

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.004939/99-82
Recurso nº : 130.030
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EX.: 1996
Recorrente : COOPERATIVA MISTA AGROPECUÁRIA DE JUSCIMEIRA LTDA.
Recorrida : DRJ em CAMPO GRANDE/MS
Sessão de : 21 DE AGOSTO DE 2002
Acórdão nº : 105-13.855

CSLL - ATIVIDADE RURAL - COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS - Até o advento da Medida Provisória nº 1991 - 15 de 10/03/2000, inexistia previsão legal para a não aplicação do limite de compensação de bases de cálculo negativas de contribuição social sobre o lucro de períodos-base anteriores, relativas à atividade rural, prevista no artigo 16 da Lei nº 9065/1995.

CSLL - COOPERATIVAS - Os resultados positivos apurados por cooperativas em decorrência de operações com seus associados integram a base de cálculo para apuração da contribuição social sobre o lucro líquido

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA MISTA AGROPECUÁRIA DE JUSCIMEIRA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE


DANIEL SAHAGOFF - RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 SET 2002

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº : 10183.004939/99-82

Acórdão nº : 105-13.855

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, DENISE FONSECA RODRIGUES DE SOUZA, NILTON PÊSS e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, a Conselheira MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'S' followed by a vertical line and a loop.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

Processo nº : 10183.004939/99-82

Acórdão nº : 105-13.855

Recurso nº : 130.030

Recorrente : COOPERATIVA MISTA AGROPECUÁRIA DE JUSCIMEIRA LTDA.

R E L A T Ó R I O

COOPERATIVA MISTA AGROPECUÁRIA DE JUSCIMEIRA LTDA., inscrita no CNPJ sob nº 03.939.469/0001-89, foi autuada, em 25/10/99, relativamente ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995, por ter compensado base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração de contribuição social sobre o lucro líquido superior a 30% do lucro líquido ajustado, infringindo o art. 2º da Lei 7689/88 Art. 58 da Lei 8981/95 e arts. 12 e 16 da Lei 9065/95.

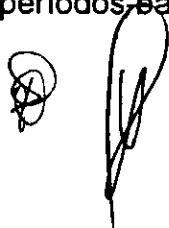
Irresignada, a interessada apresentou impugnação, onde alegou:

a) que houve erro de fato no preenchimento das fichas de apuração mensal da CSLL, em junho, outubro, novembro e dezembro de 1995, quando deixou de preencher a linha 03 da Ficha 30 com exclusões relativas às operações com cooperados, correspondentes à atividade rural;

b) que a limitação de compensação imposta pelas Leis 8981/95 e 9065/95 é inconstitucional, afrontando os artigos 195, I e 154 II da C.F, além do art. 110 do C.T.N.

Alegou, mais, que o limite de compensação instituído pela Lei 8981/95 não poderia valer para prejuízos formados antes desse ano e também que exerce atividade rural, à qual não se aplica tal limite, conforme IN/SRF nº 11/96, art. 35.

A DRJ em Campo Grande – MS, declarou que nos meses de junho, outubro, novembro e dezembro do ano-calendário de 1995 ocorreu compensação de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da CSLL superior a 30% do lucro líquido ajustado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

4

Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

No que tange ao erro de fato, alegado pelo contribuinte ou seja, não ter excluído a parcela correspondente as operações com associados de atividade rural, reconheceu o DRJ que o art. 2º da Lei 8023/1990 com a redação dada pela Lei 9250/95, combinado com o art. 79 § único da Lei 5767/71 permite considerar o contribuinte como exercendo atividade rural nas operações com seus cooperados, mas que existem também operações com não cooperados, que deveriam estar segregadas.

Mais, disse a DRJ, as Lei 8981/95 e 9065/95 não fizeram ressalva a respeito de cooperativas, ou atividade rural, no que tange à CSLL, da mesma forma que as IN/SRF nºs 11/96 (art.35) 51/95 (art. 27) não excluíram da CSLL tal atividade.

