



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

Processo nº 16327.000207/2006-35
Recurso nº 178.841 Voluntário
Acórdão nº **1803-00.893 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 26 de maio de 2011
Matéria CSLL
Recorrente COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MUTUO DOS
SERVIDORES MUNICIPAIS DE SÃO PAULO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

COOPERATIVA. ATOS COOPERATIVOS.

A contribuição social sobre o lucro líquido não incide sobre o resultado positivo obtido pela sociedade nas operações que constituem atos cooperativos. O ato cooperativo não configura operação de mercado, seu resultado não é lucro e está fora do campo de incidência da contribuição instituída pela lei nº 7.689, de 1988. Somente os resultados decorrentes da prática de atos com não associados estão sujeitos à tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes. O Conselheiro Walter Adolfo Maresch votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Sérgio Rodrigues Mendes, Meigan Sack Rodrigues, Selene Ferreira de Moraes.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação de fls.08 e 09, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, referente aos anos-calendário de 2002 e 2003, a Fiscalização relata o seguinte:

1. analisando as declarações de IRPJ entregues à Secretaria da Receita Federal, dos exercícios de 2003 (ano-base de 2002) e de 2004 (ano-base de 2003), foram verificadas que a empresa excluiu integralmente, em outras, exclusões, Ficha 17- linha 26 e 28, do lucro líquido, e, portanto zerando a CSLL a pagar dos respectivos exercícios já citados;

2. em observância ao artigo 2º e §§, da Lei nº 7689/88, artigo 273 — inciso lido RIR/99, artigo 1º e 2º da Lei nº 9.316/96, e art. 28 da Lei nº 9.430/96, que editam a respeito da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nada falam sobre a possibilidade de excluir como outras exclusões, a totalidade do Lucro Líquido, ou nem mesmo se cogita a respeito da não incidência de CSLL para as cooperativas de crédito, diferentemente do IRPJ, onde no artigo 182 do RIR/99 diz que as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto;

3. dessa forma, então, é de se lançar de ofício o crédito tributário em questão conforme abaixo relacionamos;

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou a impugnação de fis.16/35, protocolizada em 17/03/2006, expondo, em síntese, que:

1. Na situação específica das cooperativas de crédito que têm como objeto estatutário proporcionar, pela mutualidade, a assistência financeira aos associados, fomentando a circulação creditícia, entende-se que as mesmas não estão obrigadas ao recolhimento da CSLL.

1.1. As cooperativas de crédito, referendadas pelo Estatuto Social, demonstram de forma contundente e sob o manto constitucional e legal que, ao praticarem sua atividade essencial,

integrada pelos denominados atos cooperativos, não auferem lucros, rendas ou receitas.

1.2. As receitas e as despesas, na verdade, são dos cooperados (associados), assim como o eventual resultado positivo obtido pela cooperativa é sobra, dividida na proporção dos serviços usufruídos de cada associado.

1.3. Exige-se que as cooperativas trabalhem com uma margem de segurança para não ficarem produzindo somente perdas. Daí, no cooperativismo, surge a sobra e, caso o resultado seja negativo, cria-se a perda. Sobra não é o objetivo da cooperativa, mas uma decorrência necessária.

1.4. A sobra ou a perda que ocorra na cooperativa é uma mera inadequação entre o custo dos serviços ou produtos e o valor recebido por estes. Não há o objetivo de lucro ou mesmo o de sobras, pois a cooperativa visa atingir seu objetivo de prestar serviços ao preço exato de seu custo.

2. Do ponto de vista do princípio da igualdade, as sociedades cooperativas não devem ter o mesmo tratamento fiscal das sociedades comerciais, pois pessoas jurídicas como as cooperativas de crédito só praticam atos cooperativos, que não realizam a hipótese de incidência dos tributos exigidos pela União Federal, que são, por conseguinte, indevidos.

