



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

Processo n° 16327.001901/2005-99
Recurso n° 173.873 Voluntário
Acórdão n° 1103-00.345 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2010
Matéria CSLL - SOBRAS DE COOPERATIVA
Recorrente COOPERATIVA DE CRÉDITO DOS EMPREGADOS DA EMBRAER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

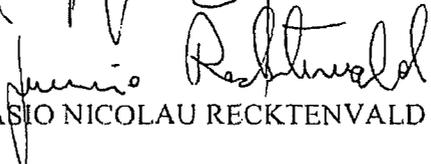
Ano-calendário: 2002 e 2003

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*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente


GERVÁSIO NICOLAU RECKTENVALD - Relator

EDITADO EM: 15 DEZ 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva (Presidente da Turma), Marcos Shigueo Takata, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correa Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Gervásio Nicolau Recktenvald.

Relatório

A COOPERATIVA DE CRÉDITO DOS EMPREGADOS DA EMBRAER, CNPJ nº 46.642.294/0001-56, 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 este 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. 03), num total de R\$ 2.715.788,36, composto das seguintes parcelas: CSLL de R\$ 1.280.728,44; juros de mora pela taxa SELIC, calculados até 31/10/2005, de R\$ 474.513,60; multa de ofício, no percentual de 75%, de R\$ 960.546,32.

Segundo a descrição dos fatos (fl. 04), a autuação decorreu da indevida exclusão da base de cálculo da CSLL dos resultados de atos cooperativos, apurados em 31/12/2002 (R\$ 5.891.247,11) (fl. 13) e em 31/12/2003 (R\$ 8.339.069,00) (fl. 18), pois, na época, tal exclusão não teria embasamento legal, o que teria ocorrido somente com o advento da Lei nº 10.865/2004, art. 39. Portanto, nesses anos incidiria tributação da CSLL sobre os resultados positivos de cooperativas, nos termos do art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, e alterações posteriores.

Notificada do processo e da autuação em 30/11/2005 (fl. 22), tempestivamente, em 29/12/2005, a interessada impugnou o lançamento (fl. 29), onde arguiu, em extenso e bem fundamentado arrazoado, que não existia embasamento legal para a tributação, pela CSLL, das *sobras* de entidades cooperativas, o que, nos termos do art. 146 da CF/88, exigiria Lei Complementar. Ainda segundo a defesa, o embasamento legal informado no auto de infração, isto é, o art. 2º da Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores, seria aplicável apenas aos resultados positivos de empresas de fins lucrativos. Portanto, a CSLL não incidiria sobre as *sobras* apuradas por cooperativas, onde a finalidade lucrativa é inexistente ao teor do disposto nos artigos 3º, 4º, 79, 84 e 111, da Lei nº 5.764/71, uma vez que, por ser cooperativa de crédito, estaria impedida, pelas normas do BACEN, a operar com não associados. Para fortalecer seus argumentos, a impugnante ainda colou jurisprudência administrativa e do STJ, favorável a seus argumentos. Por fim, requereu o cancelamento da exigência contida no Auto de Infração.

Encaminhado o processo para a DRJ de São Paulo, a contestação foi julgada improcedente em Primeiro Grau administrativo, conforme exposto no acórdão nº 16-17.895, de 28 de julho de 2008 (fl. 123), assim ementado:

*AUTO DE INFRAÇÃO INCIDÊNCIA SOBRE AS SOBRAS
CABIMENTO Na carência de lei complementar disciplinando o
tratamento tributário do ato cooperativo, restou ao legislador
ordinário e às instâncias normativas infralegais a regulamentação
da matéria, os quais, através de diversos diplomas normativos,
determinaram a incidência da CSLL, até 31/12/2004, sobre os
resultados positivos obtidos com o ato cooperativo, as sobras, a
partir de quando isentou-os*

Tal decisão, em síntese, foi fundamentada nos seguintes argumentos: (a) 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; (b) 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; (c) que, enquanto não promulgada Lei Complementar para definir o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo seria aplicável o disciplinamento das leis ordinárias e das normas infralegais editadas; (d) 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; (e) de tudo isso conclui que a ordem legal vigente confirma a subsistência da tributação exigida no auto de infração sob controvérsia.

