

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10835/000.906/91-85

JRL

Sessão de 18 de agosto de 1993

ACÓRDÃO nº 104-10.718

Recurso nº: 70.630 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS. DE 1989 e 1990

Recorrente: COOPERATIVA DE LATICÍNIOS VALE DO PARANAPANEMA LTDA.

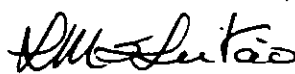
Recorrida : DRF EM PRESIDENTE PRUDENTE (SP)

**IRPJ - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COOPERATIVAS** - A seguridade social será financiada por toda sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos das leis (CF art. 195), sendo seus contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária (Lei nº 7.689/88), devendo as sociedades cooperativas calcularem a contribuição social sobre o resultado do período-base, podendo deduzir como despesa na determinação do lucro real, a parcela da contribuição relativa ao lucro nas operações com não associados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DE LATICÍNIOS VALE DO PARANAPANEMA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso quanto ao exercício de 1989; II) pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso quanto ao exercício de 1990, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Célio Salles Barbieri Júnior, Evandro Pedro Pinto (Relator) e Antônio Lisboa Cardoso que proviam integralmente. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Miguel Rende.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 1993

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITAÓ

- PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10835/000.906/91-85  
ACÓRDÃO Nº 104-10.718

RECURSO Nº: 70.630

RECORRENTE: COOPERATIVA DE LATICÍNIOS VALE DO PARANAPANEMA LTDA.

RELATÓRIO

Contra a recorrente - COOPERATIVA DE LATICÍNIOS VALE DO PARANAPANEMA LTDA. - foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01 pelo não recolhimento da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, relativa aos exercícios de 1989 e 1990, anos-base de 1988 e 1989, respectivamente.

Em sua impugnação de fls. 23 a 33, a autuada sustenta ser uma Sociedade Cooperativa, regida pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 e, como tal, não objetiva lucro em sua atividade. Os resultados positivos alcançados denominam-se «sobras» e são devolvidos a seus associados na proporção das operações realizadas com a Cooperativa (Lei nº 5.764/71, art. 4º, VII). E, como o fato gerador da Contribuição Social é o lucro auferido pela pessoa jurídica (art. 1º, Lei nº 7.689/88), não incidiria ela sobre o resultado das Cooperativas, tal como não incide o imposto de renda.

Aduz, ainda, questões relativas à inconstitucionalidade da Contribuição Social, relativamente ao exercício de 1989, que, no seu entender, configuraria retroatividade da lei.

A informação fiscal de fl. 39 manifesta-se pela procedência do feito, sob o fundamento de que o art. 4º da Lei nº 7.689/88 dispõe que são contribuintes da Contribuição Social as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária, tendo a IN-SRF nº 198/88 excetuado apenas as entidades beneficentes de assistência social que atendam às



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10835/000.906/91-85

ACÓRDÃO Nº 104-10.718

exigências do art. 14 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Ademais, completa a informação, o Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30/11/90, esclareceu que a Contribuição Social não é devida por pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como fundações, associações e sindicatos, ficando, assim, claro, que as Cooperativas estão obrigadas ao pagamento da Contribuição Social, inclusive sobre atos cooperativos, de cuja obrigação tributária não foram excluídas nem mesmo as microempresas e as empresas que optaram pela tributação pelo imposto de renda com base no lucro presumido.

A decisão «a quo», por sua vez, julgou procedente o Auto de Infração questionado considerando que:

a) a lei que criou a Contribuição Social não contemplou qualquer tipo de isenção;

b) ficam desobrigadas de recolher a Contribuição Social apenas as entidades beneficentes de assistência social que se enquadram nos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional;

c) a isenção praticada na legislação do Imposto de Renda não se confunde com a que rege a Contribuição Social;

d) não cumpre na esfera administrativa conhecer da inconstitucionalidade.

Inconformada, a cooperativa recorre a este Colegiado.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10835/000.906/91-85

ACÓRDÃO Nº 104-10.718

b) adesão voluntária, com número ilimitado de associados;

c) limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado; e

d) retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado.

Já se vislumbra, por essas características, sua dessemelhança com as sociedades comerciais em geral.

Embora não persigam o lucro - objetivo final das empresas comerciais -, podem as cooperativas experimentar resultados positivos - chamados sobras - os quais são rateados entre seus associados, quando assim decidido pela Assembléia Geral, tomando-se por base as operações realizadas por cada um deles e não o montante de capital de cada qual. E aí reside, principalmente, a distinção de naturezas jurídicas entre o lucro - próprio das sociedades comerciais - e as sobras - típicas das sociedades cooperativas.

Esses resultados positivos podem decorrer de atos cooperativos ou de atos não cooperativos. São atos cooperativos, nos termos do art. 79, da Lei nº 5.764/71:

«os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais.»

Atos não cooperativos são, «a contrario sensu», os que envolvem não associados - pessoas naturais ou outra cooperativa.

