



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ESB.

Sessão de 09 de dezembro de 1983.

ACORDÃO Nº 105-0.587

Recurso nº : 86.192 - IRPJ - EX: DE 1981

Recorrente : COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO E PRODUÇÃO RURAL DO TRIÂNGULO MINEIRO LTDA. - CERTRIM

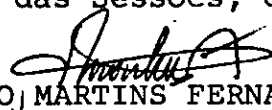
Recorrido : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM UBERABA - MG

LUCRO LÍQUIDO - Adições - Excesso de Retiradas - Cooperativas - Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício os excessos de retiradas de dirigentes de sociedades cooperativas, apuradas na forma do art. 236 do RIR/80, ainda que a entidade obtenha suas receitas unicamente em razão de atos cooperativos.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO E PRODUÇÃO RURAL DO TRIÂNGULO MINEIRO LTDA. - CERTRIM,

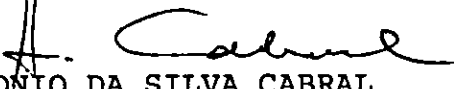
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Marinho Mendes Domenici (relator) que votou por dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio da Silva Cabral.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1983


 PEDRO MARTINS FERNANDES

-

PRESIDENTE


 ANTONIO DA SILVA CABRAL

-

REDATOR DESIGNADO


 VISTO EM LAURO DOEHLER
 SESSÃO DE: 09 DEZ 1983

-

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Ursulino Santos Filho, Digésio Gurgel Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Hugo Teixeira do Nascimento e Oswaldo Sant'Anna. *gma*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0650/050.614/82-16

RECURSO Nº: 86.192

ACÓRDÃO Nº: 105-0.587

RECORRENTE: COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO E PRODUÇÃO RURAL DO TRIÂNGULO MINEIRO LTDA. - CERTRIM

R E L A T Ó R I O

COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO E PRODUÇÃO RURAL DO TRIÂNGULO MINEIRO LIMITADA - CERTRIM, com sede na cidade de Uberaba-MG, inscrita no C.G.C. MF sob o nº 25.444.696/0001-76, jurisdicionada da Delegacia da Receita Federal em Uberaba-MG., recorre a este Colegiado, contra a decisão da autoridade "a quo" que, indeferindo parcialmente a impugnação de fls. 01/03 dos autos, manteve parte do lançamento contestado e assim determinou:

- "exigir da interessada o pagamento do Imposto de Renda e do PIS remanescentes, nos valores de Cr\$ 278.413,00 (duzentos e setenta e oito mil quatrocentos e treze cruzeiros) e Cr\$ 14.653,00 (quatorze mil seiscentos e cinquenta e três cruzeiros), respectivamente, relativas ao exercício de 1981/80;
- impor à contribuinte, na forma do Artigo 727, inciso II, alínea "b" do RIR/80, multa de 30% (trinta por cento) sobre o imposto e PIS devidos;
- determinar que os valores do imposto, do PIS e da multa de que tratam os incisos III e IV, sejam exigidos com os acréscimos da correção monetária e dos juros de mora, calculados na data do efetivo pagamento observado o que dispõe a INSRF/PGFN nº 01/80".

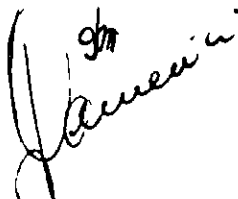
Acórdão nº 105-0.587

A autoridade recorrida apenou a recorrente por entender que, embora regida por legislação própria, o excesso de retiradas dos dirigentes de sociedades cooperativas não está fora do campo da incidência do imposto sobre a renda bem como as contribuições e doações são despesas não dedutíveis na apuração do lucro real.

Aos 16 de setembro de 1982 a recorrente é cientificada da decisão que lhe foi desfavorável e aos 05 de outubro do mesmo ano protocola junto à DRF-Uberaba o seu recurso voluntário para este Conselho.

Em seu petitório a apelante alinhava suas razões e fundamenta sua pretensão - com vistas a reforma da decisão recorrida - no Art. 129 no RIR/80-DEC nº 85.450/80 e na Lei 5.764/71.

É o relatório.



Acórdão nº 105-0.587

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, redator designado

Por várias vezes já se abordou o tema do excesso de remuneração de dirigentes de sociedades cooperativas, predominando neste Conselho a tese de que os excessos de retiradas de dirigentes estão sujeitos à tributação. Cito, por todos, o Acórdão nº 101-72.410, de 24.06.81, no qual o Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ elaborou voto em apartado, citando, inclusive, o Acórdão nº 101-72.029, de 21.01.81, unânime, assim ementado:

"IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - GRATIFICAÇÕES E EXCESSO DE REMUNERAÇÃO. A Lei nº 5.764/71, não outorgou isenção subjetiva às cooperativas, retirou apenas do campo da incidência tributária os eventuais resultados decorrentes da prática de "atos cooperativos". Qualquer parcela que, segundo a legislação do IRPJ, integre a base de cálculo, desde que não tenha origem no "ato cooperativo" sofrerá a imposição fiscal, como é o caso das verbas ementadas que, constituindo lucro distribuído para fins fiscais, independe do eventual resultado das operações sociais."

