida no auto de infração sob controvérsia.

Quanto à multa isolada, o acórdão recorrido a mantém, por exigível nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Porém, em vista da inovação legal, a DRJ reduziu a penalidade, de 75% para 50%, com base no princípio da retroatividade benigna, decorrente da modificação trazida pela Lei nº 11.488/2007.

Notificada do acórdão em 03/12/2007 e inconformada com o decidido, a interessada interpôs recurso voluntário (fl. 1.360), alegando, em síntese, o que segue:

- (a) que concorda com o entendimento do acórdão *a quo* que afirma incidir CSLL sobre os lucros de atividades não cooperadas, mas discorda que esses possam ser equiparados a *sobras* (resultados de atividades cooperadas), não tributadas nas cooperativas, nem pelo IRPJ e nem pela CSLL, por se situarem fora do campo de incidência desses tributos;
- (b) que, segundo o art. 79 da Lei nº 5.764/71, a discussão sobre lucros e *sobras* não é meramente semântica, como equivocadamente entende o acórdão recorrido, pois “o ato cooperativo não implica operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”;
- (c) que a jurisprudência (que reproduz) orienta no sentido de se considerar as *sobras* de cooperativas como casos de não incidência, tanto do IRPJ como da CSLL;
- (d) que, segundo o art. 111 da Lei nº 5.764/71, apenas devem ser considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88, todos da citada lei;
- (e) que não cabe a multa isolada, por não exigível o principal, e também por não admitida a incidência concomitante com a multa de ofício;



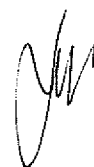
- (f) que a legislação que regulamenta o PAES admite o parcelamento de débitos, inclusive aqueles ainda não constituídos, mesmo estando a empresa sob procedimento fiscal, conforme disciplina a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 03/2003, art. 1º, inc. IV (fl. 1.376);
- (g) que existem erros e imprecisões nos demonstrativos elaborados pelo fisco, cujos contaminavam o lançamento, uma vez que a autuação estaria escorada naqueles demonstrativos;
- (h) que, dentre os mencionados erros, estaria a equivocada desclassificação para atividades outras, das operações mantidas com a COOPERCENTRAL, da qual a recorrente é associada, o que caracterizaria aquelas operações como pertencentes às atividades com cooperados;
- (i) argui, ainda, dizendo que mesmo que a recorrente não fosse associada daquela cooperativa, ainda assim o entendimento fiscal estaria equivocado, pois as compras efetuadas junto à COOPERCENTRAL correspondiam a aquisições de leitões, para fornecimento a agricultores associados, destinados à engorda, cria ou recria, o que caracterizaria essas operações como fornecimento de insumos para associados, portanto, integrantes do ato cooperativo;
- (j) que são graves os erros cometidos na alocação de receitas e despesas, imputadas aleatoriamente pelo fisco a atos cooperados ou não cooperados, destacando a alocação de receitas e despesas financeiras, que, juntamente com outros equívocos, teriam convertido o *“Demonstrativo de Apuração do Resultado do Ato Cooperado”* em peça *“absolutamente inaproveitável”* (fl. 1.277);
- (k) que são absolutamente inaceitáveis e abusivos os demonstrativos elaborados pelo fisco, destinados à demonstração do resultado dos atos cooperados;
- (l) que é flagrante a desproporção entre os resultados de atos cooperados e não cooperados se comparados com as correspondentes receitas de atividades com associados e não associados;
- (m) para exemplificar a referida desproporção, diz que em 2000, as receitas com associados, segundo o fisco, representavam 71,60%, e com não associados 28,40%; apesar dessa proporção, o fisco teria concluído que *“do resultado líquido total obtido pela recorrente no exercício, de R\$ 968.417,12, a parcela de R\$ 872.339,15 teria origem nas operações praticadas com terceiros”* (fl. 1.390);
- (n) que *“nos anos de 2001 e 2002 efeitos semelhantes teriam se verificado nos resultados da Recorrente, como se as operações praticadas com seus associados fossem quase que deficitárias, enquanto que aquelas realizadas com terceiros fossem altamente lucrativas”* (fl. 1.390).

Por fim, especialmente por equivocadas as apurações desenvolvidas pelo fisco, e também, por estarem as *sobras* das cooperativas compreendidas no campo da *não incidência* para

fins de CSLL, e ainda, pelo fato de parte do lançado já ter sido parcelado pelo PAES, requer a decretação da insubsistência total do lançamento.

