



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 13882.000153/96-27
Recurso nº. : 14.077
Matéria : CSL - Exercício de 1992
Recorrente : COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE ARROZ DO VALE DO PARAÍBA
Recorrida : DRJ - CAMPINAS/SP
Sessão de : 18 de fevereiro de 1998
Acórdão nº. : 108-04.920

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição Social. Exegese do artigo 111 da Lei nº 5.764/71 e artigos 1º e 2º da Lei nº 7.689/88 (CSRF/01-1.734).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso ofício interposto por COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE ARROZ DO VALE DO PARAÍBA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho (Relator) e José Antônio Minatel que votaram pelo não provimento do recurso. Designada a Conselheira Marcia Maria Loria Meira para redigir o voto vencedor.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARCIA MARIA LÓRIA MEIRA
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 29 JUN 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, ANA LUCILA RIBEIRO DE PAIVA, JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo n.º : 13882.000153/96-27

Acórdão n.º : 108-04.920

Recurso n.º : 14.077

Recorrente : COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE ARROZ DO VALE DO PARAÍBA

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de retificação de Declaração de Rendimentos do exercício de 1992, da Cooperativa dos Produtores de Arroz do Vale do Paraíba, para anular os valores correspondentes à Contribuição Social Sobre o Lucro, sob a alegação de que a empresa não é contribuinte desta contribuição, porque não transaciona com terceiros, sendo toda sua receita proveniente de operações com associados.

Em 07/11/96 o Delegado da Receita Federal em Taubaté indeferiu o pedido por meio do Despacho de fls. 23, ao argumento de que as sociedades cooperativas também se encontram na esfera de incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro das pessoas jurídicas, apurada com base no resultado total, levantado no encerramento do período-base.

Cientificada desta decisão, AR de fls. 25, e irresignada apresentou contestação dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, fls.26.

Em 12/03/97 foi prolatada a Decisão n.º 0638/97, fls. 30/32, que manteve o Despacho Decisório, expressando sua opinião por meio da seguinte ementa:

"Pedido de Retificação da DIRPJ/92

Contribuição Social

Exercício 1992

Cooperativas - "a seguridade social será financiada por toda sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos das leis (C, art. 195), sendo seus contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária (Lei 7.689/88), devendo as sociedades cooperativas calcularem a contribuição social sobre o resultado do período-base, podendo

of mjm

Est

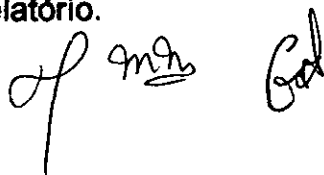
Processo nº. : 13882.000153/96-27
Acórdão nº. : 108-04.920

*deduzir como despesa na determinação do lucro real, parcela da contribuição relativa ao lucro nas operações com não associados" (Ac. 104-11.11.718/93).
Decisão SASIT/DRF Taubaté Ratificada
Pedido de Retificação da DIRPJ/92 Indeferido."*

Cientificada em 14/04/97, AR de fls. 34, e novamente irresignada, apresentou seu recurso a este Conselho, fls. 35, protocolizado em 29/04/97, onde repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

A Procuradora da Fazenda Nacional manifesta-se às fls. 40/41 pela manutenção da Decisão recorrida.

É o Relatório.



Processo nº. : 13882.000153/96-27
Acórdão nº. : 108-04.920

VOTO VENCIDO

Conselheiro - NELSON LÓSSO FILHO - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Extrai-se do relato que o cerne do litígio gira a respeito da incidência ou não da contribuição social calculada sobre o lucro das pessoas jurídicas, na forma da Lei 7.689/88 e legislação superveniente.

