



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

Processo nº 16327.001145/2006-89
Recurso nº 173.813 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.385 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2010
Matéria CSLL - SOBRAS DE COOPERATIVA
Recorrente COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS
SERVIDORES DA FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO, SESC E SENAC DE
SÃO PAULO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002 e 2003

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

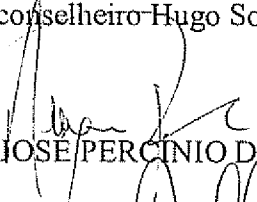
INCONSTITUCIONALIDADE. MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. A Constituição Federal, por seu art. 150, inc. IV, apenas veda a utilização de tributo com efeito de confisco e a multa de ofício não é tributo, mas penalidade pecuniária, que tem previsão legal no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Diante disso, considerando que a arguição apresentada pela recorrente propõe o exame de constitucionalidade de norma legal, e considerando que essa matéria é de competência exclusiva do Poder Judiciário, notadamente do Egrégio Supremo Tribunal Federal, não é possível conhecer a reivindicação, mesmo porque as normas regimentais não permitem “*aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. Conforme jurisprudência majoritária deste Conselho, lastreada em entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à

variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais.

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 DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS SERVIDORES DA FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO, SESC E SENAC DE SÃO PAULO, CNPJ nº 62.928.320/0001-63, instituição financeira, veio perante este Conselho para, através do regular recurso voluntário, demonstrar sua não conformidade com o decidido pela 10ª Turma da DRJ de São Paulo, que manteve, por unanimidade de votos, o lançamento de CSLL sobre *sobras*, contido no presente processo.

Compulsando os autos, vê-se que o processo administrativo foi formalizado a partir de um procedimento fiscal externo, conduzido pela DEINF/SPO, que redundou na lavratura de um auto de infração de CSLL (fl. 37), num total de R\$ 1.267.451,89, composto das seguintes parcelas: CSLL de R\$ 548.559,39; juros de mora pela taxa SELIC, calculados até 31/07/2006, de R\$ 307.472,99; multa de ofício, no percentual de 75%, de R\$ 411.419,51.

Segundo a descrição dos fatos (fl. 32), a autuação decorreu da indevida exclusão da base de cálculo da CSLL *“dos valores líquidos das rendas de empréstimos e títulos descontados, que representam os atos cooperados”* (fl. 32), pois *“o resultado contábil dos atos cooperativos das cooperativas de crédito, no período considerado (2002/2003), não está isento ou fora do campo de incidência da CSLL”* (fl. 34).

Diante disso, embora a exclusão tivesse se limitado *“aos valores líquidos das rendas de empréstimos e títulos descontados, que representa atos cooperados”* (fl. 32), o fisco submeteu à tributação da CSLL, nos quatro trimestres de 2002 e nos quatro trimestres de 2003, os valores brutos das *Rendas de Empréstimos e Títulos Descontados*, informados na linha 02 da ficha 06B das DIPJs dos exercícios de 2003 e 2004. Esse procedimento foi fundamentado no disposto nas Leis nº 7.689/88, 9.316/96, 9.430/96 e nas MPs 1.807/99 e 1.858/99.

Notificada do processo e da autuação em 07/08/2006 (fl. 36), tempestivamente, em 05/09/2006, a interessada impugnou o lançamento (fl. 46), onde arguiu, em extenso e bem fundamentado arrazoadado, que não existia embasamento legal para a tributação, pela CSLL, das *sobras* de entidades cooperativas, pois os atos legais citados como infringidos não previam tal situação. Alega que a CF/88 teria atribuído à Lei Complementar a competência para dispor sobre tributação do ato cooperativo, nos termos do art. 146. Nesse passo, diz que nem o art. 15 da Lei nº 8.212/91, nem o art. 66 da Lei nº 9.430/96 e nem o art. 2º da Lei nº 7.689/88, possibilitariam a exigência da CSLL sobre as *sobras* apuradas por cooperativas, onde a finalidade lucrativa é inexistente, ao teor do disposto nos artigos 3º, 4º, 79, 84 e 111, da Lei nº 5.764/71.

Subsidiariamente, alega que a multa de ofício também não seria exigível por aplicada sobre a contribuição não devida e por confiscatória. Também, alega que seria ilegal a aplicação da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora.