Entretanto, caso o pleito acima não seja acolhido, sucessivamente, requer seja determinado que o fisco proceda a ajustes nos seus demonstrativos, para apurar corretamente os resultados de atos cooperados, sobre os quais não incide a CSLL, tributando-se, exclusivamente, eventuais diferenças nos resultados de atividades não cooperadas.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Gervásio Nicolau Recktenvald

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

Conforme relatado, a exigência fiscal constituída neste processo cinge-se à tributação, pela CSLL, em 2000, 2001 e 2002, das *sobras* apuradas pela recorrente, uma cooperativa agrícola. Também, relativamente aos citados anos, bem como nos primeiros meses de 2003, foi constituída uma multa isolada, sob o argumento de que não foram recolhidas as estimativas mensais devidas sobre as referidas *sobras*.

Impende destacar, ainda, que o procedimento não se limitou à tributação pura e simples das *sobras* apuradas pela recorrente, mas, além disso, essas *sobras* foram totalmente recalculadas pelo autuante, o que se infere dos extensos demonstrativos elaborados no decorrer do procedimento de fiscalização. Isso decorreu, segundo o autuante, do fato de existirem enormes divergências entre os resultados (atos cooperados e não cooperados) apurados pela recorrente.

Nesse passo, fundamentalmente, a controvérsia cinge-se a dois aspectos: (a) se os resultados de atos cooperados (*sobras*) são ou não são tributados pela CSLL nos anos fiscalizados; (b) se os resultados de atos não cooperados, que inquestionavelmente são tributados pela CSLL, são os apurados pelo fisco ou são os deduzidos da contabilidade da empresa, o que significa dizer que já foram tributados.

É o que deve ser enfrentado neste julgamento.

Tratamento Tributário das Sobras

Conforme já exposto, observa-se dos autos que um dos pontos relevantes propostos para o debate diz respeito à identificação da verdadeira natureza das *sobras*, isto é, o resultado econômico, jurídico e financeiro apurado por sociedade cooperativa nas suas atividades com associados, e sua subsunção, ou não, à Lei nº 7.689/88, que criou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Essa sinopse é deduzida 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,



nem o autuante e nem a DRJ recorrida negam, tanto é que respeitam a denominação e se preocupam em apurar separadamente essas grandezas.

Essa apuração apartada, se analisada do ponto de vista do fisco, mostra-se contraditória, uma vez que, conforme a tese que adotou na autuação, tanto as *sobras* como os lucros de atividades não cooperadas são tributados pela CSLL. Para exemplificar o contraditório procedimento, reproduz-se um parágrafo do relatório fiscal (fl. 38), onde o autuante expõe as incontornáveis deficiências da contabilidade da recorrente:

Além do que, a "não incidência" que beneficia as cooperativas se constitui em uma "não incidência" objetiva, ou seja, abrange somente os atos cooperativos, sendo assim, é imperioso que a escrituração do contribuinte se preste a permitir ao Fisco que tais atos sejam corretamente identificados

Com essa observação, e voltando à discussão proposta sobre a tributação ou não das *sobras*, 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 precipuamente 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 sociais desenvolvidas pela cooperativa.

Assim, as *sobras*, representativas das diferenças entre as receitas e as 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, tudo conforme dispõe a Lei nº 5.764/71.

A propósito, também das normas contábeis emergem aspectos que marcam as diferenças entre *sobras* e lucros. Isso é revelado pela regulamentação procedida pelo Conselho Federal de Contabilidade que disciplina o 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*, que orienta:

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, para bem marcar a diferença em questão, inclusive ocorreu uma modificação na designação das demonstrações financeiras. Tais demonstrações, nas empresas de fins lucrativos, são denominadas de *Demonstração do Resultado do Exercício*. Já 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.

Também, a doutrina e a jurisprudência reconhecem e respeitam as profundas diferenças entre lucro e *sobras*, especialmente quando enfocam a natureza dos dois institutos, analisados 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 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 dos dias de hoje. Para tanto, reproduzo estudos de Edgar Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho, inseridos no livro *Curso de Direito Tributário*, 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 então 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 trazido à baila, 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, 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, referiam-se 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 lucros 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 exatamente por isso que não incide IRPJ sobre essa base, e não porque foi editada alguma lei que isentou as *sobras* do IRPJ, como insistentemente alguns defendem.

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 unificou ou fundiu, 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, trata-se de *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. Mas esse dispositivo não está indicado nos autos, por uma simples razão: é inexistente.