Além disso , a Lei 7689/88, ao instituir a CSLL, não isentou dela as cooperativas (art. 1º).

Afastou, também, a hipótese de não-incidência pelo fato da Lei 5764/71 definir o resultado do período-base como "sobras" e não como "lucro", o que não permite às cooperativas se eximirem da contribuição social, regida por lei específica para finalidade específica, estendendo-se, ainda, em outras considerações, todas oportunas, afastando, inclusive, as arguições de inconstitucionalidade, para, afinal, julgar procedente o lançamento, mantendo a autuação.

A interessada recorreu, então, a este Conselho, alegando:

a) erro material no preenchimento da DIRPJ, por não terem sido procedidas às exclusões de operações com cooperados (atividade rural) nos meses de junho, outubro, novembro e dezembro de 1995;

b) que as cooperativas não possuem lucros e sim sobras, citando o art. 79 da Lei 5764/71 e que não tendo lucros estão fora do tipo que a Lei 7689/71 desejou tributar, citando De Plácido e Silva sobre a diferença entre sobras e lucros;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

c) que o PNCST 77/76 declara que as relações entre cooperativas e seus associados nas poderão ser entendidas como de compra e venda, sendo as instalações da cooperativa uma extensão do estabelecimento cooperado (art. 105 do Dec. 60.597 de 19/4/67);

d) cita vários Acórdãos deste Conselho que declaram não integrar a base de cálculo para apuração da contribuição social o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações realizadas com seus associados, além de duas decisões do Poder Judiciário

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'P' followed by a vertical line and a small flourish at the bottom.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

6

Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

VOTO

Conselheiro DANIEL SAHAGOFF, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço, eis que o arrolamento de bens foi aceito pela DRF “a quo” em substituição ao depósito recursal.

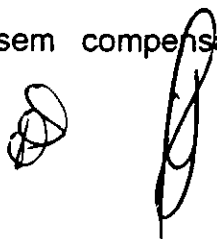
Quanto à inconstitucionalidade das Leis 8981/95 e 9065/95, além da esfera administrativa não ser o foro adequado para discussão dessa ordem, exclusiva do Poder Judiciário, há que considerar já ter o STF se pronunciado pela constitucionalidade das mesmas (RE nº 263.026-8/MG – apreciado em 11/04/2000) no que tange a irretroatividade e não infrações ao direito adquirido.

O argumento de que a chamada “trava” de 30% somente poderia ser aplicada aos prejuízos apurados após 1995 também não merece acolhida, eis que os prejuízos são apurados conforme a legislação vigente à época em que se verificam e são compensados conforme a legislação vigente à época de sua utilização para esse fim.

Resta, então, apreciar se houve erro de fato, por não terem sido excluídas da base de cálculo nos meses de junho, outubro, novembro e dezembro de 1995 as operações com cooperados, que seriam de atividade rural, ou se tal erro inexistiu, pois tais operações não seriam isentas da CSLL.

Vejamos, primeiro, se há possibilidade de compensação integral de bases de cálculo negativas de períodos anteriores, na apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL), das empresas que exploram a atividade rural, não se sujeitando, portando, à limitação de 30%, prevista nos artigos 58, da Lei nº 8981/1995 e 16, da Lei nº 9065/1995.

Até a edição da Lei nº 8383/1991, inexistia previsão legal para que as pessoas jurídicas pudessem compensar bases de cálculos negativas de períodos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

anteriores, na determinação da base de cálculo da CSLL e, ainda que alguns contribuintes tenham buscado este alegado direito nas esferas administrativa e judicial, a jurisprudência é amplamente majoritária no sentido de que tal compensação somente se tornou possível a partir dos períodos de apuração posteriores à publicação do aludido diploma legal, não se admitindo a retroatividade de sua aplicação.

Uma primeira ilação pode-se tirar da assertiva acima, qual seja a de que, não obstante inexistir norma que vedasse a compensação de que se cuida, a mesma não era possível, em face de a legislação posta à época não assegurar, explicitamente, aquele pretense direito, embora, já há algum tempo, fosse facultada a compensação de prejuízos fiscais na determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas.