3. O próprio Poder Legislativo estabeleceu isenção da CSLL para os atos cooperativos, praticados pelas sociedades cooperativas, em seu art. 39 da Lei nº 10.865/04, que por sua vez tem caráter retroativo, nos termos do art. 106 do CTN.

4. Quanto ao princípio da capacidade contributiva, não há capacidade contributiva por parte das sociedades cooperativas, uma vez que todo eventual resultado positivo, advindo de atos não cooperativos, é destinado, integralmente, ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social — FATES, e em nenhuma hipótese é distribuído aos sócios.

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente, com base nos seguintes fundamentos:

- a) A CSLL incide tanto sobre atos cooperativos como sobre não cooperativos. No caso do IRPJ, a legislação (art. 182 do RIR/1999) expressamente isenta deste imposto as atividades econômicas de proveito comum e sem objetivo de lucro (atos cooperados). O mesmo não ocorre com a CSLL: o art. 40 da Lei nº 7.689/1988 não diferencia as cooperativas dos demais contribuintes; e o item 9 da IN SRF nº 198/1988 esclarece sobre a forma de apuração da CSLL pelas sociedades cooperativas.
- b) Sobras líquidas são o próprio lucro líquido apurado em balanço, como se verifica do manual "Perguntas e Respostas 2005 — Ano-calendário de 2004 — Pessoa Jurídica", publicado pela Receita Federal.

- c) Somente se pode conceder isenção, exclusão ou outra forma de não tributação mediante autorização legal expressa, conforme art. 111 do CTN. Tal autorização só foi prevista pela Lei nº 10.865/04, em seu artigo 39, com efeitos a partir de 01/01/2005, não podendo ser acolhida a pretensão da impugnante de aplicação retroativa para os anos-calendário de 2002 e 2003 por não se tratar de lei expressamente interpretativa.
- d) Em relação aos argumentos referentes à aplicação dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, cumpre ressaltar que quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade, legalidade ou equidade das leis exorbitam a competência das autoridades administrativas.

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, além de reiterar as alegações contidas na impugnação, acrescenta as seguintes considerações:

- a) O Acórdão recorrido pretende ignorar a legislação própria das cooperativas e para isso pretende inclusive aplicar legislação das sociedades anônimas - Lei 6.404/76.
- b) Nos termos da Constituição, a CSLL só pode incidir sobre o lucro. Trata-se, como é fácil perceber, de situação típica de não subsunção do fato à norma, ou seja, de não incidência, que não exige previsão legal expressa, para ser reconhecida. A não incidência é simplesmente a explicitação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da regra-matriz constitucional do tributo. Ou seja, não se realiza no campo fático a hipótese prevista na lei para incidência do tributo.
- c) O resultado positivo eventualmente auferido pelas cooperativas de crédito é, em verdade, sobre e não lucro. Outrossim, sua distribuição leva em consideração as operações dos associados (art. 4º, VI, da Lei 5.764/71) e não o capital (art. 4º, VI), demonstrando inequivocadamente, além do texto do art. 3º, a ausência de finalidade lucrativa quando da prática de atos cooperativos.
- d) Portanto, a cooperativa de crédito impugnante, referendada pelo seu Estatuto Social, demonstra de forma contundente e sob o manto constitucional e legal que, ao praticar sua atividade essencial, integrada pelos denominados atos cooperativos, não auferi lucro, renda ou receita.
- e) A NBC T 10.8 do CFC prevê as denominações contábeis destas sociedades, sendo os valores que transitam no seu caixa decorrentes dos atos cooperativos denominados ingressos e dispêndios. Já os valores relativos aos atos não cooperativos são denominados receitas e despesas. Vejamos o seu item 10.8.1.4:

"10.8.1.4 — A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei;). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas."

- f) Merece transcrição a respeito, parte da ementa do RESP 591.298-MG da Primeira Sessão do STJ, quando conclui que: “(...)4. Toda a movimentação financeira das cooperativas de crédito, incluindo a captação de recursos, a realização de empréstimos

aos cooperados bem como a efetivação de aplicações - financeiras no mercado, constitui ato cooperativo, circunstância a impedir a incidência da contribuição ao PIS."

