



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
LADS/

Sessão de 27 de julho de 1992

ACORDÃO Nº 104-9.526

Recurso nº: 70.726 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL EXS: DE 1989 e 1991

Recorrente: COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE LEITE DA ALTA PAULISTA LTDA.

Recorrida: DRF EM PRESIDENTE PRUDENTE - (SP).

Os resultados positivos dos atos cooperativos constituem sobras, não se sujeitando, portanto, as cooperativas, quanto a esses resultados, à contribuição social (Lei 7.689/88), cuja hipótese de incidência é o lucro, de natureza jurídica distinta daquelas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DOS PROD. DE LEITE DA ALTA PAULISTA LTDA:

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Miquel Rendy que negou provimento, conforme voto em separado.

Sala das Sessões (DF), em 27 de julho de 1992

Evandro Pedro Finto
EVANDRO PEDRO FINTO

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM *Jose Edmundo Barros de Lacerda*
JOSE EDMUNDO BARROS DE LACERDA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 24 JUN 1993

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: RP/104-0.272

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Iraci Kahan, Célio Salles Barbieri Júnior, Antonio Lourenço Pereira de Moura e Carlos Walberto Chaves Rosas.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10835-001.335/91-41

RECURSO Nº: 70.726

ACORDÃO Nº: 104-9.526

RECORRENTE: COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE LEITE DA ALTA PAULISTA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Contra a recorrente - Cooperativa dos Produtores de Leite da Alta Paulista Ltda. - foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1 a 3 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. 19 a 22, 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 5.764/71, art. 4º, VII). E, como o fato gerador da Contribuição Social é o lucro auferido pela pessoa jurídica (art. 1º, Lei 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, que, no seu entender, configuraria bitributação, por utilizar a mesma base de cálculo do imposto de renda, além de violar a hierarquia das leis pois haveria de ser criada por lei complementar e não por lei ordinária, como o foi. Ademais, a lei instituidora da Contribuição Social teria ferido os princípios da irretroatividade, da legalidade e da anualidade da lei tributária, tudo conforme o art. 150 da Constituição Federal.

[Assinatura]
jm

Por fim, louva-se a recorrente no Ato Declaratório Normativo/CST nº 17, de 30 de novembro de 1990, que estabeleceu' em caráter normativo "que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos".

A informação fiscal de fls. 61/62 manifesta-se pela procedência do feito, sob o fundamento de que o art. 4º da Lei 7.689/88 dispões 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 exce^tuado apenas as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências do art. 14 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

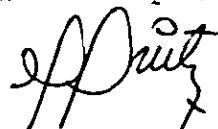
Ademais, completa a informação, "o Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30.11.90, esclareceu que a Contribuição Social não é devida por pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como fundações, associações e sindicatos", ficando, assim, claro, que as Cooperativas estão 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



Acórdão nº 104-9.526

V O T O .

Conselheiro EVANDRO PEDRO PINTO, Relator:

O presente recurso é tempestivo, posto que im-
trado em 26 de julho de 1991, após intimação recebida no dia 03
do mesmo mês e ano (AR de fls. 69), motivo por que dele tomo co-
nhecimento.

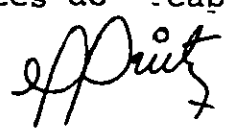
A questão versada nestes Autos cinge-se a matéria'
de direito, consistente em saber-se se a Lei nº 7.689, de 15 de
dezembro de 1988, que instituiu a Contribuição Social, alcança'
as sociedades cooperativas.

Tem-se arredada, preliminarmente, qualquer cogita-
ção a respeito da questão da constitucionalidade da instituição
e cobrança da Contribuição Social, levantada pela Recorrente, por
escapar à alçada desta instância o exame de matérias que tais.

Tribunal administrativo, ao Conselho de Contri-
buintes falece competência para declarar a inconstitucionalidade'
das leis, em homenagem mesmo ao elementar e comezinho princípio
da harmonia e da independência dos poderes e acorde com o que es-
tá sobejamente assentado em nossa jurisprudência.

É singular a natureza jurídica das sociedades coo-
perativas, conforme se depreende dos artigos 3º e 4º da Lei 5.764,
de 16 de dezembro de 1971, que rege esse tipo associativo. De na-
tureza civil, sem objetivo de lucro, são constituídas para pres-
tar serviços a seus associados, distinguindo-se das demais formas
societárias pelas seguintes razões principais, dentre outras:

- a) prestação de serviço sem objetivo de lucro;
- b) adesão voluntária, com número ilimitado de as-
sociados;
- c) limitação do número de quotas-partes do capi-
tal para cada associado; e



Acórdão nº 104-9.526

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

Já se vislumbra, por essas características, sua dissemelhança 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 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 normalmente tributados, pois que aí a cooperativa haverá prática do 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 presente caso de não incidência do im



Acórdão nº 104-9.526

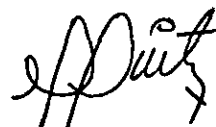
posto de renda - e não isenção - dada a diversidade de naturezas jurídicas existente entre as sobras - resultado positivo das cooperativas - e o lucro - hipótese de incidência daquele tributo.

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, § 1º do CTN), para o fim de alcançar situações não contempladas na sua definição, em respeito ao princípio constitucional da estrita legalidade da tributação.

O fato objeto da isenção seria tributariamente oneroso não fosse a expressa dispensa do pagamento pela lei isentiva, porque, pela definição abstrata 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 abstrata definidora do tributo. A lei tributária delimita o perímetro de sua atuação -



Acórdão nº 104-9.526

sua incidência. Se dentro dele situação, 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, por tanto, sobre ele não incidirá a lei definidora do fato gerador "in abstrato".

Não estando compreendidas no conceito jurídico de lucro, extrapolam as sobras o perímetro, o universo ou o camno 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.

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 quantificativo 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 lu-



Acórdão nº 104-9.526

cro 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 dicção do art. 1º daquele diploma legal, "verbis":

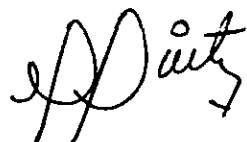
"Art. 1º. Fica instituída Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social." (grifo nosso).

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, 4º da Lei número 5.764, de 16 de dezembro de 1971:

"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 as 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 opera



Acórdão nº 104-9.526

ções 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".

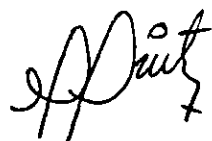
Vale dizer, não são atos de comércio e, como tal, não podem produzir lucros.

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, as sociedades e sindicatos" (grifo nosso),

toma aquelas entidades como exemplos do paradigma "sem fins lucrativos", deixando de referir as cooperativas porque, enquanto 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 de lei (art. 3º retro transcrito).



Acórdão nº 104-9.526

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 27 de julho de 1992


EVANDRO PEDRO PINTO RELATOR

Acórdão nº 104-9.526

V O T O E M S E P A R A D O

Conselheiro MIGUEL RENDY

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 Egrêgia 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.

À 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 ao que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Subsequentemente, 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



Acórdão nº 104-9.526

lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Ainda nesta Instrução Normativa está esclarecido que as sociedades cooperativas calcularão 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.

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", por que 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/superativ, 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.

Daí, voto por negar provimento ao recurso

Brasília (DF), em 27 de julho de 1992

MIGUEL RENDY