O mesmo dispositivo legal que passou a disciplinar a compensação da base de cálculo negativa da CSLL (artigo 44, da Lei nº 8383/1991), previu em seu "caput", uma regra genérica, já consagrada em diplomas legais editados posteriormente (Leis nº 8541/1992, artigo 38; e 8981/1995, artigo 57), de que "aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7689, de 1988), as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecido para o imposto de renda das pessoas jurídicas(...)"

Tal regra poderia ser invocada para concluir que, como a administração tributária interpretou as normas reguladoras da limitação na compensação de prejuízos fiscais, concluindo serem elas inaplicáveis às pessoas jurídicas que tenham por objetivo a atividade rural, a exceção alcançaria a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL, a qual, igualmente não se sujeitaria ao limite de 30%, estabelecido na lei.

No entanto, não parece ser essa a melhor interpretação aplicável ao caso, uma vez que a compensação de prejuízos ou de bases de cálculo negativas da CSLL não se enquadra entre as "normas de apuração(...)", a que refere o dispositivo supra, tanto que o legislador, ao limitar em 30% do lucro líquido ajustado, o direito à compensação de que se cuida, tratou de estabelecer tal regra em dispositivos distintos para o IRPJ e para a CSLL (artigos 42 e 58, da Lei nº 8981/1995, respectivamente).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

No dizer de Hiromi Higuchi e Fábio Hiroshi Higuchi (in "Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática", 21ª edição – 1996 – pg. 555), "(...) As 'mesmas normas de apuração' referem-se aos conceitos utilizados na legislação do imposto de renda para definir o que seja receita bruta, demais receitas, ganhos de capital, renda variável etc." (destaquei), não se aplicando, portanto, aquela regra genérica, à matéria tratada nos presentes autos.

Por outro lado, há de se recordar que a Lei nº 8023/90, ao estabelecer as normas de apuração do resultado da atividade rural exercida por pessoas físicas e jurídicas, em seu artigo 14, facultou a compensação dos prejuízos apurados naquela atividade com resultados positivos obtidos em períodos posteriores, sem limitação de qualquer espécie. Já o artigo 12, determina que o imposto da pessoa jurídica, terá por base o lucro da exploração da atividade rural, denotando a necessidade de o contribuinte destacar, em sua escrituração contábil, os resultados por atividades com tributação diferenciada, caso as exerça.

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 138/1990, estabeleceu, em seu subitem 39.2, que os prejuízos de atividade rural somente poderão ser compensados com lucros da mesma atividade.

A IN-SRF nº 11/1996, prescreve no parágrafo 4º, do artigo 35, que "o limite de redução de que trata este artigo (de compensação de prejuízos fiscais, limitado a 30% do lucro líquido ajustado), não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais(...)".

E o artigo 2º, da IN-SRF 39/1996, diz textualmente:

"Art. 2º - À compensação dos prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural, com lucro real da mesma atividade, não se aplica o limite de trinta por cento de que trata o artigo 15 da Lei nº 9065, de 20 de junho de 1995.

"§ 1º. O prejuízo fiscal da atividade rural a ser compensado é o apurado na demonstração do Livro de Apuração do Lucro Real)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

9

Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

“§ 2º. O prejuízo fiscal da atividade rural apurado no período base poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades apurado no mesmo período-base, sem limite” (Destaquei)

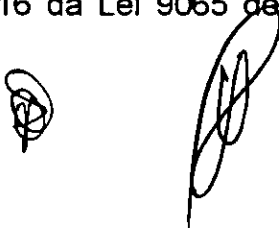
Depreende-se dos dispositivos em comento, que, para que a pessoa jurídica não fique sujeita à limitação na compensação de seus prejuízos fiscais, não basta que ela seja empresa rural, tendo em vista que a ressalva legal não é de natureza subjetiva. Ela contempla, tão-somente, os prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural, quando compensados com lucros da mesma atividade, resultados apenas quantificáveis com a apuração do lucro da exploração.