O resultado positivo dos atos não cooperativos são



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10835/000.906/91-85

ACÓRDÃO Nº 104-10.718

normalmente tributados, pois que aí a cooperativa haverá praticado típico ato de comércio e, como tal, com finalidade lucrativa, embora eventualmente isso possa não vir a ocorrer, como sucede, por vezes, com a atividade negocial.

Porém, em relação aos resultados dos atos cooperativos, ou próprios, tem-se presentes caso de não incidência do imposto de renda - e não isenção - dada a diversidade de naturezas jurídicas existente entre as sobras - resultado positivo das cooperativas - e o lucro - hipótese de incidência daquele tributo.

Merece algumas considerações a afirmação constante do decisório recorrido acerca da inexistência de lei isentando as cooperativas da contribuição social de que se cogita. É o que faremos, tentando ser o mais didático possível.

Tem-se que, na isenção, o fato econômico se subsume na hipótese de incidência tributária, dispensando-se o pagamento do tributo sobre ele incidente por razões outras, de ordem política, que embasam o favor e cuja lei concessiva deve, por isso mesmo, ser interpretada literalmente. Não fosse essa, na isenção, a interpretação possível, outras situações contidas na hipótese de incidência poderiam ficar eximidas do gravame tributário, por analogia ou por equidade.

Na não incidência tributária, ao contrário, embora o efeito financeiro seja o mesmo - a desoneração do pagamento - o fato econômico situa-se fora do universo delimitado pela definição da figura típica tributária. Daí não poder a lei do fato impositivo ser interpretada analogicamente (art. 108, parágrafo 1º do CTN), para o fim de alcançar situações não contempladas na sua definição, em respeito ao princípio constitucional da estrita legalidade da tributação.



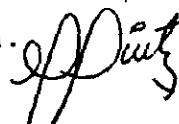
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES****PROCESSO Nº 10835/000.906/91-85****ACÓRDÃO Nº 104-10.718**

O fato objeto da isenção seria tributariamente oneroso não fosse a expressa dispensa do pagamento pela lei isentiva, porque, pela definição abstrada do fato gerador - a hipótese de incidência - o fato premiado com isenção está nela contido. Os fatos não alcançados pela hipótese de incidência, por seu turno, não estão dispensados do pagamento do tributo, mas a desoneração ocorre por sua não adequação à figura típica - constituem, assim, casos de não incidência da norma abstrada definidora do tributo. A lei tributária delimita o perímetro de sua atuação sua incidência. Se dentro dele situado, o fato é gerador do tributo, podendo ocorrer a dispensa do respectivo pagamento se lei isentiva assim estabelecer. Se ocorrido fora dele - perímetro -, o fato é irrelevante, juridicamente, para a lei tributária e, portanto, sobre ele não incidirá a lei definidora do fato gerador «in abstracto».

Não estando compreendidas no conceito jurídico de lucro, extrapolem as sobras o perímetro, o universo ou o campo de atuação da norma tributante, não sendo possível, assim, instaurar-se a relação jurídico-tributária.

Tendo as sobras natureza jurídica própria, diversa do lucro, sobre elas não pode incidir a lei que define este último como hipótese de incidência da contribuição social, no caso concreto.

Este, aliás, o entendimento para fins do imposto de renda. Desconhece-se lei que isente as cooperativas daquele tributo. Não é ele cobrado em virtude de não constituírem lucro os resultados positivos decorrentes de atos cooperativos. Portanto, não se os tributa porque não se conformam esses resultados à hipótese definidora da incidência. Jamais porque - conformando-se à hipótese - haja lei dispensando o pagamento, ou seja, lei isentiva.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10835/000.906/91-85

ACORDAD Nº 104-10.718

Não se diga que sejam fatos geradores diferentes o do imposto de renda e o da contribuição social, porque naquele tem-se o lucro real e nesta o lucro líquido. Ora, o ser real ou líquido o lucro é mera questão de quantificação (aspecto quantitativo do fato gerador), permanecendo em um e outra a mesma substância - lucro (aspecto material ou nuclear do fato gerador). O lucro real toma como ponto inicial de sua mensuração o lucro líquido sendo, numericamente, tanto maior ou tanto menor quanto maiores ou menores forem as adições e as exclusões que se lhe adicionarem ou subtraírem. Portanto, o lucro real nada mais é que o lucro líquido acrescido ou reduzido pelas parcelas que, para fins do imposto de renda, lhe são adicionadas ou excluídas.