O que se encontra na base do entendimento que este Conselho vem adotando sobre a matéria é a regra geral posta no limiar da legislação referente às isenções, que ocupa o Capítulo III do Subtítulo I do Livro II do RIR/80, cuja Seção V é intitulada "Sociedades Cooperativas". A regra a que me refiro é a do art. 123, segundo a qual "as isenções de que trata este capítulo não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Regulamento..." Por conseguinte, as sociedades cooperativas estão obrigadas a observar o comando do art. 236 do RIR/80, segundo o qual os excessos de retiradas serão adicionados ao lucro líquido do exercício, para apuração do lucro real. Muito bem afirmou o autor do Parecer Normativo CST nº 11/81: *dm*



Acórdão nº 105-0.587

"Os contribuintes que gozam de isenção total ou parcial do imposto de renda estão sujeitos às demais obrigações estipuladas no RIR/80 para as despesas jurídicas em geral; desse modo, devem manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (art. 157), elaborar demonstrações financeiras (art. 174), preparar demonstrativo do lucro real (art. 173) e apresentar declaração de rendimentos no prazo fixado (art. 592)."

O art. 236 do RIR/80 se inicia com os dizeres: "A despesa operacional relativa à remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores de sociedades comerciais ou civis de qualquer espécie..." Os estudiosos da matéria não têm tergiversado em considerar a sociedade cooperativa como sociedade civil, mesmo porque já o art. 3º do Decreto-lei 59/66 classificara a cooperativa como sociedade civil, a mesma coisa o fazendo o art. 4º da Lei nº 5.764/71, diploma que atualmente regula as sociedades cooperativas.

A legislação limita a remuneração de dirigentes porque o pagamento a esse título pode esconder distribuição de lucros, e não mera retribuição pela prestação de serviços. O art. 24, § 3º, da lei nº 5.764/71 estabelece que: "É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada". Embora este dispositivo seja de natureza estrutural, pois objetiva disciplinar o comportamento da cooperativa, sua invocação tem por finalidade alertar para o fato de que tais sociedades têm por finalidade não distribuir lucros a seus dirigentes. Não é possível, contudo, que se utilizem do mecanismo das remunerações de dirigentes para burlarem até mesmo preceitos de ordem substantiva. O legislador foi sensível a esta regra transportando-a para o §1º do art. 129 do RIR/80.

As sociedades cooperativas, como o próprio nome

Acórdão nº 105-0.587

o indica, são criadas para beneficiarem os participantes, mas elas mesmas não se destinam a apurar lucros. Não podem, por isso mesmo, ser incluídas na categoria de "empresa", já que é próprio desta última, conforme os doutrinadores em geral, o objetivo de lucros. Compreende-se por que o art. 3º da Lei nº 5.764/71 estabeleceu: "Celebaram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com os bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro". Ora, não teria sentido permitir-se que os dirigentes se utilizassem do mecanismo da remuneração para desviar receitas de uma entidade que não foi concebida para produzir lucros. O tratamento especial dado às cooperativas no campo do imposto de renda está ligado justamente a esta finalidade dessas sociedades.

Não procede o entendimento da recorrente, quando afirma:

"Ademais entende que a base de cálculo do Imposto de Renda é o lucro real (art. 153 e 154 do RIR/80), que em sua declaração de Rendimentos objeto "Lançamento Suplementar", o "lucro real" inexistiu, visto que o lucro líquido do exercício foi obtido unicamente através de atos cooperativos entre ela e seus associados, e por isto mesmo totalmente excluído na "demonstração do lucro real" em sua declaração de rendimentos supra (quadro 14 item 29) como "resultados não tributáveis de sociedades cooperativas."

Equívocou-se a recorrente ao afirmar que não está sujeita à tributação com base no lucro real, pois é isenta. Na verdade, o lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas ou autorizadas (art. 154 do RIR/80). Sendo assim, a sociedade cooperativa está adstrita a adicionar ao lucro líquido os valores referentes a custos e despesas não dedutíveis e os previstos na legislação como adicionáveis ao lucro líquido, entre os quais o excesso de retiradas de administradores. Por outro lado, terá direito a excluir certos valores que compuseram o lucro líquido, *ghr*

Y

Acórdão nº 105-0.587

entre os quais os "resultados não tributáveis de sociedades cooperativas". Este último é que deveria ter sido considerado no quadro 14, item 28, do formulário da declaração de rendimentos referente ao exercício de 1981, citado pela recorrente. O excesso de retiradas, que seria incluído no quadro 14, item 14 deveria ter sido oferecido à tributação.

No recurso voluntário, a recorrente repisou em argumento já invocado na impugnação, no sentido de que:

"Considera ainda a retirada de seus administradores (associados eleitos por Assembléias Gerais Ordinárias) com valores pré-fixados por Assembléias Gerais de associados, plenamente integrante do ato cooperativo (art. 79 da Lei nº 5.764/71 combinado com o art. 44, IV, da mesma Lei), pois trata-se de atos praticados entre a Cooperativa e seus associados (diretoria), não estando pois sujeito ao disposto no art. 236 do RIR/80."

A admitir-se tal espécie de argumentação, as sociedades anônimas que fixassem honorários de seus dirigentes, em assembléia geral, de acordo com a Lei nº 6.404/76, também não estariam sujeitas ao art. 236 do RIR/80. Por outro lado, a expressão "ato cooperativo" não tem o significado que lhe atribui a recorrente, eis que seu conceito é fixado no art. 79 da Lei nº 5.764/71, nestes termos:

"Art. 79 - Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais."