No entanto, ao se ajustar o lucro líquido do período base para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, o contribuinte parte do resultado do período, sem qualquer destaque para a natureza daquele resultado, como o expurgo de receitas de outra origem que não a de atividade rural. Em outras palavras: ao contrário do IRPJ, inexistia, a época da ocorrência do fato gerador objeto do lançamento, base de cálculo da CSLL específica daquela atividade.

Dessa forma, não há que se falar de base de cálculo da CSLL relativa à atividade rural para, estendendo-se a norma relativa ao IRPJ, considerar insusceptível de limitação a compensação de bases de cálculos negativas de períodos base anteriores da mesma natureza, para que se aplique àquela contribuição “as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas”, quanto à compensação de que se cuida.

A confirmar a ausência de previsão legal para a não aplicação da denominada “trava”, na compensação de bases de cálculos negativas da contribuição social, às pessoas jurídicas que se dedicam à exploração da atividade rural, foi editada em 13/3/2000, a Medida Provisória nº 1991-15, a qual prescreve em seu artigo 42, “in verbis”.

“Art. 42. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no artigo 16 da Lei 9065 de 29 de junho de 1995, não se aplica ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

10

Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente é compensação de base de cálculo negativa CSSL".

Portanto, somente a partir dos fatos geradores ocorridos em março de 2000, a não – aplicação de " trava" passou a prevalecer, por vontade do legislador, ressaltando a necessidade do contribuinte demonstrar a parcela do resultado do período, que corresponde à atividade rural, não sujeita à "trava", observe-se, também, que a administração tributária, somente a partir daí, previu na DIPJ, os campos destinados à informação do contribuinte acerca da aludida parcela.

Centrou a interessada seu recurso na tese de que os resultados apurados por cooperativas em operações realizadas com seus cooperados não sofrem incidência da CSSL.

Ainda neste caso, conforme dito acima, o contribuinte parte do resultado do período, sem qualquer destaque para a natureza daquele resultado, como o expurgo da receita de outra origem que não a de operações com seus próprios cooperados, ou seja, ao contrário IRPJ, inexistente base de cálculo da CSSL específica para cooperativas.

Conforme está dito na r. decisão da DRJ "a quo", é importante observar que a Lei nº 7689/1988, ao instituir a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, não excluiu as cooperativas do conceito de "pessoa jurídica" e nem concedeu qualquer isenção ou exclusão específica para elas. Portanto, sendo a cooperativa uma pessoa jurídica, entende-se que também está obrigada a recolher a contribuição social sobre o lucro, conforme definiu esta lei no artigo 1º, que se transcreve por pertinente:

"Art. 1º - Fica instituída contribuição social sobre lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social".

A discussão centra-se no fato da Lei nº 5764/1971 definir o resultado do período-base como "sobras" e não "lucro". Esta lei isentou as cooperativas dos tributos incidentes sobre o lucro apurado nas operações realizadas com seus associados, nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

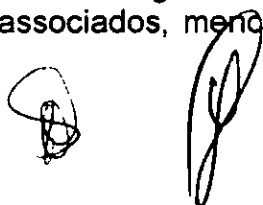
termos definidos no artigo 79 e seu parágrafo único. Neste contexto, referida lei não tratou de contribuições sociais, que são regidas por leis específicas, para cumprimento de uma finalidade também específica, ao contrário dos tributos, e que naquela época nem existiam na forma jurídica que tem hoje. No entanto, as cooperativas tem procurado se esquivar desta obrigação social, sob a alegação de que a referida lei deu outro nome a seus resultados. Para efeito de incidência dos tributos, sim, mas para efeito da incidência das contribuições sociais, não, porque a seguridade social é financiada por toda a sociedade, na forma definida no artigo 195 e seus §§ da Constituição Federal de 1988.

