

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR. 13656/000.099/91-24

JRL

Sessão de 17 de agosto de 1993

ACORDÃO NR. 104-10.698

Recurso nr.: 70.121 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EX. DE 1990

Recorrente : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CREDITO MUTUO DOS EMPREGADOS DA
ALCOA ALUMINIO S/A E EMPRESAS SUBSIDIARIAS NO ESTADO DE
MINAS GERAIS LTDA.

Recorrida : DRF EM VARGINHA (MG)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos das leis, sendo isentas da contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, tais como as fundações, associações e sindicatos (art. 195 e parágrafo 7º.-CF e ADN/CST nº. 17/90). São contribuintes do referido encargo as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária, cabendo as sociedades cooperativas calcular a contribuição social sobre o período-base, podendo deduzir como despesa na determinação do lucro real, a parcela da contribuição relativa ao lucro nas operações com não associados (art. 4º., da Lei nº. 7.689/88 e IN/SRF nº. 198/88).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DE ECONOMIA E CREDITO MUTUO DOS EMPREGADOS DA ALCOA ALUMINIO S/A E EMPRESAS SUBSIDIARIAS NO ESTADO DE MINAS GERAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Evandro Pedro Pinto (Relator), Célio Salles Barbieri Júnior e Antônio Lisboa Cardoso que proviam o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Miguel Rendy.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR. 13656/000.099/91-21

ACORDÃO NR. 104-10.698

V O I O

Conselheiro: EVANDO PEDRO PINTO, Relator

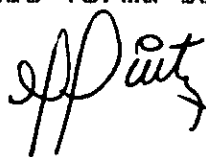
O presente recurso é tempestivo, posto que impetrado em 26 de julho de 1991, após intimação recebida no dia 03 do mesmo mês e ano (AR de fls. 69), motivo por que dele tomo conhecimento.

A questão versada nestes autos cinge-se a matéria de direito, consistente em saber-se se a Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a Contribuição Social, alcança as sociedades cooperativas.

Tem-se arredada, preliminarmente, qualquer cogitação 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 tais.

Tribunal administrativo, ao Conselho de Contribuintes 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 está sobejamente assentado em nossa jurisprudência.

E singular a natureza jurídica das sociedades cooperativas, conforme se depreende dos artigos 3. e 4. da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que rege esse tipo associativo. De natureza civil, sem objetivo de lucro, são constituídas para prestar serviços a seus associados, distinguindo-se das demais forma societárias pela seguintes razões principais, dentre outras:



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR. 13656/000.099/91-21

ACORDAO NR. 104-10.698

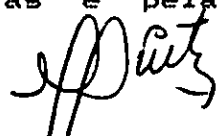
- a) prestação de serviço sem objetivo de lucro;
- b) adesão voluntária, com número ilimitado de associados;
- c) limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado; e
- d) retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado.

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 - chamadas 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



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR. 13656/000.099/91-21

ACORDAO NR. 104-10.698

cooperativas entre si quando associadas para a
consecução dos objetivos sociais"

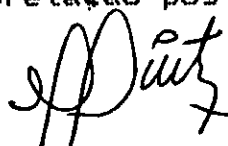
Atos não cooperativos são, "a contrario sensu", os que
envolvem não associados - pessoas naturais ou outra cooperativa.

O resultado positivo dos atos não cooperativos são nor-
malmente tributados, pois que aí a cooperativa haverá praticado típico
ato de comércio e, como tal, com finalidade lucrativa embora eventual-
mente isso possa não vir a ocorrer, como sucede, por vezes, com a ati-
vidade negocial.

Forém, em relação aos resultados dos atos cooperativos,
ou próprios, tem-se presente caso de não incidência do imposto de ren-
da - e não isenção - dada a diversidade de naturezas jurídicas exis-
tentes entre as sobras - resultado positivo das cooperativas - e o lu-
cro - hipótese de incidência daquele tributo.

Merece algumas considerações a afirmação constante do
decisório recorrido acerca da existência de lei isentando as coopera-
tivas da contribuição social de que se cogita. E o que faremos, ten-
tando ser o mais didático possível.

Tem-se que, na isenção, o fato económico se subsume na
hipótese de incidência tributária, dispensando-se o pagamento do tri-
buto sobre ele incidente por razões outras, de ordem política, que em-
basam o favor e cuja lei concessiva deve, por isso mesmo, ser inter-
pretada literalmente. Não fosse essa, na isenção, a interpretação pos



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR. 13656/000.099/91-21

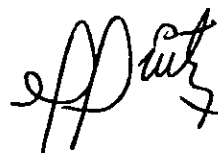
ACORDAO NR. 104-10.698

sível, 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 - 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, par. 1.º 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 gerador 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 perimetro de sua atuação - sua incidência. Se dentro dele situado, o fato gerado do tributo, podendo ocorrer a dispensa do respectivo pagamento se lei isentiva assim estabelecer. Se ocorrido fora dele - perimetro - 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 lu-



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR. 13656/000.099/91-21

ACORDAO NR. 104-10.698

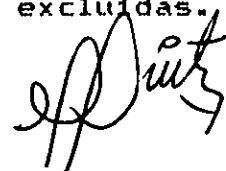
cro, extrapolam as sobras o perimetro, o universo ou o campo de atuação da norma tributante, não sendo possível, assim, instaurar-se a relação juridico-tributária.

Tendo as sobras naturezas 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 dos atos cooperativos. Portanto, não se os tributa porque não se confirmam esses resultados à hipótese definidora da incidência. Jamais - porque - confirmando-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 lucro líquido 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.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PROCESSO NR. 13656/000.099/91-21

ACORDAO NR. 104-10.698

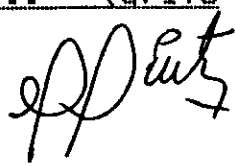
Se assim é para o imposto de renda, por força dos arts. 87 e 111 da Lei n. 5.764/71, repetido pelo art. 129 do RIR/80, o mesmo raciocínio é válido para a contribuição social instituída pela Lei n. 7.689, de dezembro de 1988, pois que em ambos - Imposto de Renda e Contribuição Social - observa-se o mesmo suporte da incidência impositiva - o lucro, na adição do art. 1. daquele diploma legal, "verbis":

"Art. 1.. 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, e com eles comercializar insumos ou praticar outras operações definidas como próprias pela lei que as regula. Com efeito, assim dispõem os arts. 3. e 4. da Lei número 5.764, de 16 de dezembro de 1971:

"Art. 3.. 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. 4.. 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..." (grifo nosso)



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEES
PROCESSO NR. 13656/000.099/91-21

ACORDAO NR. 104-10.698

vos", deixando de referir as cooperativas porque, enquanto aquelas gozam de imunidades - 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, seja 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 tem finalidade lucrativa, por força de lei (art. 3. retro transcrito).

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 este incide.

Sou, portanto, pelo provimento integral do recurso

Brasília (DF), 17 de agosto de 1993


EVANDRO PEDRO PINTO - RELATOR

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR. 13656/000.099/91-21

12.

ACORDAO NR. 104-10.698

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

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 por parte dos 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 a 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 7. 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.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR. 13656/000.099/91-21

13

ACORDAO NR. 104-10.698

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

Subsequentemente, a Instrução Normativa SRR n. 198/88 enfatizou que estão obrigadas ao pagamento da contribuição social todas as pessoas jurídicas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária.

Ainda nesta Instrução Normativa está esclarecido que as sociedades cooperativas calcularão a contribuição social sobre o 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) n. 17, de 30/11/90, para se eximir dessa obrigação, pois que a não incidência está prevista apenas para as 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