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 mostrariam que as cooperativas estariam sujeitas ao recolhimento da CSLL quando produzissem resultados positivos, mesmo os decorrentes de atos cooperados. Todavia, os aludidos atos não são expressos quanto à citada questão.

Nessa trilha, o acórdão *a quo* faz 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 estaria autorizada 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.

No mesmo sentido estaria sinalizando o item 9 da IN SRF 198/88. Porém, esse ato normativo também carece de embasamento legal.

Num patamar hierárquico mais elevado, a DRJ recorrida indica o art. 195 da CF/88 como instrumento legal a afiançar o lançamento sob controvérsia (fl. 1.349 v). Porém, ele 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 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 apóia sua decisão no disposto na Lei nº 8.212/91 que também estaria referendando o procedimento fiscal em litígio (fl. 1.346). Entretanto, o artigo 10, mencionado, não mostra sob que aspecto a mencionada lei estaria a fortalecer o embasamento legal informado no auto de infração.

Por outro lado, a DRJ 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. Tal artigo é relevante para o deslinde do caso em foco, apesar da criação da CSLL ter ocorrido quase 20 anos depois da promulgação da Lei que o contém, pois ele não estabelece a isenção do Imposto de Renda sobre os resultados positivos auferidos no ato cooperativo, mas apenas afirma que os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88, isto é, os relativos a resultados de atividades não cooperadas, são considerados como renda tributável. Disso se infere que as *sobras* não são consideradas renda das cooperativas para fins de IRPJ, mas identificados como 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, de 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 regula a tributação de atos cooperativos. 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.

Tal dispositivo muitas vezes é citado como garantidor da tributação, pela CSLL, dos resultados de atos cooperativos apurados em períodos anteriores à sua vigência. Isso é inferido de um singelo raciocínio lógico: “*se agora é isento, antes era tributado*”.

Esse raciocínio, embora lógico em tese, não pode 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. 5.764/71. 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 do lançamento na parte que pretende tributar, pela CSLL, as sobras apuradas pela recorrente.

Divergência na Apuração do Lucro das Atividades não Cooperadas

Exposto o entendimento de que não cabe a tributação, da CSLL, sobre as sobras (resultados das operações com associados), e por incontestado que os resultados da recorrente, advindos de operações com terceiros, submetem-se à tributação dessa

Contribuição, impende enfrentar agora a polêmica posta, concernente à quantificação desses resultados.

Conforme salientado pelo fisco, “o contribuinte em sua escrita contábil, nos anos calendários 2000, 2001 e 2002 não segrega em sua escrituração os atos cooperativos dos atos não cooperativos” (fl. 32) (o grifo é do original). Ainda segundo o fisco, “o procedimento adotado pela cooperativa, na apuração do resultado do exercício, consistente em partindo de um resultado geral (seja lucro ou prejuízo), apropriar tal resultado em ato cooperado (associados) ou não cooperado (não associados), consoante critérios extracontábeis, não encontra guarida nas normas de regência” (fl. 32). Mais adiante o autuante anota que “os lançamentos efetuados nos Livros Diários do contribuinte falecem de qualquer respeito aos princípios consagrados pela técnica contábil e pela legislação comercial e fiscal” (fl. 36). Ainda segundo o fisco, “conforme se infere das cópias do Livro Diário, adunadas a (Fls. 479 a 496), o contribuinte, em sua escrita, não especifica todas as contas que compõem o lançamento, restringindo-se as totalizações diárias, além do que, os históricos desses lançamentos são sumários não permitindo sua correta identificação” (fl. 36). Quanto ao livro Razão, o fisco diz que os problemas do Diário se repetem “não se conseguindo identificar qual a contrapartida dos lançamentos efetuados” (fl. 37). Ante isso, o fisco adiantou, de forma sublinhada: “Desde já noticiamos que não foi apresentado a esses agentes do tesouro qualquer espécie de registro auxiliar que permitisse a interpretação daqueles lançamentos contábeis” (fl. 37).

Diante dessas deficiências contábeis, conforme referido nos itens 6.6 a 6.11 do relatório fiscal (fl. 43 a 52), o fisco remontou toda a apuração dos resultados da recorrente, desde a reclassificação da receita, passando pela reclassificação e apropriação dos custos, pelo rateio de despesas, pela recomposição dos prejuízos, redundando na nova demonstração dos resultados de atos cooperativos e não cooperativos. Para tanto, foram criadas centenas de planilhas, foram calculados milhares de índices, mensais e por atividade, para rateio de despesas, foram procedidos ajustes de adições, exclusões e compensações, do que, evidentemente, resultaram valores muito diversos dos apurados pela recorrente, o que provocou a discordância.