Notificada do acórdão em 18/08/2008, e inconformada com o decidido, a interessada interpôs recurso voluntário (fl. 136), alegando, em síntese, o que segue:

- que é imprestável a arguição da DRJ, baseada no art. 195 da CF, a partir do qual o relator concluiu que as cooperativas não ganharam imunidade tributária; diz a recorrente que não está pleiteando imunidade, mas que apenas requer seja reconhecido o caso de *não incidência*, pois não apura lucro, que é a base de cálculo da CSLL; em complemento, a recorrente afirma que a falta de qualquer um dos elementos que compõem o tributo (material, espacial, pessoal ou quantitativo), impõe caracterização de “*não incidência tributária*”;

- 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, pois não teria havido indicação objetiva de qualquer norma jurídica que determinasse, no caso, a incidência da CSLL;

- que é absurda a conclusão do acórdão *a quo*, de que a isenção trazida pela Lei nº 10.865/2004, a partir de 2005, permitia inferir que antes de sua vigência as *sobras* das cooperativas seriam tributadas pela CSLL, pois o legislador ordinário teria se mantido à margem das discussões doutrinárias sobre pretensa distinção entre lucros e sobras; segundo a defesa, “*fundar qualquer lançamento em entendimento do legislador ordinário é no mínimo, irresponsabilidade, pois o direito existe em função de um sistema jurídico constituído de normas válidas una e harmonicamente, e tais normas determinam, objetivamente, que o critério material da CSLL é o lucro líquido da pessoa jurídica, e a base de cálculo do tributo é justamente o montante de lucro obtido*” (fl. 138);

- que no caso das cooperativas inexistente lucro, e mesmo que fosse admitido, não seria possível quantificá-lo, pois é distribuído aos sócios; diante disso, não haveria incidência de CSLL em face das cooperativas, por absoluta inexistência de critério material e base de cálculo;

- que a Lei nº 10.865/2004 é inócua ao estabelecer isenção para casos de *não incidência*;

- que a pretensão de confundir “*sobras*” com “*lucros*” contraria o disposto no art. 110 do CTN, que veda à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados;

- que o emprego de analogia, possivelmente utilizado pelo fisco para equiparar “*sobras*” a “*lucros*”, esbarra no disposto no § 1º do art. 108 do CTN, que termina que o emprego de analogia não pode resultar em exigência de tributo não previsto em lei;



- que as cooperativas têm peculiaridades que as diferenciam de outras sociedades, especialmente por não terem objetivo próprio, mas atuam em benefício dos sócios, razão pela qual são denominadas pela doutrina de sociedades auxiliares, com função instrumental;

- que, segundo o art. 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 se deduziria que os resultados de atos cooperativos não sofrem incidência tributária;

- que inexistente lucro nas cooperativas, pois “*celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro*” (art. 3º da Lei nº 5.764/71);

- que as sociedades cooperativas se distinguem das demais sociedades, pois as *sobras* líquidas do exercício retornam aos associados, proporcionalmente às operações realizadas por esses (art. 4º da Lei nº 5.764/71);

- que o fato da recorrente ser cooperativa de crédito não a diferencia das demais cooperativas em matéria de tributação das *sobras*, especialmente em vista do princípio da isonomia;

- que, embora o fisco faça referência, no termo de verificação fiscal, a resultados de atos não cooperativos, não os prova e não os identifica;

- que o Regulamento do Imposto de Renda, por seu art. 182, caracteriza as cooperativas, quanto aos resultados com cooperativados, como caso de *não incidência*;

- que o art. 39 da Lei nº 10.865/04 tem caráter retroativo, aplicando-se, portanto, em vista do disposto no art. 106 do CTN, aos fatos indevidamente autuados por este processo.

Na sequência, o recurso voluntário traça um estudo paralelo entre aspectos da presente controvérsia com os pertinentes a outras contribuições, abordando a legislação que afasta a incidência de PIS e COFINS sobre as receitas das sociedades cooperativas.

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

Por fim, requer o cancelamento do lançamento hostilizado.

É o Relatório.

 4

Voto

Conselheiro Gervásio Nicolau Recktenvald,

O recurso voluntário interposto é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme relatado, a exigência fiscal constituída neste processo cinge-se à tributação, pela CSLL, em 2002 e 2003, das *sobras* apuradas pela recorrente, uma cooperativa de crédito.

Inicialmente, cabe referir uma pequena impropriedade no preparo do processo, pois segundo a descrição dos fatos, expostos na folha de continuação do Auto de Infração (fl. 04), a autuação decorreu da "exclusão da base de cálculo de resultados de atos cooperados".

Entretanto, o item "5" do Termo de Verificação informa ter o contribuinte excluído da base de cálculo da CSLL "todos os resultados positivos relativos aos atos cooperativos ou não" (fl. 09).