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria."

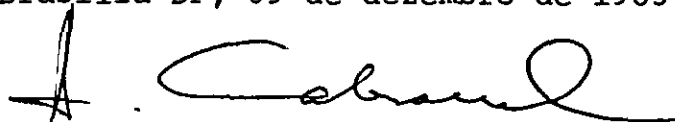
A expressão "ato cooperativo", como se vê, é utilizada na lei para indicar os negócios jurídicos celebrados entre a cooperativa e o associado ou entre cooperativas, que se distinguem, portanto, dos atos mercantis, e nada tendo a ver com g

Acórdão nº 105-0.587

os atos de administração interna da sociedade.

Por todos os motivos expostos, sou pelo não provimento do presente recurso.

Brasília-DF, 09 de dezembro de 1983

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'A. Cabral', is written over a horizontal line.

ANTONIO DA SILVA CABRAL - REDATOR DESIGNADO

V O T O V E N C I D O

Conselheiro MARINHO MENDES DOMENICI, relator

Recurso tempestivo. Legitimidade da parte.

No que diz respeito à decisão do julgador da 1ª Instância ao determinar seja tributada a quantia de Cr\$ 3.000,00 (três mil cruzeiros) como despesa não dedutível na apuração do lucro real, vê-se que foi atendida. Com efeito, a recorrente junta às fls. 27 (vinte sete) dos autos DARF que atesta o recolhimento de Cr\$ 1.889,00 (hum mil oitocentos e oitenta e nove cruzeiros) portanto, quanto a este tópico, extinto o crédito tributário face ao disposto no inciso I do Artigo 156 do C.T.N.

No que concerne ao excesso de retiradas nota-se, a pós consultas, que há unanimidade da doutrina quanto à matéria, po rém dela divergem os insignes pareceristas fazendários e alguns ju gados existentes.

Há entendimento que pretende sejam as sociedades cooperativas sujeitas ao imposto de renda pelo excesso de remuneração de dirigentes, mesmo que não realizem transações com terceiros observados os mesmos critérios de apuração dos excessos previstos para as outras pessoas jurídicas. Este entendimento decorre da interpretação literal do Art. 236 do RIR/80 que não faz diferença en tre sociedades civis e comerciais.

O julgador da instância inferior invoca como supor te e embasamento maior para sua decisão o Acórdão nº 101.72.410 de 24.06.81, da 1ª Câmara que tem por ementa:-

"IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - O resultado positivo de operações que se praticam com a intermediação de terceiros, afora o daquelas às quais a lei se refere como atos não cooperativos legalmente permitidos, é passível de tributação normal pelo imposto de renda.

Domênici

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA - Os juros e as correções monetárias são ganhos de capital por aplicações no mercado financeiro, operação que se alheia do objetivo social das cooperativas.

LUCRO NA VENDA DE BENS - O lucro obtido por sociedade cooperativa na venda de bens do ativo não está livre de incidência do imposto de renda, porque resulta de operação que não se integra em seus objetivos sociais.

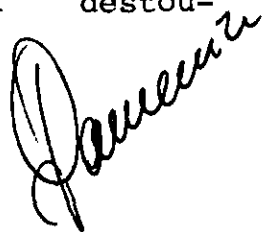
LUCRO INFLACIONÁRIO OU SALDO CREDOR DA CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA - O lucro inflacionário, por ser comum a qualquer empresa que apresente saldo credor na conta de correção monetária, não constitui resultado específico de ato cooperativo e é computado na determinação do lucro real.

LUCRO LÍQUIDO - ADIÇÕES - EXCEDENTE DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES - A regra geral estabelecida para as sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, quanto à remuneração mensal dos dirigentes ou administradores, não excepciona as sociedades cooperativas para que estas excedam aos limites de remuneração, sem as conseqüentes implicações tributárias."

O ilustre Conselheiro relator aborda todos os fatos geradores do tributo que ali se pretende exigir e concluir:

"Por inferência estraída dessa ordem de idéias, é irretorquível que o art. 179 do RIR/75 (art. 236 do RIR/80), ao disciplinar a remuneração mensal dos dirigentes ou administradores das sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, não excepcionou sociedade alguma. Todas estão aí incluídas. Seja qual for a espécie da sociedade, comercial ou civil, a despesa operacional com a remuneração mensal dos dirigentes da pessoa jurídica está sujeita a limitações.

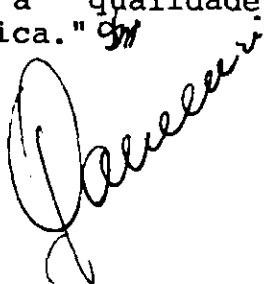
Assim, se todas as sociedades em geral se submetem à disciplina do artigo 179 do RIR/75, não há como deixar de incluir as cooperativas, que compõe o elenco das sociedades civis na regra do disposto regulamentar. O certo é que o artigo 112 do RIR/75 não dispensa, em seu exame, a interpretação concorrente da regra geral defluente do artigo 106 do RIR/75, pois a análise correta daquele dispositivo está na dependência da destou-



"Nesta linha de raciocínio, independente do exercício de atividades propiciadoras de resultados positivos tributáveis, o excesso de remuneração mensal dos dirigentes de sociedade cooperativa, mesmo que não haja prática de atividades da natureza, às quais se refere o artigo 112 do RIR/75, de idêntica forma como de qualquer sociedade, se sujeita ao ônus tributário do imposto de renda."