Por essa razão a recorrente qualificou tais projeções como absolutamente inaceitáveis, caracterizando como abusivos os demonstrativos elaborados pelo fisco, especialmente os destinados à demonstração do resultado dos atos cooperativos.

Ela apoiou sua contrariedade, especialmente, nas flagrantes desproporções que se verificam entre os resultados finais de atos cooperativos e não cooperativos deduzidos pelo fisco, se comparados com as correspondentes receitas com associados e não associados, que, segundo a defesa, deviam manter ao menos razoável proporção.

Para exemplificar, mostra que em 2000, as receitas com associados, segundo o fisco, representavam 71,60% da receita total, enquanto que as receitas com não associados representavam 28,40%. Apesar dessa proporção, o fisco concluiu que “do resultado líquido total obtido pela recorrente no exercício, de R\$ 968.417,12, a parcela de R\$ 872.339,15 teria tido origem nas operações praticadas com terceiros” (fl. 1.390).

Na sequência, a recorrente diz que “nos anos de 2001 e 2002 efeitos semelhantes teriam se verificado nos resultados projetados pelo fisco, como se as operações praticadas com seus associados fossem quase que deficitárias, enquanto que aquelas realizadas com terceiros fossem altamente lucrativas” (fl. 1.390).



Nesse mesmo panorama, várias outras conclusões do fisco são criticadas pela recorrente, pois essas inferências estariam a indicar, de forma geral, que as operações com não associados teriam se mostrado altamente rentáveis, enquanto que as operações com cooperados teriam alcançado resultados pífios, quase nulos, ou mesmo redundado em prejuízos, o que diz não ter ocorrido.

De fato, observam-se graves distorções nos resultados apurados pelo fisco, isto se ponderada a proporção entre receita e resultado, o que robustece as arguições da recorrente (fl. 144). Em 2000, por exemplo, do resultado líquido total, de R\$ 968.417,12, 10,08% por cento são atribuídos pelo fisco às atividades cooperadas e o percentual de 89,92% é imputado ao resultado com atividades com não associados. No ano seguinte, tais percentuais praticamente se invertem: os resultados cooperativos representam 77,43%, enquanto que os resultados não operacionais representam apenas 22,57% do resultado líquido do exercício, que nesse ano é de R\$ 2.400.406,30.

Se observados, especificamente, os resultados de atos cooperados derivados da atividade principal que é o comércio de produtos agropecuários, observa-se, pelos demonstrativos do fisco, que em 2000 houve um prejuízo de R\$ 859.512,49, em 2001 a atividade gerou um lucro de R\$ 704.091,52 e em 2002 novamente quedou em prejuízo, de R\$ 493.372,50.

Têm-se, assim, duas apurações, muito conflitantes, uma elaborada pela recorrente e a outra pelo fisco, que desenvolveu uma recomposição completa dos resultados de todas as atividades, tanto as relacionadas com associados como as mantidas com terceiros, pois entendeu que a contabilidade era imprestável para a correta apuração do lucro real.

Essa recomposição, entretanto, mereceu veementes contestações por parte da recorrente, que, apesar disso, admitiu deficiências contábeis na identificação dos clientes (se associado ou não associado), mas apenas em relação às atividades de revenda de combustíveis e ao comércio através do supermercado.

Com essa concordância, inclusive foi possível ao fisco dimensionar, sem maiores dificuldades, as receitas das atividades cooperadas, separando-as das atividades mantidas com terceiros.

Porém, certamente em virtude da subjetividade, por peculiaridades, nos critérios para a apropriação dos custos, e frente à complexidade para a alocação das despesas gerais, os resultados finais, conforme amplamente demonstrado pela recorrente, mostraram-se de duvidosa consistência.

Ante tais situações, uma vez que, conforme amplamente acima referido e segundo os próprios dizeres do fisco - a contabilidade mostrava-se imprestável para a determinação da base de cálculo da CSLL na sistemática do lucro real, deveria ter sido adotada a sistemática de apuração com base no lucro arbitrado, nos termos do determinado pelo art. 530, *caput* e inciso II, letra "b", do RIR/99.

Observa-se do contido no *caput* do mencionado artigo que este não autoriza o fisco a orientar-se segundo sua própria discricção, para escolher o arbitramento ou para refazer a escrituração contábil e fiscal. Ele é categórico ao determinar que, ante a imprestabilidade da escrita, o fisco apure os tributos pelo lucro arbitrado, ainda mais quando,

para se manter o lucro real, seria necessária a apuração completa dos resultados contábeis e fiscais.