Diante disso, e considerando que o fisco não destacou nem comprovou os supostos resultados de atos não cooperados e, de outra parte, considerando que a recorrente negou a existência de tais resultados, mesmo porque a legislação do Banco Central veda às cooperativas de crédito efetuarem operações com não associados, sob pena de inovar, considero que a controvérsia envolve somente o tratamento tributário, pela CSLL, de resultados cooperados, com o que se faz prevalecer o informado no Auto de Infração, em detrimento do contido no Termo de Verificação.

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

Essa sinopse extraio 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 consultado 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, entretanto, mesmo que quantificadas com base em demonstrações contábeis similares às das empresas de fins lucrativos em geral, não podem ser imputadas à cooperativa que os apurou, pois não são dela.

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

10.8.4.1 – A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3 3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa

Como se vê, inclusive ocorreu uma modificação na designação das demonstrações financeiras. Tais demonstrações, nas empresas de fins lucrativos são denominadas de *Demonstração do Resultado do Exercício* e nas sociedades cooperativas são denominadas de *Demonstração de Sobras e Perdas*. Ainda, estas últimas apresentam uma peculiaridade, pois demonstram, separadamente, a composição dos resultados vinculados ao ato cooperativo, daquele representativo de eventuais resultados do ato não cooperativo.

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

As diferenças entre *sobras* e lucros são tão relevantes que desde há muitos anos a legislação tributária, especialmente a do imposto sobre a renda, trata os lucros como uma das variáveis indiscutíveis da hipótese de incidência desse imposto, enquanto que as *sobras*, por não abarcadas pela previsão do art. 43 do CTN, são tratadas, coerentemente, como caso de *não incidência*.

Para aprofundar esse entendimento, que é relevantíssimo para o deslinde desta controvérsia, mister se faz trazer, inicialmente, algumas considerações teóricas acerca do

conceito de *não incidência*, possivelmente meio esquecido. Para tanto, reproduzo estudos de Edgar Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho, inseridas no livro *Curso de Direito Tributário*, que foi coordenado por Ives Gandra da Silva Martins (Ed. Saraiva, 11ª edição, p. 303):

Conceitualmente, incidência nada mais é do que a descrição prévia e abstrata de uma situação em lei, onde o legislador institui um tributo, associando-a a um comando, determinando o recolhimento da exação. Em outras palavras, havendo um fato econômico, o legislador lhe dá relevância jurídica, colocando-o na hipótese de incidência da norma. Ocorrido o fato haverá a oneração e, conseqüentemente, o dever de pagar o tributo, por nascida a obrigação tributária.

Por seu turno, a não incidência é o inverso ou o seu reverso. Haverá fatos econômicos outorgados à competência de determinado ente tributante, porém seu legislador, ao exercê-la, resolve excluir alguns daqueles fatos, não lhes dando relevância jurídica, isto é, não os inserindo na hipótese de incidência ou fato gerador.

Por conseguinte, não lhes dando a natureza positiva de juridicidade, não são transformados em fato gerador, e, assim, mesmo que venham a ocorrer não estarão submetidos a qualquer oneração, ficando, destarte, na seara da desoneração.

Diante disso, mesmo antes da instituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido através da Lei nº 7.689/88, que, frise-se, já nasceu viciada de inconstitucionalidade parcial, era usual tratar-se com denominações diferentes, e de forma distinta, os resultados de empresas de fins lucrativos, chamados de lucros, e os resultados de sociedades cooperativas, denominados de *sobras*.

É o que se infere, por exemplo, do Parecer Normativo CST nº 522, de 8 de dezembro de 1970 (DOU em 21/12/70):

As importâncias devolvidas pelas cooperativas aos seus associados como retorno ou sobra, não são consideradas como rendimentos e sim como ressarcimento de capital correspondente ao reajustamento de preços, anteriormente pagos ou recebidos destes (Lei nº 4.506-64, artigo 31, § 1º, "b"; Decreto nº 58.400-66, artigo 23, parágrafo único "b")

Depois, já abrindo a década de 1980, outro Parecer Normativo CST, o de nº 38/80 (DOU de 09.11.80), que dissecou o ato cooperativo sob o aspecto contábil/tributário nos casos em que há operações com terceiros, continua tratando as *sobras* separadamente dos lucros de atividades com terceiros:

As despesas gerais relativas aos atos cooperativos são cobertas pelo cooperado, em regra através de rateio na proporção dita da fruição dos serviços (art. 80, caput), podendo ocorrer, também, rateio de sobras líquidas verificadas em balanço de exercício (artigo 80, parágrafo único)



Reconhecendo essa fundamental diferença entre as sobras e lucros, a partir de certa época, situada mesmo antes da edição da Lei nº 5.764/71, que regula o ato cooperativo, os intérpretes da legislação relacionada ao IRPJ deram-se conta de que vinham designando de forma incorreta a não tributação das sobras, que diziam isentas, enquanto que, segundo a doutrina dominante, de fato era caso de não incidência.