No mesmo recurso prolatou também seu voto o insigne Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ. Forte em sua argumentação e estribado ainda no P.N. CST 38/80, esposou a mesma tese do relator e vota pela aplicabilidade do art. 236 do RIR/80, pois entende que o citado P.N. CST 38/80 cuida "especificamente das Cooperativas de médicos".

Entendeu o ilustre Conselheiro Amador que naquele caso "sub-judice" a figura da "Sociedade Cooperativa" não existia ao afirmar:-

"Portanto descaracterizada a recorrente da condição de "sociedade cooperativa", dado que contrata ela com a clientela, a preço global não discriminativo o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diárias, serviços hospitalares, serviços de laboratórios, medicamentos e outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, serviços estes que não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados por lei: deixam de gozar de qualquer privilégio fiscal, sujeitando-se a incidência normal das demais sociedades civis e comerciais, sob todas as operações por elas praticadas, eis que, somente se pode falar de "ato cooperativo" (fora da incidência tributária), quando esse ato seja praticado por uma entidade que cumpra todos os requisitos que a qualifiquem como "cooperativa". Quer dizer, embora a não incidência seja objetiva, e não subjetiva, no sentido de que atinge o auto, e não a entidade, a qualidade do ato dependente de quem o pratica." 

Reporta ainda em seu voto ao Acórdão nº 111.00476, prolatado pela 11ª Câmara em 16.03.76, à unanimidade cuja ementa é a seguinte:-

"Cooperativa de serviços médicos e hospitalares: as rendas são tributáveis por disposição expressa de lei, que contempla com favor isençional essa espécie de cooperativa e sujeita ao imposto de renda o fornecimento de bens e serviços a não associados.
Recurso voluntário negado".

Ao concluir seu voto, assim sentenciamos:-

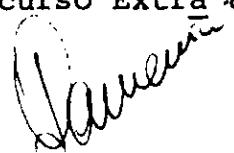
"Finalmente, não socorrem a autuada as alegações que, por derradeiro, foram sustentadas da tribuna, segundo as quais a recorrente estaria amparada no que dispõe o art. 86 da Lei nº 5.764, de 16.12.71, e art. 135 do Decreto-lei nº 73, de 21.11.76.

Em primeiro lugar porque só as cooperativas de consumo fornecem bens e serviços; quer a associados, que a não associados; as cooperativas de classe, profissionais ou de trabalho nada fornecem aos seus associados; elas colocam à disposição de terceiros o trabalho de seus cooperativados.

Por todas essas razões, entendo que as atividades da entidade recorrente extrapolam o campo reservado às simples cooperativas de trabalho, profissionais ou de classe, situando-se as suas atividades no âmbito de fiscalização de outros órgãos públicos diversos dos a que submetem as cooperativas."

Face à análise do Acórdão em estudo constata-se a sua inaplicabilidade ao caso em tela porquanto a recorrente é de fato e de direito uma sociedade cooperativa, não presta serviços a terceiros e não tem o poder público como seu associado. Ao contrário, os beneficiários de suas atividades são tão somente seus cooperativados.

Peço vênias senhores Conselheiros para transcrever alguns ensinamentos do ilustre tributarista Onaldo Franco Jannotti que ao comentar a decisão prolatada, pelo S.T.F., no Recurso Extra-Ordinário



Acórdão nº 105-0.587

ordinário nº 76.284 - SP que teve por elator o Ministro Bilac Pinto, assim doutrina sobre a isenção:-

"O NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

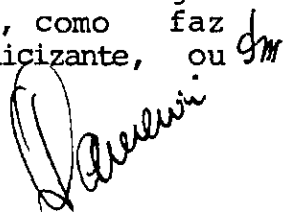
Tomemos uma norma jurídica tributária estaticamente considerada, como sua hipótese de incidência e sua consequência: temos o tributo em sua configuração estática. Enquanto não se verifica concretamente o fato descrito na hipótese, não há incidência da consequência da norma, não se produzindo o efeito ali previsto, ou seja, o nascimento da obrigação tributária. Pode-se dizer, nesse caso, que não atuando a norma não temos o tributo em sua configuração dinâmica.

Só no momento em que ocorre um fato que se subsume inteiramente à hipótese é que se pode denominá-lo fato gerador tributário; mas isso não é suficiente: é necessário que na consequência da norma esteja prevista a instauração da relação jurídica correspondente, denominada obrigação tributária. O intérprete há que examinar devidamente os critérios de identificação contidos na hipótese, em confronto com o fato ocorrido. Só quando houver correspondência rigorosa dos elementos e circunstâncias fáticas com os critérios da hipótese de incidência e quando, na consequência, estiver previsto o vínculo jurídico correspondente (obrigação tributária) é que se pode falar de fato gerador tributário e, portanto, de incidência tributária e de nascimento de obrigação tributária.