É o que também orienta o Parecer Normativo CST nº 38, de 31 de outubro de 1980, que trata da apuração dos resultados obtidos por sociedades cooperativas originadas de operações diversas às do ato cooperado, portanto não alcançadas pela não incidência.

Em sua ementa, o referido Parecer diz:

A base de cálculo do Imposto sobre a Renda será determinada segundo escrituração contábil que apresente destaque das receitas tributáveis e dos correspondentes custos, despesas e encargos, e, na sua falta, mediante arbitramento, em conformidade com os critérios facultados pelo Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, e respectivas normas regulamentares.

No corpo do Parecer Normativo em tela ele orienta:

[...]

5. Apuração dos Resultados Tributáveis

5.1 – Como foi dito inicialmente, deve o Imposto sobre a Renda ter por base de cálculo o resultado determinado a partir da escrituração contábil, que apresente destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, como explicitado no Parecer Normativo CST nº 73/75. Todavia, quando não houver tal destaque, como no caso em que os ingressos não indiquem individualizadamente a que espécie de prestação se destinam, porque recebidos a um único título e em pagamento de contraprestação múltipla e heterogênea, a escrita será imprestável para a apuração do lucro real.

5.2 – Far-se-á mister, então, arbitrar o lucro, como determinado pelo artigo 7º, IV, do Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, e legislação regulamentar.

[...]

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. Essa quantificação é perfeitamente exequível com os instrumentos fornecidos pela legislação, uma vez que ao considerar como lucro 30% ou 15% da receita bruta, conforme seja ela oriunda da prestação de serviços ou da venda de bens, logicamente fixou os custos, despesas e encargos em 70% e 85%, respectivamente.

[...]

Ante todo o exposto, por não prevista na legislação de regência a possibilidade de apuração dos resultados na forma do desenvolvido pelo fisco, sucumbe também a exigência fiscal da CSLL extraída dessa base de cálculo.



Multa Isolada

A conclusão pela insubsistência integral da exigência de CSLL constituída no presente processo, acima exposta, tem como consequência direta a sucumbência da multa isolada, imposta pelo fisco neste mesmo auto de infração por ausentes os recolhimentos de antecipações por estimativa.

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, conforme já referido, 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.

CSLL já Parcelada pelo PAES, mas Contida no Lançamento

Conforme relatado, a recorrente havia incluído no PAES, no decorrer do procedimento fiscal, débitos de CSLL devidos, de R\$ 51.564,51, que teriam sido novamente lançados, através do processo ora sob deslinde.



Porém, ante a proposta de sucumbência da exigência de CSLL lançada no auto de infração sugerida neste voto, esvazia-se a reivindicação da recorrente, que pleiteia a exclusão, da CSLL lançada, do referido valor oferecido para parcelamento.

Apesar disso, mesmo por amor ao debate, essa arguição merece enfrentamento.

Segundo o disposto no art. 1º da Lei nº 10.684/2003, que instituiu o PAES, não há impedimento à confissão de débitos não declarados, de forma irretratável e irrevogável, para fins de inclusão no parcelamento em tela, mesmo que concernentes a períodos sob procedimento fiscal.

Por outro lado, a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 1º de setembro de 2003, é expressa em relação à matéria sob debate:

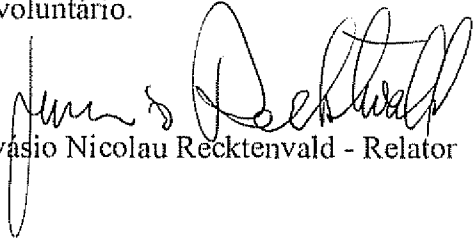
Art. 1º - Fica instituída declaração – Declaração Paes – a ser apresentada até o dia 31 de outubro de 2003 pelo optante do parcelamento especial de que trata a Lei 10.684/2003, pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica ou a ela equiparada, pelo estabelecimento matriz, com a finalidade de

[...]

IV – confessar débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, não concluída no prazo fixado no caput, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica.

Assim, resta claro que o valor oferecido à tributação através do parcelamento PAES, mesmo que confessado no decorrer do procedimento fiscal, não deveria integrar o lançamento fiscal.

Ante todo o exposto, e considerando tudo que dos autos consta, voto pelo provimento integral do recurso voluntário.


Gervásio Nicolau Recktenvald - Relator