Por fim, nos pedidos, a interessada requer a extinção da exigência principal e de seus concernentes acréscimos legais, bem como, pede que as intimações sejam remetidas ao escritório de advocacia que preparou a defesa.



Encaminhado o processo à DRJ de São Paulo, a contestação foi julgada improcedente, conforme exposto no acórdão nº 16-18.115, de 18 de agosto de 2008 (fl. 112), assim ementado:

SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. A contribuição social sobre o lucro líquido incide sobre a totalidade do resultado apurado pela cooperativa no período-base, o qual inclui as receitas decorrentes de atos cooperativos e não cooperativos. Somente a partir de janeiro de 2005, com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficaram isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. LEI Nº 8.212/91. MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. Não compete à autoridade administrativa apreciar questões relacionadas à inconstitucionalidade de leis ou à ilegalidade de normas infralegais, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

INTIMAÇÃO AO ADVOGADO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Na fase do contencioso administrativo, as intimações são feitas no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Tal decisão, em síntese, foi fundamentada nos seguintes argumentos: (a) que o art. 195, da CF/88, que dispõe sobre as fontes de financiamento da seguridade social, apenas prevê a exclusão das entidades beneficentes de assistência social; (b) que a Lei nº 7.689/1988 não conferiu nenhuma forma de isenção ou não-incidência que aproveite às sociedades cooperativas; (c) que, através do art. 39, c/c o art. 48, ambos da Lei nº 10.865/2004, o legislador ordinário concedia isenção da CSLL às sociedades cooperativas, exceto as de consumo, mas apenas a partir de 1º de janeiro de 2005; (d) que o art. 182 do RIR/99 expressamente isenta do imposto sobre a renda as atividades econômicas de proveito comum e sem objetivo de lucro dos atos cooperativos, mas que o mesmo não ocorria com a CSLL; (e) que existe previsão legal para a desoneração da tributação do IRPJ para as cooperativas de crédito, no que tange aos atos cooperativos, mas não no que se refere à CSLL, que incidiria sobre todo o resultado, nos termos do disposto no item 9, da IN SRF 198/88; (f) que não cabe ao julgador administrativo apreciar a pretensa inconstitucionalidade do art. 15 da Lei nº 8.212/90; (g) que a multa de ofício foi legalmente aplicada, assim como a apuração dos juros pela taxa Selic; (h) que a intimação, no contencioso administrativo, é feita ao contribuinte.

De tudo isso a DRJ conclui que a ordem legal vigente confirmava a subsistência da tributação exigida no auto de infração sob controvérsia.

Notificada do acórdão em 19/09/2008 (fl. 124) e inconformada com o decidido a interessada interpôs recurso voluntário (fl. 125), alegando, em síntese, o que segue: (a) preliminarmente, pede que se anule a decisão recorrida, determinando-se a prolação de nova decisão, agora enfrentando todos os fundamentos da impugnação; (b) no mérito, alega que a justificativa da DRJ, baseada no art. 195 da CF, a partir do qual o relator concluiu que as cooperativas não ganharam imunidade tributária em vista do princípio de universalidade da tributação, é insubsistente; (c) que os arts. 3º e 79 da Lei nº 5.764/71 definem as sociedades cooperativas como sem fins lucrativos, do que concluiu, no concernente à base de cálculo da CSLL autuada, que se trata de um caso de não incidência; (d) que, segundo os arts. 86 e 87 da Lei nº 5.764/71, os resultados das operações com não associados “serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos”, do que deduz que os resultados de atos cooperativos não sofrem incidência tributária; (e) que em matéria tributária não se admite



analogias ou comparações, nem conclusões pessoais, devendo o fisco utilizar critérios objetivos para que o lançamento se torne válido, o que não teria se verificado no caso destes autos, pois não teria havido indicação objetiva de qualquer norma jurídica que determinasse, no caso, a incidência da CSLL, o que, nos termos do art. 146 da CF/88, dependeria de Lei Complementar; (f) que o art. 15 da Lei nº 8.212/91 não equipara, para quaisquer fins tributários, as empresas de fins lucrativos às sociedades cooperativas; (g) que o ato cooperativo não gera faturamento, renda, lucro, nem tampouco receita à sociedade, haja vista que o resultado positivo dos atos cooperados pertence aos cooperados e não à cooperativa; (h) que não há distinção, para os fins tributários em tela, entre cooperativas de crédito e demais cooperativas, pois em todas elas apenas os resultados de atos não cooperados são tributados, nos termos do art. 111 da Lei nº 5.764/71; (i) que, diferentemente do que alega a DRJ recorrida, no caso não é exigível qualquer norma que isente ou que denote qualquer outra modalidade de desoneração tributária, por tratar-se de caso de não incidência; (j) que a taxa Selic é inaplicável, no caso, por falta de previsão legal; (l) que a multa do ofício é inaplicável por insubsistente a exigência principal e por aplicada em patamar que produz efeito confiscatório; (m) que, caso não acolhida a nulidade, seja reformado o acórdão recorrido para decretar insubsistente o lançamento.