O CONCEITO DE ISENÇÃO DA DOUTRINA

Parte da doutrina brasileira, que nesta matéria pode ser chamada doutrina tradicional, entende a isenção como dispensa legal do pagamento do tributo, a exemplo de Rubens Gomes de Sousa, Amílcar Araújo Falcão, Ruy Nogueira e Fábio Fanuchi. Defende tal doutrina que na isenção ocorre o fato gerador tributário, nasce a obrigação correspondente, mas o pagamento é dispensado pela lei. Advirta-se, todavia, que tal doutrina jamais conseguiu fundamentar cientificamente suas afirmações, que acabam por confundir a isenção com a remissão.

Coube a Alfredo Becker a primeira reação cientificamente estruturada à posição da doutrina tradicional, ao demonstrar que a regra de isenção não é desjurisdicizante, como faz crer aquela doutrina, mas não-desjurisdicizante, ou



seja, a regra de isenção incide para que não incida a de tributação.

Souto Maior Borges, em alentado e valioso trabalho, levando além as idéias lançadas por Becker, demonstrou que na isenção não há incidência da norma de tributação, tirando daí várias consequências. A partir da idéia de incidência, o mestre pernambucano tratou o fenômeno da isenção pelo lado inverso (da não-incidência), terminando por classificá-la como não-incidência legalmente qualificada. Geraldo Ataliba, em bora acatando, na essência, as lições de Souto Maior Borges, advertia, certa vez, da impropriedade de se definir qualquer coisa pela negativa. Vislumbramos duas falhas no conceito de Souto Maior. Em primeiro lugar, a não-incidência (tal como o não-nascimento da obrigação tributária) é uma decorrência da existência da norma de isenção, e não a própria isenção. Assim como não chamamos a isenção de não-obrigação, também não vamos chamá-la de não incidência. Ademais, o conceito de isenção como não incidência legalmente qualificada nada pode nos adiantar sobre a verdadeira natureza do fenômeno isencional.

CONCEITO JURÍDICO DE ISENÇÃO

Busquemos no campo da teoria geral do Direito o verdadeiro caminho para chegar-se à essência do fenômeno isencional. Para tanto, finiremos alicerce nas lições de Hans Kelsen, especialmente em sua "teoria Pura do Direito". Ao tratar das normas não autônomas, Kelsen inclui entre elas as normas do tipo da que permite a legítima defesa, esclarecendo que elas apenas permitem positivamente uma determinada conduta, ou seja, elas apenas limitam o âmbito de validade de uma norma jurídica que proíbe essa conduta. A norma de legítima defesa, que limita o âmbito de validade da outra, é uma norma não-autônoma. Aquela apenas faz sentido em combinação com essa outra, formando, ambas, uma unidade. Em outro exemplo, demonstrando que só aparentemente se está diante de uma contradição, diz Kelsen: "A proposição jurídica que descreve o direito não diz: ... (omissis) ... todo aquele que cometeu um delito previsto por lei deve ser punido e as pessoas com menos de 14 anos não devem ser punidas, mas: ... (omissis) ... todo aquele que cometer um delito previsto por lei, com exceção das pessoas de menos de 14 anos, deve ser punido."

Essas lições da Teoria do Direito, são inteiramente cabíveis no campo do Direito Tributário, especialmente no tocante às isenções. É necessário, porém, advertir que enquanto Kelsen só considera realmente autônomas as normas

Handwritten signature: H. Kelsen

que estabelecem sanções (as perinormas a que alude Carlos Cossio), tendo centrado nelas sua atenção, aplicaremos o raciocínio Kelseniano - e ele é aí inteiramente aplicável ao estudo das endonormas tributárias.

A norma de isenção - tal como a de legítima defesa - é também uma norma não-autônoma, que só existe em função da existência da norma de tributação. Idem, se a compararmos com a norma penal excludente de punibilidade.

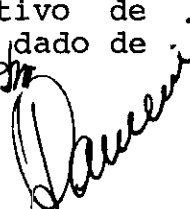
Consideremos uma norma de tributação, com sua hipótese de incidência (alguém fazer industrialização de produtos no território nacional, seguida da saída desses produtos de seu estabelecimento) e sua consequência (o industrial, na qualidade de sujeito passivo, deve pagar à União, na condição de sujeito ativo da mesma relação jurídica, 20% do valor desses produtos). Se, entretanto, há também uma norma dispondo que é isenta a fabricação de sapatos, ficamos diante de uma aparente contradição: há uma norma que, à verificação de qualquer industrialização de produtos, prevê uma relação jurídica em cujos termos o industrial deve pagar uma quantia à União e outra dizendo que não se verifica tal consequência na hipótese de fabricação de sapatos. Mas, aplicando ao caso as lições de Kelsen, chegamos à conclusão de que a contradição é só aparente, pois a segunda norma é não-autônoma, ela se integra à primeira, à qual se soma, como valor negativo, para formar uma unidade. E numa única proposição jurídica, poderíamos descrevê-las, com referência ao critério ou aspecto material, dizendo que, na hipótese de fabricação de produtos, exceto se o produto for sapato, nasce uma relação jurídica em cujos termos o industrial deve pagar à União 20% do valor do produto.

Relembremo-nos de que um fato só é fato gerador tributário se ele corresponde plenamente à hipótese de incidência tributária e, ainda, se ele faz nascer a obrigação correspondente, nos termos da previsão contida na consequência tributária.