Se assim é para o imposto de renda, por força dos arts. 87 e 111 da Lei nº 5.764/71, repetido pelo art. 129 do RIR/80, o mesmo raciocínio é válido para a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de dezembro de 1988, pois que em ambos - Imposto de Renda e Contribuição Social - observa-se o mesmo suporte da incidência impositiva - o lucro, na dição do art. 1º daquele diploma legal, «verbis»:

«Art. 1º. Fica instituída Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.» (Grifo nosso)

Ademais, por definição legal, as cooperativas não auferem lucros, enquanto praticarem atos observantes de sua finalidade e destinação os chamados atos cooperativos: intermediar a produção de seus associados, com eles comercializar insumos ou praticar outras operações definidas como próprias pela lei que as regula. Com efeito, assim dispõem os arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10835/000.906/91-85

ACÓRDÃO Nº 104-10.718

«Art. 3º. 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.» (Grifo nosso)

«Art. 4º. As cooperativas são sociedades de pessoas com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados...» (Grifos nossos)

Da leitura da lei decorre que a sobras têm natureza civil. Os lucros - sabe-se - têm natureza comercial. Operando com seus associados, a cooperativa pratica atos de natureza civil e os resultados positivos porventura alcançados nessas operações constituem sobras. Se operar com não associados estará praticando ato de comércio e os resultados positivos produzidos - estes sim - são lucros

É o que se depreende do disposto no parágrafo único do transcrito artigo 79, «verbis»:

«Art. 79.....  
Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.»

Vale dizer, não são atos de comércio e, como tal, não podem produzir lucros.

De outro lado, o ADN - CST nº 17/90, ao esclarecer que:

«... a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvem atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos.» (Grifo nosso),

toma aquelas entidades como exemplos do paradigma «sem fins lucrativos», deixando de referir as cooperativas porque, enquanto



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10835/000.906/91-85  
ACÓRDÃO Nº 104-10.718

aquelas gozam de imunidade - não incidência constitucionalmente qualificada - estas constituem caso de não incidência ordinária, como demonstrado. Ademais, a não incidência, no caso das cooperativas, não tem natureza subjetiva a universal, posto que alguns de seus resultados - os relativos às operações com não associados - submetem-se à incidência tanto do imposto de renda, quanto da contribuição social. De qualquer sorte, sejam casos de imunidade ou de não incidência comum, estão, umas e outras, ao abrigo da sujeição à contribuição social.

Refira-se, para reforço de argumentação, que as cooperativas não têm finalidade lucrativa, por força da lei (art. 3º retro transcrito).

O entendimento aqui por mim esposado mereceu acolhida deste Colegiado ao julgar o recurso nº 70.726, de que resultou o Acórdão nº 104-09.526 (Sessão de 27 de julho de 1992).

A recorrente recolheu a contribuição social incidente sobre os resultados advindos de operações com não associados, como devido. Em relação aos atos cooperativos, seus resultados positivos - ou sobras - constituem caso de não incidência da contribuição social, porque não se confundem com o lucro sobre o qual esta incide.

Sou, portanto, pelo provimento integral do recurso.

Brasília (DF), em 18 de agosto de 1993

  
EVANDRO PEDRO PINTO, RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10835/000.906/91-85

ACÓRDÃO Nº 104-10.718

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MIGUEL RENDY, Redator-Designado

Em que pese a brilhante e substanciosa lição de direito comercial contida no voto do ilustre relator Dr. Evandro Pedro Pinto, divirjo das suas conclusões e do resultado acatado pelos demais nobres pares da Egrégia Quarta Câmara.

Para deslinde da demanda, é necessário que se busque na legislação pertinente o entendimento da tributação para que se exprima com segurança o seu conteúdo.

A questão da Contribuição Social tem seu berço no artigo 195 da Constituição Federal onde se diz que a seguridade social será financiada por toda sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos das leis mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições nos seus incisos I a III.

O parágrafo 7º do mesmo artigo estabelece, ainda, que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, logicamente por que estas, dentro de suas atividades, já estão cumprindo as finalidades da seguridade social.

E aí está expressa somente essa exceção.

A sua vez, a Lei nº 7.689/88, que instituiu a contribuição social, dispôs no seu art. 4º que são contribuintes desta as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Ry

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10835/000.906/91-85  
ACÓRDÃO Nº 104-10.718

Subseqüentemente, a Instrução Normativa SRF nº 198/88 enfatizou que estão obrigadas ao pagamento da contribuição social todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Portanto, o cálculo deve ser procedido sobre a totalidade das operações.

Por outro lado, não há como se pretender amparo do Ato Declaratório (Normativo) nº 17, de 30/11/90, para se eximir dessa obrigação, pois que a não incidência está prevista apenas para fundações, associações e sindicatos, não abrangendo as cooperativas, na forma literal, assim interpretado conforme disposto no Código Tributário Nacional em seu artigo 111.

Ademais, entendo que a expressão «resultado obtido na totalidade de suas operações», também, o conceituado como sobras, pois que não há como distinguir «sobras» de «resultado», porque esta conceituação contém aquela, tanto no sentido econômico, como no contábil.

«Sobras líquidas» resultam da diferença aritmética entre o somatório das receitas de um período, e o somatório das despesas do mesmo período. Logo são resultado, como é o lucro/prejuízo deficit/superavit, etc. É o que resta do confronto matemático entre os ingressos e custos de uma forma geral.

Não resta dúvida de que existe uma diferença conceitual contábil e jurídica entre as expressões lucro e sobras, mas também não há como contestar que ambas são resultados e por conseguinte sujeitas ao cálculo da contribuição social, sempre que positivas.