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

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Gervásio Nicolau Recktenvald

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

Conforme relatado, a exigência fiscal constituída neste processo cinge-se à tributação, pela CSLL, em 2002 e 2003, das “*Rendas de Empréstimos e Títulos Descontados*”, informadas na linha 02 da ficha 06B das DIPJs correspondentes aos anos calendário de 2002 e 2003.

Tais valores, tidos pela recorrente como pertencentes aos atos cooperativos - do que o fisco e a DRJ recorrida não discordam - compunham o resultado contábil líquido das atividades cooperativas, o qual foi excluído pela interessada quando da apuração da base de cálculo trimestral da CSLL nos anos fiscalizados.

Entretanto, o fisco, considerando que todos os lucros apurados pelas sociedades cooperativas no período eram submetidos à tributação da CSLL, inclusive as *sobras*, efetuou a autuação. Todavia, submeteu à tributação não as sobras apuradas e excluídas pela litigante na apuração da base de cálculo, mas a receita bruta contabilizada pela recorrente como pertencente à atividade cooperativa. Apesar disso, não há qualquer questionamento em razão desse procedimento de quantificação da base autuada. Contesta-se, isto sim, a insubsistência integral do procedimento fiscal que submeteu os referidos valores à tributação da CSLL, pois, segundo o entendimento da recorrente, a base submetida à tributação no Auto de Infração não pertence ao campo de incidência dessa contribuição.

Feitas essas considerações, e já adentrando na controvérsia, vê-se, inicialmente, que a recorrente argui, preliminarmente, a nulidade da decisão *a quo*, por supostamente não terem sido nela enfrentados todos os argumentos trazidos na impugnação pela defesa.

Tal arguição, entretanto, não deve prosperar, pois o julgamento de primeira instância recorrido atendeu plenamente os requisitos e determinações de que tratam os arts. 27 a 32, do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Não padece, portanto, de qualquer vício de nulidade o acórdão recorrido.

Assim, voto pela rejeição da preliminar arguida, de nulidade da decisão de Primeiro Grau.

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



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

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

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

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

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

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

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

Como se vê, a Resolução em comento implantou uma modificação na designação das demonstrações financeiras, obviamente, por considerar relevante a apuração diferenciada. Tais demonstrações, nas empresas de fins lucrativos, são denominadas de *Demonstração do Resultado do Exercício* e nas sociedades cooperativas são denominadas de *Demonstração de Sobras e Perdas*. Ainda, estas últimas apresentam uma peculiaridade, pois



demonstram, separadamente, a composição dos resultados vinculados ao ato cooperativo, daquele representativo de eventuais resultados do ato não cooperativo, que é normalmente tributável.

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

Sob outro enfoque, percebe-se a relevância das diferenças entre *sobras* e lucros, tanto é que desde há muitos anos a legislação tributária, especialmente a do imposto sobre a renda, trata os lucros como uma das variáveis indiscutíveis da hipótese de incidência desse imposto, enquanto que as *sobras*, por não abarcadas pela previsão do art. 43 do CTN, são tratadas, coerentemente, como caso de *não incidência*.

Para aprofundar esse entendimento, que é relevantíssimo para o deslinde desta controvérsia, mister trazer, inicialmente, algumas considerações teóricas acerca do conceito de *não incidência*, por possivelmente meio esquecido. Para tanto, reproduzo estudos de Edgar Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho, inseridos no livro *Curso de Direito Tributário*, 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 sobre, 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, alguns intérpretes da legislação relacionada ao IRPJ deram-se conta de que vinham designando de forma incorreta a não tributação das *sobras*, que diziam isentas, enquanto a doutrina dominante dizia tratar-se de não incidência.