Segundo definição dos arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764/71 as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos seus associados, para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Assim, estão excluídos da incidência tributária do imposto de renda os atos cooperativos definidos no art. 79 da referida lei, aqueles praticados entre cooperativos e seus associados, entre estes e aqueles e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. Informa ainda este artigo que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

A base de cálculo da Contribuição Social está definida nos art. 1º e 2º da Lei 7.689/88 como sendo "o resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda". Na Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/76, de onde foi tomada a expressão, ela significa a diferença entre receitas, custos e despesas. É o lucro após a



Processo nº. : 13882.000153/96-27
Acórdão nº. : 108-04.920

provisão para imposto de renda, e as participações, Alega a recorrente que o resultado sobre as operações com os atos cooperativos, definidos no art. 79 da Lei nº 5.764/71, tem característica de sobras, com destinação distinta daquela prevista na legislação comercial para lucro, não podendo estas sobras serem consideradas como base impositiva para a cobrança da contribuição social.

Devo analisar se as "sobras líquidas" das cooperativas enquadram-se no conceito de lucro para determinar se elas podem, ou não, compor a base de cálculo da contribuição social.

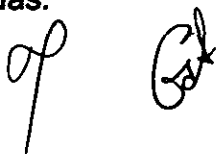
De PLÁCIDO E SILVA conceitua:

"Sobras Líquidas, na linguagem cooperativa, designa os próprios lucros líquidos, ou lucros apurados em balanço, que devem ser distribuídos sob a rubrica retorno ou como bonificações a associados, não em razão das quotas-partes de capital, mas em consequência das operações ou negócios por eles realizados na cooperativa. As sobras líquidas ou retorno, portanto, funcionam como uma restituição proporcional ao valor das compras efetuadas pelos próprios cooperativos, que lhes é atribuída a título de bonificação"

Também WALDEMAR FERREIRA, ao enumerar as características da cooperativa, cita:

A partilha dos lucros ou sobras proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído ao capital social realizado juro fixo não maior de 12% ao ano, previamente estabelecido no estatuto, ou ausência completa de partilha de lucros". (in Instituições de Direito Comercial).

Verifica-se, assim, que há compatibilidade entre os conceitos de lucro e sobras líquidas. O lucro que é a base de cálculo da contribuição social pode incluir as sobras líquidas.



Processo nº. : 13882.000153/96-27
Acórdão nº. : 108-04.920

Esta matéria não é de entendimento pacífico neste Tribunal, alinho-me com aqueles que consideram que os atos cooperados estão dentro do campo de incidência da contribuição social. Em recentes julgados o ilustre conselheiro José Antônio Minatel também se manifestou da mesma forma sobre o assunto, ao qual peço vênia para transcrever parte de seus fundamentos:

"Nesse passo, releva deixar consignado que a Constituição atual não proíbe a incidência de tributo sobre o ato cooperativo, como bem demonstra o elucidativo Parecer CJ nº 611, da Consultoria Jurídica da Procuradoria Geral do INSS, publicado no DOU de 11.09.96, de onde destaco:

"12- As cooperativas têm um tratamento especial consignado na Constituição. O § 2º do art. 174 é expresso: 'A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.'

.....

14 - No entanto, não são entidades beneficentes de assistência social que gozem de imunidade nos termos do que prescreve o § 7º do art. 195 da Constituição Federal. Devem pois ter um tratamento especial no âmbito tributário, a começar pelo que prevê o art. 146, inciso III, alínea "c", verbis:

'c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;'

Esse tratamento especial já existe no campo de incidência do imposto de renda, onde é pertinente regra desse jaez, pela característica insita dos impostos de serem voltados à satisfação das necessidades gerais, sem destinação específica. Todavia, na seara da seguridade social, é a própria Constituição Federal que fixa diretriz que deve nortear todo o sistema, enaltecendo regra elevada à categoria de princípio, do qual não pode fugir o legislador ordinário: o princípio da universalidade do custeio.

.....