- g) No mesmo sentido é a conclusão da Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em seu voto proferido no Acórdão CSRF/01-03.278, de 20/03/2001.

Voto

Conselheira Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 05/01/2009 (AR de fls. 88). O recurso foi protocolado em 02/02/2009, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

O litígio se resume em saber se o resultado apurado por cooperativas sofre a incidência da CSLL.

A Delegacia de Julgamento julgou procedente o lançamento por considerar que não há diferença entre o conceito de sobras líquidas e o de lucro líquido, sendo que a CSLL incide tanto sobre os atos cooperativos, como sobre os não cooperativos.

Isto porque, há necessidade de uma lei que expressamente isente os atos cooperativos da incidência da CSLL, o que ocorreu apenas com o advento do art. 39 da Lei nº 10.865/2004, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2005, *in verbis*:

"Art. 39. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL."

A recorrente, por seu turno, alega que o fato gerador da CSLL é a obtenção de lucro, o que não acontece com as sociedades cooperativas, uma vez que eventual resultado positivo obtido é sobra e não lucro.

Cabe razão à recorrente, pois não é possível apegar-se tão somente ao texto da norma tributária que fala em isenção do IRPJ e da CSLL incidente sobre os atos cooperativos, e ignorar completamente os dispositivos da Lei nº 5.764/7.

Nos termos do art. 4º do CTN, a natureza jurídica específica de cada tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

No IRPJ temos que o fato gerador é a renda e os proventos de qualquer natureza, ao passo que, na CSLL, o fato gerador é o lucro. São fatos geradores distintos, sendo o segundo mais restrito que o primeiro.

Como nos ensina Eros Roberto Grau, não se interpreta o direito em tiras:

"A interpretação do direito é interpretação do direito, no seu todo, não de textos isolados, desprendidos do direito."

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços”(GRAU, Eros Roberto. Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.)

Entender que a CSLL incide sobre o resultado positivo dos atos cooperativos, ou seja, sobre as sobras líquidas, é olhar apenas para uma norma – a que isentou os atos cooperativos da CSLL a partir de 2005 - em detrimento do restante do sistema jurídico que regula as atividades das cooperativas. É fazer justamente o que Eros Grau recrimina, interpretar o direito em tiras.

A matéria tem entendimento pacificado nesse Conselho, conforme ementas a seguir reproduzidas:

“ACÓRDÃO 105-17.179

COOPERATIVAS - CSLL - COOPERATIVA - SOBRAS - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - As sobras apuradas pelas cooperativas, resultado de atos exclusivamente cooperativos, não podem ser confundidas com o lucro. Os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 não ensejam o entendimento de que a CSLL deva incidir sobre as denominadas "sobras", mas somente sobre a renda derivada de atos não-cooperativos. RECEITAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS: Por não revestirem a forma de ato cooperado, se sujeitam à incidência da CSLL.

ACÓRDÃO 107-08.906

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL - COOPERATIVA DE CRÉDITO - ATOS COOPERATIVOS – A contribuição social sobre o lucro líquido não incide sobre o resultado positivo obtido pela sociedade nas operações que constituem atos cooperativos. o ato cooperativo não configura operação de mercado, seu resultado não é lucro e está fora do campo de incidência da contribuição instituída pela lei nº 7.689, de 1988. Somente os resultados decorrentes da prática de atos com não associados estão sujeitos à tributação.

ACÓRDÃO 103-22.735.

COOPERATIVA. RESULTADO DO ATO COOPERADO - As sobras, entendendo-se como tal o resultado positivo do ato cooperado, não sofrem a incidência da CSLL por não se enquadrarem no conceito de lucro, base de cálculo dessa contribuição.

ACÓRDÃO 101-95.626

CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - O resultado positivo em decorrência de operações de atos praticados com seus cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Por outro lado, revelando-se impreciso o critério adotado pelo fisco para determinar a parcela do resultado tributável decorrente de atos não cooperados, impõe-se o cancelamento integral da exigência.”