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

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

Também nesse direcionamento, é enfático o Parecer Normativo CST nº 155, de 15 de outubro de 1973 (DOU 05/11/73), acima citado, que orientou dizendo que "*a não incidência de imposto de renda, de que gozam as cooperativas, não se estendia às operações alheias ao seu objeto social*".

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



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

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

[...]

10. Fica, assim, bem definido o campo da não incidência, compreensivo das atividades próprias das cooperativas, e não daquelas que, ainda quando exigidos por determinadas circunstâncias, se insiram estritamente entre aquelas.

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

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

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

Art. 182 As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

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

Para exemplificar, reproduzimos duas ementas:

RENDIMENTOS DE ATOS NÃO COOPERATIVOS – O resultado de atos não cooperativos, tais como de aplicações financeiras, não se inclui entre aqueles amparados pela não incidência (Ac. 1º CC 103-8.989/89 e 9.008/89 – DO 31/08/89).

OPERAÇÕES TRIBUTADAS – As operações referentes a aplicações financeiras, excesso de retiradas de administradores, ganhos e perdas na venda de bens do ativo permanente, juros recebidos de não associados, vendas de combustíveis e lubrificantes a não associados e juros recebidos da Eletrobrás, por estarem fora do campo da não incidência e por serem consideradas atividades atípicas não abrangidas pelo ato



cooperativo, devem ser tributadas à alíquota normal (Ac. 1º CC 103-10.292/90 – DO 11/10/90).

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

Disso se constata que as *sobras* não se subsumem ao disposto no art. 43 do CTN, que define o fato gerador do *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. E só por isso que não incide IRPJ sobre essa base. E não é porque tenha sido editada uma lei que expressamente isente as *sobras* da tributação do IRPJ, como impropriamente afirma o voto condutor do acórdão *a quo* (fl. 117).

Em decorrência, a interpretação pretendida pelo fisco, de que a Lei nº 7.689/88 abarca os resultados das atividades típicas das cooperativas, é ultrapassar o alcance do determinado pelo texto legal, pois este, por seu artigo 1º, é taxativo quanto ao lucro, não permitindo alargamentos para *sobras* ou outras hipóteses não previstas:

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

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

Cumpre lembrar, também, que a não incidência da CSLL sobre as *sobras* independe de alguma determinação expressa de exclusão, pretendida pelo acórdão recorrido (fl. 116). Para se pensar em exclusão, necessitar-se-ia de uma norma de inclusão, anterior. Afinal, como é óbvio, não é possível isentar da CSLL o que ainda não é por ela tributado.

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

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

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

O acórdão recorrido faz referência, inicialmente, ao art. 195 da CF/88, que é apontado como instrumento legal a afiançar o lançamento. Porém, tal artigo não contém a pretendida determinação, pois em momento algum a CF equipara, para efeitos de fonte de financiamento da seguridade social, as *sobras* a lucros. Além, o fato do artigo em foco ter excluído 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 as cooperativas não teriam sido contempladas com imunidade tributária.

Efetivamente, há incidência de CSLL sobre os lucros das cooperativas, tanto é que a recorrente recolheu a contribuição em todos os trimestres dos anos fiscalizados. Porém, tal incidência limita-se aos lucros referidos no art. 111 da Lei nº 5.764/71. Esse determina que os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88, portanto, relativos a resultados de atividades não cooperadas, seriam considerados como renda tributável.

Por outro lado, as *sobras*, conforme já mencionado anteriormente, não são consideradas renda das cooperativas, nem para fins de IRPJ e nem para a CSLL, pois são valores que pertencem aos associados, os quais têm a obrigação de tributá-los. Assim, as *sobras* estão fora do campo de incidência tributária das cooperativas, e isto se deve a uma razão simples: as *sobras* não têm natureza de lucro, conforme entendimento já consolidado desde 1975:

3. [] Nos termos do referido artigo 18, ficaram abrangidos pela não incidência os resultados positivos das operações sociais. Tributados, portanto, os provenientes de transações alheias ao objeto social das cooperativas (transações eventuais). Revogado que foi o Decreto-lei nº 59/66 pelo artigo 117 da Lei nº 5.764/71, e vistos os termos do supratranscrito artigo 111 desta mesma lei, ficaram fora do campo da incidência do imposto de renda os resultados das "atividades inerentes a esse tipo societário" (cooperativas), e sujeitos ao tributo os derivados de transações eventuais e os de operações realizadas com terceiros (PN CST 73/75).