Em que pese a sutileza das definições de "sobras" e "lucro" dadas pelo festejado De. Plácido e Silva, a Lei nº 5764/1971, nos seus artigos 85, 88, parágrafo único e 111, as considera "resultados das operações", "resultados líquidos" e "resultados positivos", respectivamente, sendo que, nesta última definição, estão contidas as duas primeiras, ambas definidas no referido artigo 111 como "renda tributável". Se o nome fosse o fator determinante da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, então estar-se-ia diante de fatos geradores diferentes, pelo simples fato de se chamar **renda de resultado**. No entanto, a lei objetiva isentar as cooperativas dos tributos, no sentido restrito, isto é, aqueles expressos no artigo 5º do CTN e repetidos no artigo 145 da CF/1988.

O argumento da interessada de erro de fato por não ter excluído da base de cálculo da contribuinte social o resultado dos atos com cooperados, não pode ser aceito pois equivale a dizer que na base de cálculo da contribuinte social não se inclui o resultado positivo dos atos cooperativos, o que não corresponde à melhor interpretação da legislação de regência, como se verá.

Um dos Acórdãos invocados pela recorrente é o de nº 106-4.297/1992, deste Conselho, cujo voto contém o seguinte argumento:

"Não me parece ser esta a melhor exegese. O art. 87 da mesma Lei, ao delimitar o campo da incidência referido no artigo 111, evidencia qual foi a "mens legis": Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

12

Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de "tributos". Tributos, no plural. Portanto, a vontade da lei foi de excluir a incidência de tributos em geral, cuja base de cálculo seja "a renda", com relação aos resultados dos atos cooperativos".

O referido voto defende que o espírito da lei foi de excluir a incidência de tributos em geral, cuja base de cálculo seja "a renda", com relação aos resultados dos atos cooperativos. Penso, no entanto, que o entendimento não poderá ultrapassar a interpretação literal imposta pelo artigo 111, inciso II, do CTN, que aqui se transcreve:

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

I – omissis;

II - outorga de isenção; "

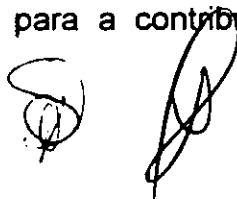
A expressão "tributos" a que se refere o artigo 87 da Lei nº 5764/1971 deve ser entendida no sentido literal da definição dada pelo artigo 3º do CTN, que merece ser transcrito, por pertinente:

"Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória , em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Com esta definição, apenas, poder-se-ia afirmar que a contribuição social sobre o lucro líquido da pessoa jurídica é tributo e, portanto, estaria a cooperativa isenta desta incidência sobre suas sobras líquidas apuradas com relação aos atos cooperativos. Entretanto, o artigo 5º do mesmo CTN especifica quais são os tributos contidos na definição dada pelo artigo 3º, conforme se pode verificar de sua redação:

" Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria"

Esta lista de tributos é exaustiva e esgota o conteúdo do artigo 3º do CTN, não restando, na sua definição, abrigo para a contribuição social. E este entendimento



Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

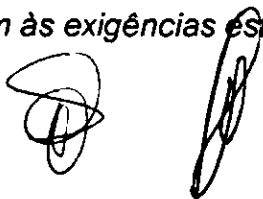
procede porque, se assim não fosse, a Constituição de 1988 teria incluído esta contribuição no TÍTULO VI – DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO , Capítulo I – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, Seção I – Dos Princípios Gerais, onde repetiu, no artigo 145, os mesmos tributos especificados no artigo 5º do CTN. Portanto, nesta nova Constituição, não houve a interpretação alargada dada pela 6ª Câmara do E. Primeiro Conselho de Contribuintes. Ao contrário, as contribuições sociais, entre as quais se encontra a contribuição social sobre o lucro líquido, tiveram seu enquadramento distinto daquele dados aos tributos, quando a própria Constituição as classificou no TÍTULO VIII – DA ORDEM SOCIAL, Capítulo II- DA SEGURIDADE SOCIAL, onde o artigo 195 assim definiu:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I – dos empregados, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
II – omissis
III – omissis.”