Por qualquer ponto que se analise não há possibilidade de enquadrar as sobras líquidas das cooperativas, quando advindas dos atos cooperados, dentro do campo de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Sobra não é o mesmo que lucro.

A incidência da CSLL é regida, essencialmente, pelas Leis nº 7.689/88 e 8.034/90, confirmadas pelo art. 11 da Lei Complementar nº 70/91, cujo aspecto material da regra matriz de incidência é o resultado do exercício, apurado nos termos da legislação comercial que não se confunde com as sobras líquidas das sociedades cooperativas, advindas dos atos cooperados.

No caso em tela, não há elementos que mostrem que a cooperativa auferiu resultados de atos não cooperativos, pois a autuação consistiu na simples glosa dos valores excluídos na linha 26, da Ficha 17, das DIPJ's dos anos calendário de 2002 e 2003. A fiscalização não analisou a contabilidade da empresa, limitando-se a anexar aos autos a cópia das declarações.

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes

Declaração de Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes

Sujeição dos atos cooperativos à CSLL¹

De início, releva deixar consignado que a Constituição Federal não proíbe a incidência de tributo ou contribuição sobre o **ato cooperativo**.

2. É certo que as cooperativas têm um tratamento especial previsto na Constituição. O § 2º do art. 174 é expresso: “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.”

¹ Na elaboração desta parte do Voto, fizemos uso de diversos argumentos extraídos de acórdãos da lavra do ex-Conselheiro José Antônio Minatel, a quem, de público, prestamos as nossas homenagens.

3. Também o art. 146, III, “c”, da Lei Maior prevê, para esse tipo de sociedade, mediante edição de lei complementar, um “adequado tratamento tributário”.

4. No entanto, a palavra “adequado” não representa garantia de que poderá haver normatização privilegiada em relação às demais sociedades nem, menos ainda, implica concessão de imunidade constitucional.

5. E, como ainda não foi editada a lei complementar referida, a legislação de cada espécie de tributo ou contribuição tem se encarregado de atribuir os benefícios fiscais que entende cabíveis às cooperativas.

6. Assim, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo não implica, em nenhum momento, a impossibilidade de que o ato cooperativo seja tributado, como o foi, por exemplo, pela Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, art. 1º, inciso II, considerada constitucional pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 228.321-0/RS, sendo relator o ministro Carlos Velloso (D.J. de 30/05/2003, pág. 30).

7. Esse tratamento especial já existe no campo de incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), que contempla regra de isenção para o resultado positivo apurado nos chamados atos cooperativos.

8. Isenção desse jaez vem ao encontro do mandamento constitucional de propiciar “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo”, sendo ali inteiramente pertinente, pela característica ínsita dos impostos de serem voltados à satisfação das necessidades gerais, sem destinação específica.

9. Todavia, na seara da seguridade social, em capítulo distinto do que trata do sistema tributário, é a própria Constituição Federal que fixa diretriz que deve nortear todo o sistema, enaltecendo regra elevada à categoria de princípio, do qual não pode fugir o legislador ordinário: **o princípio da universalidade contributiva**.

10. Com efeito, é esse o comando inserto no art. 195 da Carta:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

11. Para não deixar dúvidas sobre a amplitude desse princípio, cuidou o legislador constituinte de explicitar a **única** categoria exonerada desse encargo, escrevendo regra de imunidade vinculada ao citado art. 195 que, a despeito da imprecisão técnica (isenção), assim a expressa:

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.

12. Esse é o limite imposto ao legislador ordinário, quando operando no campo da criação de regras de custeio da seguridade social.

13. Se fosse intenção do legislador constituinte isentar ou, mais corretamente, dar imunidade de contribuições sociais às cooperativas, o teria feito de forma expressa, como procedeu com as entidades beneficentes.