A partir das considerações precedentes, permitimo-nos a seguinte conclusão conceitual:

1- Isenção é a limitação do âmbito de validade da norma de tributação (ou do tributo), em decorrência de:

- a) modificação introduzida em critério ou critérios de sua hipótese de incidência;
- b) supressão do critério quantitativo de sua consequência, relativamente a algum dado de critério de sua hipótese de incidência.



Assim como identificamos tributo com norma de tributação (tributo em sentido estático), podemos identificar isenção com norma de isenção. E demonstrado que a norma de isenção (ou, simplesmente, a isenção) limita o âmbito de validade da norma de tributação (ou tributo), é legítimo dizer que a isenção é a limitação do âmbito de validade da norma de tributação (ou do tributo). Justifica-se, pois, a parte inicial da nossa conclusão.

Em seguida, nas letras a e b em que se dobra o conceito, procuramos descrever o processo ou processos através dos quais se verifica essa limitação.

No primeiro caso, o da letra a, excepciona-se diretamente algum dado de qualquer dos critérios da hipótese de incidência. No exemplo utilizado, da norma dispondo literalmente que é isenta a fabricação de sapatos, foi excepcionado um dado do critério material de hipótese de incidência. A norma de isenção excepcionou a industrialização de outros produtos, integrava o critério material da hipótese de incidência da norma de tributação. No caso, portanto, a limitação do âmbito de validade da norma de tributação decorreu de modificação introduzida pela norma de isenção no critério material da hipótese de incidência tributária.

Mas a limitação do âmbito de validade da norma de tributação pode verificar-se mediante a utilização de outro processo, previsto na letra b do conceito proposto. Nesta hipótese, os critérios da hipótese de incidência tributária não sofrem nenhuma modificação direta continuando ela, aparentemente, formulada tal como o originariamente na norma de tributação. O que a norma de isenção faz, então é suprimir o critério quantitativo da consequência da norma de tributação, correlacionando tal supressão com algum dado de um dos critérios da hipótese de incidência. Com efeito, se a norma suprime o critério quantitativo (ao reduzir, por exemplo, a zero a alíquota) correlacionando a supressão com algum dado de um dos critérios da hipótese de incidência (a industrialização de sapatos, por exemplo), ela estará também limitando o âmbito de validade (ou de possibilidade jurídica de aplicação) da norma de tributação e, assim, instituindo uma isenção. Como claramente se conclui, com relação ao dado considerado (industrialização de sapatos) do critério material (industrialização de produtos), estar-se-ia diante de uma norma cuja consequência ficou vazia, eis que suprimido o conteúdo possí-

Daniel

Acórdão nº 105-0.587

vel da relação jurídica nela prevista. Em outras palavras: estamos diante de uma norma sem consequência, no que respeita ao dado "industrialização de sapatos".

O fato, portanto, de "alguém fabricar sapatos" não é fato gerador tributário, pois dele não nasce obrigação tributária. A norma, restando vazia em sua consequência, não tem como incidir. Não se pode, assim cogitar de incidência ou nascimento de obrigação tributária também nos casos de supressão do critério quantitativo da consequência, eis que estamos diante de uma verdadeira isenção.

De fato, a situação é exatamente a mesma, quer se limite o âmbito de validade da norma de tributação por modificação diretamente feita na hipótese de incidência, excepcionando-se algum dado de qualquer de seus aspectos, quer se alcance tal limitação pela supressão do critério quantitativo da consequência. Em qualquer dos casos, a norma de tributação, como um todo, tem seu âmbito de validade (ou de possibilidade jurídica de aplicação) limitado, reduzido, o que nos leva a reconhecê-los, ambos, como casos de isenção."

Ora, senhores julgadores, claramente demonstrado que o princípio de isenção deve vigir em sua totalidade.

Acresce ainda trazer à luz dos autos os ensinamentos do eminente tributarista e parecerista fazendário Carlos Ervino Gulyas - igualmente autor do PN CST 38/80 já enfocado no meu voto - de valiosa colaboração para o entendimento da matéria ao ensinar:-

"Outra questão que tem provocado amplas divergências é a tributação da parte excedente da remuneração dos dirigentes. A primeira vista, a resposta afirmativa encontra apoio na literalidade do art. 236 do RIR, que não distingue entre sociedades civis e comerciais. Entretanto, não se harmonizaria com uma interpretação que observe dosagem mínima da teleologia dessa norma. Com efeito, a ratio para tributação desse excesso encontra embasamento na busca de mecanismos que impeçam a redução do lucro líquido do exercício, de forma a impedir custos e despesas que ultrapassem os parâmetros do pág.



Acórdão nº 105-0.587

drão-empresa, eis que o lucro fiscal se tornará menor, na razão direta do aumento da carga das despesas. Ora, nas cooperativas, a remuneração dos dirigentes não reduz nenhum lucro sujeito a imposto, mesmo porque os recursos operacionais provêm do custeio feito pelos associados, que a eles irá retornar em caso de excesso ou, inversamente, deles será solicitado se houver insuficiência. Sem embargo, a aplicação ad pedem literam daquele dispositivo do RIR, implicaria igual interpretação literal da regra que dispõe que os excessos de remuneração sejam adicionados ao lucro líquido do exercício (art. 387, I, do RIR), mas este existe em tais sociedades.