Mesmo as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, reconhecendo que as contribuições sociais tem natureza tributária, e por isto se sujeitam às regras dos tributos, não as equiparou a tributo para todos os efeitos, haja vista recentes decisões desse mesmo tribunal sobre o alcance da seguridade social (por exemplo, empresas mineradoras, de energia elétrica, etc).

A exclusão das operações entre cooperativas e cooperados da obrigação de pagar as contribuições sociais demandariam a existência de outorga literal. A Constituição Federal não isentou (imunidade condicional) as cooperativas da contribuição social sobre o lucro, ao contrário das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências legais, como expressamente o fez no § 7º do mesmo artigo 195, que também se transcreve por pertinente :

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

14

Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

Se houvesse intenção da Constituição Federal de isentar as cooperativas isto deveria ser expresso, como ocorreu com as entidades beneficentes de assistência social, em consonância com o que já exige o artigo 111, II, do CTN. É verdade que a isenção de que trata o dispositivo constitucional transcrito anteriormente constitui-se numa imunidade condicional, porém a disposição contida no artigo 195 não excepcionou e nem tampouco ressalvou a possibilidade de criação de lei ordinária que isentasse da contribuição social as cooperativas, não podendo por isto ser excluídas desta contribuição as cooperativas de produção ou qualquer outras.

O Parecer Normativo C.S.T. nº 77/1976 trata do momento de apropriação da receita operacional, **para efeito de imposto de renda**, concluindo, no item 4.1, que deve basear-se na emissão da "Nota Fiscal" de saída do produto da cooperativa e não no momento da entrega da produção do associado à sua cooperativa, ato este considerado apenas como a outorga de poderes. Como se verifica, não trata de contribuições sociais, portanto não se deve dar uma interpretação analógica ou extensiva, por vedação do artigo 111 inciso II do CTN, que exige outorga expressa da isenção.

Da mesma forma que o PN/CST nº 77/1976, o artigo 129 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/1980 trata de tributo, no caso específico, de imposto de renda, e nele não poderia haver referência à incidência da contribuição social que tem legislação própria, não regulamentada pelo referido decreto, daí porque nem mesmo foi capitulado no presente auto de infração.

Contrariamente à legislação da contribuição social, o Regulamento da Contribuição ao FINSOCIAL a excluiu expressamente da incidência sobre os atos cooperativos, não significando, com isso, que esta interpretação possa ser estendida a outras contribuições, já que cada uma delas tem sua própria finalidade definida na lei instituidora, base de cálculo diferente, contribuintes diferentes, etc, não podendo o julgamento administrativo ampliar o campo de aplicação da legislação tributária sem que, pelo menos, ato administrativo o permita, a exemplo do que ocorreu com a Contribuição ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

15

Processo nº : 10183.004939/99-82
Acórdão nº : 105-13.855

FINSOCIAL. Por outro lado, julgando o RE nº 103.778/DF, de 18/09/1985 (RTJ 116/1138), sob a ordem constitucional caduca, o pleno do STF entendeu que a Contribuição ao FINSOCIAL tinha a natureza de imposto inominado, quando calculado sobre a receita bruta das empresas em geral, ou de adicional de imposto de renda, quando incidente sobre o imposto de renda devido pelas prestadoras de serviço. Daí porque foi justificável a exclusão do FINSOCIAL da incidência sobre os atos cooperativos por ato do Poder Executivo, o que não ocorre com a contribuição social sobre o lucro.

Conclui-se, portanto, que ocorreu o fato gerador da contribuição social sobre o lucro, ou sobra, como queira, pois a Lei nº 7689/1988, ao discriminar as exclusões da base de cálculo no artigo 2º, mesmo com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 8034/1990, não fez qualquer menção aos resultados positivos apurados pelas cooperativas nos atos praticados com seus cooperados.

Pelas razões aqui expostas , VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões – DF em, 21 de agosto de 2002


DANIEL SAHAGOFF 