14. Nesse sentido, o destaque do texto do Ministro Carlos Velloso, do Supremo Tribunal Federal (STF), relator do Recurso Extraordinário nº 230.337-7/RN, que, embora tratando de empresas produtoras de álcool, abordou esse tema, e assim explicitou:

Cumpre registrar, ademais, que a Constituição, quando desejou conceder imunidade no tocante às contribuições sociais, foi expressa: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

E mais adiante:

Não custa reiterar a afirmativa de que a Constituição, quando quis excepcionar o princípio inscrito no art. 195, fê-lo de forma expressa, no § 7º do mesmo art. 195.

15. Fiel a esse princípio constitucional da universalidade contributiva, não discrepou a Lei nº 7.689, de 1988, ao criar contribuição social incidente “...sobre o lucro das pessoas jurídicas...” (art. 1º), cuja base de cálculo “... é o valor do resultado do exercício...” (art. 2º), e em que “são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária” (art. 4º).

16. Ou seja, não determinou explicitamente qualquer forma de isenção ou não-incidência da CSLL que aproveitasse às sociedades cooperativas.

17. Da mesma forma, o art. 2º, § 1º, “c”, daquela lei, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, que relaciona os valores a serem adicionados/excluídos do resultado do período, na obtenção da base de cálculo da CSLL, não previu a exclusão dos resultados das sociedades cooperativas.

18. O aparente conflito entre o que dispõe o art. 174, § 2º, e o *caput* do art. 195, ambos da Constituição, inexistente, posto que esta, ao determinar que a sociedade financiará a seguridade social de forma direta ou indireta, determinou que o financiamento retorne em benefícios para toda a sociedade, inclusive para as cooperativas.

19. Assim, não se pode pretender que o estímulo ao cooperativismo impeça a instituição de contribuição social destinada ao custeio da Seguridade Social.

20. De outro lado, não há como se negar que as sociedades cooperativas, desde que apurem resultado positivo, se subsumem na moldura legislativa desenhada no Texto Magno para o custeio da Seguridade Social, uma vez que são pessoas jurídicas e, à evidência, despidas de qualquer roupagem que lhes possa atribuir a natureza de “entidades beneficentes de assistência social”.

21. Logo, são sujeitos passivos legitimamente colhidos pela ordem jurídica, contra os quais se pode instaurar relação jurídica de cunho contributivo, desde que presente pressuposto fundamental: existência de resultado positivo, que pode ser traduzido no conceito de lucro, sobra, superávit, acréscimo, resto, excesso, ou outra designação qualquer utilizada para evidenciar a mais valia obtida no conjunto das operações praticadas num determinado período.

22. Neste ponto, merece ser rechaçada a argumentação daqueles que se escoram na letra fria da lei, na tentativa de se eximirem de encargo dirigido, equitativamente, a todas as pessoas jurídicas que operam no País (arts. 194, parágrafo único, inciso V, e 195, *caput*, da Constituição Federal).

23. Dizer que apuram “sobras” e não “lucro”, porque os atos cooperativos não implicam operações de mercado nem contratos de compra e venda de mercadorias e produtos, para concluir que o resultado positivo dessas operações não constitui lucro da cooperativa, senão dos cooperados, corresponde mais a um sofisma que a uma apropriada interpretação de regra jurídica.

24. Essa não pode ser a característica determinante para afastar as cooperativas da questionada regra de incidência porque, nesse particular, o mesmo fenômeno se passa com as demais sociedades, nas quais o lucro líquido final é o resultado que pertence aos sócios/acionistas, visto que a “pessoa jurídica”, como se sabe, é uma mera ficção criada pelo próprio Direito.

25. Os genuínos **atos cooperativos** não importam operação de mercado e, por essa razão, não deveriam amealhar vantagem para a pessoa jurídica.

26. Tanto é verdade que, quando opera na acepção para a qual foi inicialmente concebida, a cooperativa, como entidade jurídica, **só presta serviços aos seus associados**, encontrando mercado para as mercadorias produzidas pelos cooperados, e não as adquirindo para si.