Para não deixar dúvidas sobre a amplitude desse princípio, cuidou o legislador constituinte de lá explicitar as únicas categorias exoneradas desse encargo, escrevendo regra de imunidade vinculada ao citado art. 195 que, a despeito da imprecisão técnica (isenção) assim a expressa:

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

Esse é o limite imposto ao legislador ordinário, quando opera no campo da criação de regras de custeio da seguridade social. Desse desiderato, não discrepou a lei 7.689/88, uma vez que generalizou ao criar contribuição social incidente "...sobre o lucro das pessoas jurídicas..." (art. 1º), cuja base de cálculo "...é o valor do resultado do



exercício..." (art. 2º), em que "são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária" (art. 4º).

Não há que se negar que as cooperativas, desde que apurem **resultado positivo** - que como vimos não deve ser seu mister, se subsumem nessa moldura legislativa, uma vez que são pessoas jurídicas e, à evidência, despidas de qualquer roupagem que lhes possa atribuir a natureza de "entidades beneficentes de assistência social". Logo, são sujeitos passivos legitimamente colhidos pela ordem jurídica, contra os quais pode instaurar relação jurídica de cunho tributário, desde que presente pressuposto fundamental : **existência de resultado positivo**, que pode ser traduzido no conceito de lucro, sobre, superávit, ou outra designação qualquer utilizada para evidenciar a mais valia obtida no conjunto das operações praticadas num determinado período. Nesse ponto, quero rechaçar a outra argumentação da recorrente que se escora, mais uma vez, na letra fria da lei, na tentativa de se eximir de encargo dirigido, isonomicamente, a todas as pessoas jurídicas que operam no País. Diz a recorrente que apura "sobras" e não "lucro", porque os atos cooperativos não implicam operações de mercado e nem contratos de compra e venda de mercadorias e produtos, advindo daí a conclusão de que o eventual resultado positivo dessas operações não constitui lucro da cooperativa e sim dos cooperados. Essa não pode ser a característica determinante para afastar as cooperativas da questionada regra de incidência, porque, nesse particular, o mesmo fenômeno se passa com as demais sociedades, onde o lucro líquido final é o resultado que pertence aos sócios/acionistas, visto que a "pessoa jurídica" é uma mera ficção criada pelo próprio Direito.

.....
O fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de "sobra" não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas permitir um específico disciplinamento da destinação desses resultados, cujo parâmetro deve ser o volume de operações de cada associado (art. 4º, inciso VII), enquanto que o lucro deve guardar relação com a contribuição para o capital. Essa é a única interpretação que me parece conciliar com sistema jurídico vigente, a qual, preservando o princípio maior da universalidade do custeio da seguridade social, não permite excluir o resultado positivo das cooperativas da sujeição da questionada norma de incidência.

Mais uma vez, são pertinentes as observações do citado Parecer CJ 611, do INSS, de onde extraio os seguintes excertos:

"30 - É importante ressaltar, por outro lado, que não obstante as aspirações do ideal cooperativo diferenciá-las das entidades comerciais, essas entidades são objeto de tributação pelo Estado,



tendo sido pacificada a matéria e sumulada, no âmbito da Constituição pretérita, por meio dos enunciados abaixo do Egrégio Supremo Tribunal Federal, que indicam que tais entidades não usufruem de isenção tributária intrínseca a sua natureza jurídica:

a) Súmula nº 81 : 'As cooperativas não gozam de isenção de impostos locais, com fundamento na Constituição e nas leis Federais';

b) Súmula nº 84 'Não estão isentos do imposto de consumo os produtos importados pelas cooperativas.'

.....
43 - A Constituição Federal, ao determinar que a sociedade financiará a seguridade social de forma direta ou indireta, determinou que o financiamento retorne em benefício para toda a sociedade. É o que ocorre, por exemplo, no componente 'Assistência Social', uma vez que o art. 203 da Lei Maior assegura a assistência social, a quem dela necessitar, independentemente de contribuições à seguridade social. Há, pois, uma relação entre a arrecadação das contribuições sociais, que tem finalidade própria e o benefício que o Estado oferece, de forma vinculada, de modo que toda a sociedade financia a seguridade social e também toda a sociedade aufera os benefícios, podendo tais benefícios da atividade estatal serem diretos ou indiretos.