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

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

Também, é enfático o Parecer Normativo CST nº 155, de 15 de outubro de 1973 (DOU 05/11/73), acima citado, que tratou do seguinte tema: “A não incidência de imposto de renda, de que gozam as cooperativas, não se estende a operações alheias ao seu objeto social”.

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

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

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

[...]

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



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

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

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

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

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

Para exemplificar, reproduzimos duas ementas:

RENDIMENTOS DE ATOS NÃO COOPERATIVOS – O resultado de atos não cooperativos, tais como de aplicações financeiras, não se inclui entre aqueles amparados pela não incidência (Ac. 1ª 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. 1ª CC 103-10.292/90 – DO 11/10/90).

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

Disso se constata que as *sobras* não se subsumem ao disposto no art. 43 do CTN, que define o fato gerador do *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. E é por isso não incide IRPJ sobre essa base, e não porque tenha sido editada uma lei que isente as *sobras* do IRPJ.

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



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

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

Diante disso, para se manter o lançamento, seria imprescindível que se indicasse o ato legal que submeteu as *sobras* à tributação da CSLL.

A propósito, o acórdão *a quo* faz referência a “*vários diplomas legais que diretamente ou indiretamente regulariam a tributação do ato cooperativo, no período alcançado pelo lançamento fiscal*” cujos dispositivos legais estariam a mostrar “*que o ato cooperativo está sujeito ao recolhimento da CSLL quando produz resultados positivos, incluindo aqueles gerados pelas cooperativas de crédito*” (fl. 126).

Todavia, os aludidos atos não foram nomeados. Faz-se referência apenas ao item 9 da IN SRF 198/88, que permite inferir que existiu uma sutil pretensão de autorizar a tributação, pela CSLL, das *sobras*. Entretanto, se efetivamente foi essa a intenção do ato normativo em tela, o almejado não pode prosperar por falta suporte legal.

Também, o art. 195, da CF/88, indicado pela DRJ recorrida como instrumento legal a afiançar o lançamento (fls. 126 e 127), 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 não “*teriam ganho imunidade tributária da CF*” (fl. 126).

Um outro embasamento referido no voto condutor do acórdão recorrido, trazido para sustentar o lançamento em discussão, é o art. 111 da Lei nº 5.764/71. Porém, não vislumbro nele qualquer apoio à pretensão, mesmo porque a criação da CSLL ocorreu quase 20 anos depois da promulgação dessa Lei. Além, ele não estabelece, diferentemente do afirmado pelo digno relator, isenção do imposto de renda sobre os resultados positivos auferidos do ato cooperativo (fl. 128). Ele apenas afirma que os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88, portanto, relativos a resultados de atividades não cooperadas, seriam considerados como renda tributável. As *sobras*, conforme já mencionado anteriormente, não são consideradas renda das cooperativas para fins de IRPJ, mas valores que estão fora do campo de incidência desse imposto. E isto se deve a uma razão simples, porque 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 tributadas, 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, 5ª edição, p. 265):

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 vista 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” e “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 positivou a tributação da hipótese.

No embalo das lições de Luciano Amaro, na sequência, analisa-se arguição do acórdão *a quo* que traz “outro marco da legislação tributária ordinária que normatiza as operações das cooperativas” (fl. 128). 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 (art. 48).

Disso, o digno relator *a quo* concluiu que “se o ato cooperativo passou a ser isento da CSLL, isto significa dizer que antes do momento da concessão legal da isenção, o tributo incidia e era exigível sobre o lucro ou sobras ou resultados positivos do ato cooperativo” (fl. 129).



Todavia, mais uma vez, peço vênia para discordar da conclusão suso reproduzida, porém, de forma menos enfática daquela exposta no recurso voluntário (item II e seguintes – fl. 138).

As conclusões extraídas dos citados artigos 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*, são 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 pode 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 fortalecer 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 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 nº 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 nº 5.764/71 e arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689/88

Ante o exposto, por entender que as sobras situam-se fora do campo de incidência da CSLL, dou provimento integral ao recurso voluntário.


GERVÁSIO NICOLAU RECKTENVALD



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.001901/2005-59
Acórdão nº : 1103-00.345

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 15 DEZ 2010

José Antonio Silva
JOSÉ ANTONIO DA SILVA

Chefe de Equipe da 1ª Câmara do
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-MF

Ciência

Data: ____ / ____ / ____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- apenas com ciência;
- com Recurso Especial;
- com Embargos de Declaração;
- _____.