27. Daí porque não deveria ter **custo** dessas aquisições, assim como, quando pratica as vendas, não deveria ter **receitas de vendas**, porque é - ou deveria ser - mera intermediária nessas operações. O plano de contas idealizado para as sociedades cooperativas é estruturado para demonstrar a não-titularidade dessas operações, quando assim realmente são praticadas.

28. Veja-se, nesse sentido, trecho do Acórdão nº 107-09.583, de 16/12/2008, da Sétima Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes:

Mais. Como muito bem ponderado pelo autuante, as sobras líquidas a que se refere a Lei 5.764/71 e que devem retornar aos cooperados, na proporção ao que cada cooperado contribuiu para a formação do rédito, são as decorrentes do excesso de remuneração paga pelos cooperados à cooperativa, na prestação de serviços feitas por essa àqueles. E essa é uma das notas características das cooperativas, pois subverteria a lógica inspiradora do sistema corporativista a cooperativa acumular resultados à custa de seus cooperados. Não há retorno de sobras se os “resultados” decorrem de transações no mercado: estas geram lucros, e não sobras.

E os lucros não podem ser distribuídos aos cooperados, conforme o art. 87 da Lei 5.764/71 supratranscrito, devendo ser levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social da cooperativa.

E não há como negar que as sobras líquidas de que trata a Lei 5.764/71 são os excessos de remuneração paga pelos cooperados à cooperativa, como se deduz dos arts. 4º, VII, 21, IV, 28 e 44, II, da referida lei:

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

[...];

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

[...].

Art. 21. O estatuto da cooperativa, além de atender ao disposto no artigo 4º, deverá indicar:

[...];

IV- a forma de devolução das sobras registradas aos associados, ou do rateio das perdas apuradas por insuficiência de contribuição para cobertura das despesas da sociedade;

[...].

Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

I - Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício;

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado à prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5 % (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

[...].

Art. 44. A Assembléia Geral Ordinária, que se realizará anualmente nos 3 (três) primeiros meses após o término do exercício social, deliberará sobre os seguintes assuntos que deverão constar da ordem do dia:

I - prestação de contas dos órgãos de administração acompanhada de parecer do Conselho Fiscal, compreendendo:

a) relatório da gestão;

b) balanço;

c) demonstrativo das sobras apuradas ou das perdas decorrentes da insuficiência das contribuições para cobertura das despesas da sociedade e o parecer do Conselho Fiscal.

II - destinação das sobras apuradas ou rateio das perdas decorrentes da insuficiência das contribuições para cobertura das despesas da sociedade, deduzindo-se, no primeiro caso, as parcelas para os Fundos Obrigatórios;

29. Todavia, esse é o quadro teórico da lei, que já foi redecorado com as tintas da atual dinâmica de mercado, na qual as cooperativas passaram a ter os seus cooperados, ora como clientes, ora como fornecedores, travando com eles operações de compra e venda, operações estas não imaginadas pela lei em 1971.

30. Não é razoável que as cooperativas possam exonerar-se da incidência da contribuição social, mediante a utilização de **rótulos diferenciados** que, na sua essência, expressam a mesma unidade de grandeza econômica.

31. 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 específico disciplinamento da destinação desses resultados, cujo parâmetro deve ser o volume de operações de cada associado (art. 4º, inciso VII), enquanto o lucro deve guardar relação com a contribuição para o capital.

32. Não é demais, também, ressaltar o contido na Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que, em seu art. 1º, acresceu o § 1º ao art. 43 do CTN no sentido de que “a incidência do imposto de renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”, princípio este que é plenamente aplicável também à CSLL.

33. No presente caso, verifica-se que a Recorrente, em sua declaração de rendimentos, apurou **lucro líquido**, decorrente do confronto entre **receitas, custos e despesas** (fls.), algo, como visto, inimaginável para uma verdadeira cooperativa que somente deveria apurar **sobras**.