Em verdade, o excesso de remuneração de dirigentes, relativamente a cooperativas, não pode ser incluído na base de cálculo por aplicação analógica, ainda que haja descaso dos cooperados em zelar por seus próprios interesses. A União, no papel de sócio, não tem mínimo interesse fiscal em reduzir as sobras líquidas ou em limitar despesas de custeio."

Da análise do Parecer CST 871 de 03.05.79, que trata do "Imposto Sobre a Renda e Proventos", elaborado quando da regência do Artigo 179 do RIR/75 que tem por correspondente o Art. 236 do RIR/80, constata-se não trazer maiores contribuições ao assunto, segundo me parece. Inaugura, porquanto pioneiro, o entendimento dominante no meio fiscal de que o excesso de retiradas por parte de dirigentes de sociedades cooperativas embora estas sejam isentas de tributo, quando comprovadamente auferiram rendimento proveniente de atividade prevista no objetivo social e dentro das limitações impostas pela lei própria. Ora, a lei própria, determina que, observadas estas formalidades estarão, fatalmente, excluídas da incidência da tributação sociedades que taes. Preceitua ainda que a não observância daqueles preceitos acarretará, como consequência, a incidência da tributação.

O legislador quando quis tributar normatizou. casuisticamente os casos de incidência do tributo.

E dentre eles não constam os excesso de retirada, no caso das sociedades cooperativas, mas sim o desvio dos objetivos *Mr.*



sociais ou a prática de atos expressamente vedados pela legislação pertinente. Não se discute se o foro das sociedades cooperativas não é civil ou comercial. Evidente é civil. Todavia há uma legislação própria, específica e casuística para tal tipo societário e uma vez caracterizada a tipicidade do édito legal ocorre, segundo meu entendimento, o benefício isencional.

Tais dispositivos não deixam dúvidas sobre a isenção total que frui para as sociedades cooperativas - observadas aquelas condições já ressaltadas - por força dos citados preceitos legais.

A isenção no caso em tela é decorrente de lei, as condições e requisitos exigidos para sua concessão foram observados e aplica-se ao imposto de renda.

E não são outras, ao tratar da matéria as disposições contidas nos Art. 176 e seguintes do C.T.N. verbis:-

ISENÇÃO

"Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

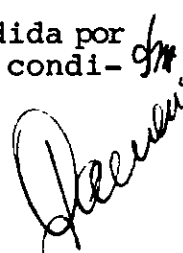
Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

- V.N. vol. art. 19, §§ 1º e 2º, da EC 1/69 e Súmulas 77 a 79 e 81 do STF.

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

- I- às taxas e às contribuições de melhorias;
- II- aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condi-



ções, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

- Artigo com redação determinada pela Lei Complementar nº 24, de 07, e DOU de 09-01-1975.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

§ 1º. Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

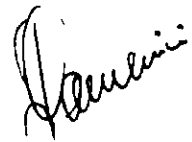
§ 2º. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155."

Caracterizada está, perfeitamente, a adequação do fato "subjudice" ao arquétipo legal.

Magistrais os ensinamentos do nosso saudoso mestre Aliomar Baleeiro que tanto enriqueceram e dignificaram o pretório excelso ao tratar de isenção em sua consagrada obra sobre o Direito Tributário Brasileiro:-

"Como a isenção, no mundo de hoje, não deve ser concedida como favor ou privilégio de mão beijada, pois a todos incumbe o dever de contribuir para a manutenção dos serviços públicos, há de compreender-se que ela é dirigida à consecução dum fim determinado e específico de interesse social a cargo de que a concede. Esse fim revela a ratio iuris.

Ele poderá ser restrito a determinadas áreas geográficas, porque, p.ex., seus habitantes, em consequência de calamidade sofreram substancial perda em sua capacidade contributiva, ou porque condições telúricas ou históricas entra



varam e entravam seu desenvolvimento econômico etc.

A essa consideração inelutável cede o princípio de que o tributo há-de ser geral para quantos habitem o território sob a jurisdição duma pessoa de Direito Público.

- No tempo de prestígio da regra "in dubio pro Fisco", os hermenutas já recomendavam que não deveria ser extensiva a interpretação dos dispositivos sobre a isenção fiscal, pois deve prevalecer que, nos países democráticos, ou que pretendem ser democráticos, a contribuição para manutenção dos serviços é dever de todos.

O CTN, no art. 111, já estatui: "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I- Suspensão ou exclusão do crédito tributário; II- outorga de isenção..."

Essa regra é reforçada no art. 177, quando estabelece que, salvo disposição de lei em contrário (arts. 96 e 97 do CTN), a isenção não é extensiva às taxas, às contribuições de melhoria e aos tributos posteriores à sua concessão. O S.T.F., do R.M.S. 10.004, NOGUEIRA, de 15.03.66 (R.T.J. 36/328), dentre outros, sustentou que as isenções fiscais devem ser interpretadas restritivamente.

O art. 177, do ponto de vista de técnica legislativa, não parece dos mais felizes do CTN, porque pode conduzir a dúvidas.