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

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

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

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

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

Disso, o digno relator *a quo* concluiu que “*a CSLL incide no caso em tela tanto sobre atos cooperativos como sobre os não cooperativos*”. Mais adiante conclui: “*Desse modo, até 31/12/2004, não há que se falar em não incidência de CSLL sobre o resultado da sociedade cooperativa, qualquer que seja a denominação adotada, sejam esses resultados decorrentes de atos cooperativos ou não*” (fl. 117).

Todavia, mais uma vez, peço vênias para discordar do remate suso reproduzido. As conclusões extraídas dos citados artigos da Lei nº 10.865/2004 e utilizadas para decretar a improcedência da impugnação, embora lógicas em tese, não podem prosperar no caso em tela, pois o art. 39, com todo o respeito a quem pensa diferente, ao decretar uma isenção para uma situação de não incidência, mostrou-se inócuo.

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

Nesse panorama, a afirmação de que o lançamento é procedente porque “*somente se pode conceder isenção, exclusão ou outra forma de não tributação mediante autorização legal expressa, conforme art. 111 do CTN, e tal autorização só veio a ocorrer com a edição da Lei nº 10.865, de 2004*” (fl. 117) é equivocada, por se tratar, no caso, de situação de não incidência.

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



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

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

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

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

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

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

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

3. A não-incidência da CSLL, nos termos da jurisprudência dominante do STJ, em casos de cooperativas, restringe-se a atos cooperados praticados exclusivamente entre a cooperativa e seus associados.

4. In casu, o acórdão a quo declarou que os atos realizados pela ora agravada revelam-se estritamente cooperativos, ou seja, entre a cooperativa e seus associados, segundo prevêem as disposições da Lei n. 5.674/71. Logo, diante de tal delineamento, fático, incabível o exame pela via estreita do especial, por força no disposto na Súmula 7/STJ, pois não há como determinar a alegada incidência da CSLL, que pressupõe a prática de atos não-cooperativos.

[...]

Agravo regimental improvido.

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

CSLL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – BASE DE CÁLCULO – As sobras obtidas pelas Sociedades Cooperativas com seus associados não se configuram como lucro, não subsumindo, portanto, a incidência da contribuição social.



Exegese do art. 3º da Lei n. 5.764/71 e arts. 1º e 2º da Lei n. 7.689/88

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

Em decorrência, também sucumbem a multa de ofício e os juros de mora.

Mesmo assim, por tais institutos terem sido hostilizados pela recorrente por razões constitucionais e legais, aqui cabem breves considerações.

Quanto à multa de ofício, de 75%, alega a recorrente ser ela confiscatória, o que contrariaria o disposto no art. 150, inciso IV, da Carta Maior.

Acerca disso, impende lembrar que o mencionado dispositivo constitucional apenas veda a utilização de “tributo com efeito de confisco”. E multa não é tributo, mas penalidade pecuniária. De outra banda, é certo que a referida multa de ofício foi aplicada com base no contido no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que, apesar das alterações que sofreu, nesse particular persiste até hoje.

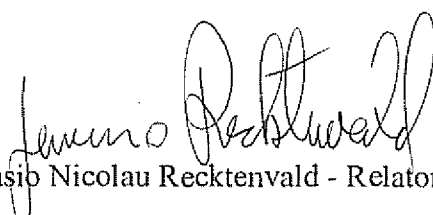
Então, considerando que a controvérsia posta requer o exame de constitucionalidade da norma legal citada, cuja matéria está confinada no foro do Poder Judiciário, notadamente no Egrégio Supremo Tribunal Federal, não cabe a este colegiado enfrentá-la, pois os órgãos administrativos de julgamento não se revelam como sede apropriada para trazer à reflexão e discussão o tema relativo ao confisco. Tanto é que é vedado “aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade” (art. 62, *caput*, do Anexo II da Portaria MF nº 256/2009 – Regimento Interno do CARF).

Por fim, a pleiteada ilegalidade da taxa Selic também não pode ser acolhida por ser questão já pacificada neste Colegiado. Inclusive, a matéria já foi sumulada pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, sintetizada no seguinte enunciado:

Enunciado nº 4 – A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou entendimento quanto à sua legalidade, mesmo nos casos de mora no pagamento de tributos federais.

Pelo exposto, não acolho às razões preliminares, e no mérito dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer a insubsistência integral do Auto de Infração contido neste processo.


Gervásio Nicolau Recktenvald - Relator