34. Passando para outro ponto, nem se diga que a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, albergaria a não-incidência da CSLL, na regra que estabelece a incidência de tributos tão-somente para os resultados apurados em operações com terceiros (art. 111).

35. Se não bastassem os argumentos de que aquela regra refere-se, exclusivamente, ao **imposto de renda**, ainda hoje vigente, deve ser aditado o comando de dois princípios estampados no Código Tributário Nacional (CTN), que espancam, de vez, aquela pretensão interpretativa:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – ... omissis...

II – outorga de isenção.

[...]

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I –... omissis...

II – aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

36. É o que se passa com a contribuição para a seguridade social, instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, que é norma posterior à que regulamenta as operações das sociedades cooperativas, norma esta que não as exclui do campo da incidência da CSLL, não podendo fazê-lo o intérprete, pelos fundamentos já sobejamente indicados.

37. Há que se ressaltar, também, que a tributação, ou não, pelo imposto de renda nada tem a ver com a incidência, ou não, da CSLL, não havendo qualquer vinculação entre ambas, porque regidas por diplomas legais próprios, sendo espécies de natureza e destinação totalmente diferenciadas.

38. Menciona-se, quanto a esse ponto, o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 (grifou-se):

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

39. Do contrário, admitindo-se como verdadeira essa vinculação entre ambas as exações, ter-se-ia, também, que considerar que as empresas localizadas nas áreas da Sudene e da Sudam, com direito à isenção total do imposto de renda, não estariam sujeitas à CSLL, o que, de pronto, sabe-se ser interpretação absurda.

40. De outro lado, se até “o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção” (art. 195, § 8º, da Constituição Federal), por que razão estariam excluídas as cooperativas dessa missão, se é reconhecido o princípio da universalidade de custeio aqui já mencionado, e não há norma para afastá-las desse encargo?

41. Em arremate dessas considerações, constata-se cabalmente que não se pode considerar existir, quer imunidade quer não-incidência da CSLL sobre os atos cooperativos, somente sendo possível a exclusão da exigência dessa contribuição sobre esses mesmos atos mediante a instituição, por lei, de isenção expressa.

42. E, nesse sentido, tem-se a edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que, em seu art. 39, dispôs o seguinte, **produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005** (art. 48):

Art. 39. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica às sociedades cooperativas de consumo de que trata o art. 69 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

43. Conforme se observa, essa Lei isentou da CSLL, a partir de 1º de janeiro de 2005, as cooperativas que atendessem ao disposto na legislação própria.

44. Por óbvio, não iria o legislador isentar da CSLL entidades que não estivessem sujeitas à mencionada contribuição, o que permite considerar referido dispositivo legal como um verdadeiro preceito interpretativo.

45. De se ressaltar, por oportuno, que as emendas apresentadas na Câmara dos Deputados à respectiva Medida Provisória eram, de início, do seguinte teor (nºs 115, 116 e 117), tendo sido todas rejeitadas (destaque da transcrição):

As sociedades cooperativas, inclusive as de crédito e as de consumo, se obedecerem ao disposto na legislação específica, não terão incidência da CSLL sobre o resultado apurado nas operações de proveito comum aos seus associados.

46. Dessa forma, não remanescem dúvidas de que as cooperativas estão sujeitas à referida contribuição, já que somente se pode **isentar** o que se contém dentro do campo da **incidência**.

47. Nem se pretenda que referida norma isentiva possa ter caráter retroativo, para alcançar atos pretéritos, com fundamento no art. 106 do CTN, uma vez inexistir a sua subsunção a quaisquer das hipóteses previstas no referido dispositivo legal, além de contrariar o contido no art. 144 do mesmo Código, no sentido de que “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

48. Por conseguinte, e como inexorável decorrência da norma de Hermenêutica de que a lei não contém palavras inúteis, **descabe** a pretensão da Recorrente de se eximir da cobrança da CSLL sobre os atos cooperativos, no período lançado.

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Sérgio Rodrigues Mendes