Se a lei concede isenção de impostos, está adstrita ao rigor do art. 176, que exige do legislador ordinário a especificação de quais tributos são excluídos. Nenhum intérprete digno de respeito poderia sustentar a extensão da isenção de impostos às taxas, à contribuição de melhoria ou aos tributos posteriormente criados, se realmente foram obedecidas as disposições constitucionais e do próprio CTN, que conceituam cada tributo. O S.T.F. sempre repeliu a compreensão de taxas nas isenções de imposto (Ver, p. ex., R.E. 57.872, V. NUNES, 30.05.66, R.T.J., 38/92).

Bastaria a regra geral do art. 111, para cortar as asas à chicana. Mas se a lei disser que tal pessoa ou tal atividade ficará isenta dos tributos que sobre ela incidem ou vierem a incidir? Ou de "todos os tributos"? Aí a palavra "tributo", pela sua própria conceituação

Damen

genérica e legal (CTN, art. 3º), necessariamente envolve também a taxa e a contribuição de melhoria. Não é lícito ao intérprete distinguir se o texto não distinguiu.

Por outro lado, é notório que os legisladores brasileiros, inclusive o federal, por vezes, batizam de taxa o imposto que lhes é devido sem decretar. Evidentemente, o CTN, que obriga ao rigor o legislador ordinário e repele esses artifícios grosseiros no art. 4º, I, não dissimula essas práticas condenáveis. Muitos litígios foram suscitados, p. ex., pela chamada "taxa de despacho aduaneiro", - verdadeiro adicional dos direitos alfandegários, quando contribuintes invocavam isenções destes últimos e estipulações do GATT, que só ressalvavam verdadeiras taxas por serviços prestados. O S.T.F., aliás, em alguns casos, tolerou a interpretação sutil e astuta (Súmulas nºs. 130 e 131), embora noutros reconhecesse que a chamada taxa de despacho não passava de adicional do imposto de importação (p. ex., larga discussão nos E.R.M.S. nº 17.411, V. NUNES, 13-11-68, R.T.J., 49/229. Ver Súmula nº 309).

- O imposto posterior é o diverso, não porém a mera majoração ou duplicação com outro nome do existente, pois do contrário seria ludíbrio às isenções condicionais e de prazo definido e certo, que o art. 178 ampara.

Exemplo de prática para esse fim tortuoso foi o de carvão mineral importado pelos concessionários de serviços de gás (Ver repulsa a isso no Ac. do S.T.F., no R.E. 66.885 - GB, julg. em 16-09-69, na R.T.J. 51/397).

Mas houve exemplos de interpretação ultraliberal e inadmissível, que talvez expliquem o cuidado do CTN em deixar expressa a evidência de que isenção restrita a imposto não compreende a de taxas sobre a mesma situação tributável. Típico disso foi o Ac. do Tribunal de Justiça do antigo D.F., de 12-10-45, que dilatou às taxas municipais a isenção concedida a uma igreja e restrita ao imposto predial (R.D.A., 9/172).

Depois da C.F., que expressamente autorizou à União a instituição de outras "contribuições", além da de melhoria (hoje nos arts. 21, § 2º, I; 163, parág. único; 165-XVI; e 166, § 1º), devem ser incluídas no art. 177 essas contribuições.

O art. 179 do CTN, como anteriormente já o



fizera a jurisprudência, distingue entre as isenções de caráter geral e as de caráter especial.

As primeiras, incondicionais, beneficiam certas pessoas, coisa, atos ou situações, sem exigir do interessado nelas o preenchimento de requisitos especiais ou determinadas contra-prestações, como construir um hotel, montar fábrica para tal fim, ser indústria nova com tal capacidade etc.

O Direito mexicano chama de "absolutas" as isenções de caráter geral, e "relativas" as de caráter especial (MARTINEZ LOPES, ob. cit., nº 34, p. 64).

Essas isenções de caráter geral tem eficácia imediata, independentemente de qualquer verificação prévia da situação de fato ou impletação do interessado.

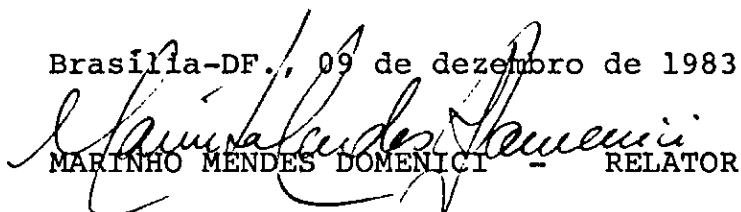
No R.M.S. nº 17.817, H.LIMA, 29-3-68 (R.T.J., 47/242), o S.T.F. decidiu que, não sendo exigência da lei em causa o requerimento, não ficava privada da isenção a cooperativa que não requerera, mas estava na situação prevista pelo legislador."

Percebe-se, portanto, que a norma que isenta do tributo é que deve ter interpretação literal e não o inverso como se pretende.

Por todo o exposto e lastreado nos ensinamentos da doutrina Pátria voto pelo provimento do recurso exonerando a recorrente do pagamento do imposto e acréscimos legais exigidos face aos excessos de retirada porquanto entendo, na questão "sub judice", descabida a aplicação do Artigo 236 do RIR já que o benefício isencional deve ser interpretado e entendido em toda sua extensão e literalidade, ex-vi inteligência do Art. 111 do C.T.N.

É o meu voto. 

Brasília-DF., 09 de dezembro de 1983


MARINHO MENDES DOMENICI - RELATOR