44 - Assim, não se pode visualizar que o estímulo ao cooperativismo impede a instituição de contribuição social destinada ao Custeio da Seguridade Social, pois ambos são bens constitucionais relevantes...".

Por último, é totalmente descabida a argumentação de que a Lei 5.764/71 alberga a não incidência da contribuição social, na regra que estabelece a incidência de "tributos" tão somente para os resultados apurados em operações com terceiros. Se não bastassem os argumentos de que aquela regra refere-se, exclusivamente ao imposto de renda, ainda hoje vigente, deve ser aditado o comando de dois princípios estampados no nosso Código Tributário Nacional, que espancam, de vez, aquela pretensão interpretativa:

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

.....
II - outorga de isenção."

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

.....
II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão."

É o que se passa com a contribuição para a seguridade social, instituída pela Lei 7.689/88, que é norma posterior a que regulamenta as operações das sociedades cooperativas e não as

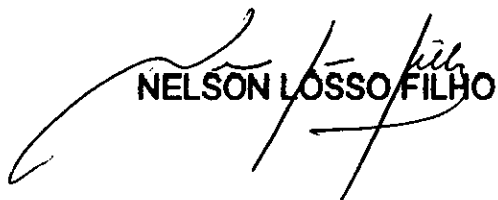


Processo nº. : 13882.000153/96-27
Acórdão nº. : 108-04.920

*exclui do campo da incidência, não podendo fazê-lo o intérprete,
pelos fundamentos já sobejamente indicados.*

Pelos fundamentos expostos, por considerar que todo o lucro das sociedades cooperativas está dentro do campo de incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF) , em 18 de fevereiro de 1998


NELSON LOSSO FILHO



Processo nº. : 13882.000153/96-27
Acórdão nº. : 108-04.920

VOTO VENCEDOR

Conselheira MARCIA MARIA LORIA MEIRA, Relatora designada:

Designada relatora de voto vencedor, inicialmente adoto o relatório da lavra da ilustre Conselheiro Relator, por sorteio, Dr Nelson Lóssó Filho, ora vencido, versando sobre a incidência ou não da Contribuição Social instituída pela Lei nº7.689/88 em relação aos resultados obtidos pelas sociedades cooperativas, nos atos cooperados, no ano de 1991.

Com base no exame dos elementos contidos nos autos e nas discussões a respeito havidas em plenário, a maioria dos membros deste Colegiado chegou a conclusão diversa, no sentido da improcedência da exigência referente à esta contribuição.

As cooperativas são sociedades de pessoas, que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum e sem objetivo de lucro. Possuem forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas suas características (nº5.764/71, art. 3º e 4º).

O art.79 do retro mencionado ato legal define atos cooperados como aqueles praticados "entre as cooperativas e seus associados, entres estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associados, para a consecução de seus objetivos sociais". *mjm*

Gal

Processo nº. : 13882.000153/96-27
Acórdão nº. : 108-04.920

A Lei nº5.764/71 autoriza à sociedade cooperativa a prática de determinados "atos não cooperativos", os quais relaciona em seus artigos 85, 86 e 88. No entanto, os resultados positivos oriundos dessas operações e atividades são alcançados pela tributação normal, conforme artigo 111 da mesma lei.

A RECORRENTE alega tanto na fase impugnativa como na recursal que estava praticamente inoperante no período-base em exame e que as operações que realizou foi, exclusivamente, com seus cooperados. Anexa, ainda, documento de fl.36, que cita o Acórdão nº106-4.417/92, que afirma que "Não integra a base para apuração da contribuição social sobre o lucro, o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações realizadas com seus associados".

Por seu turno, a autoridade singular se pronunciou citando o Acórdão nº104-11.718/93, no sentido que "a seguridade social será financiada por toda sociedade, nos termos das leis, devendo as sociedades cooperativas calcularem a contribuição social sobre o resultado do período-base, podendo deduzir como despesa na determinação do lucro real, parcela da contribuição relativa ao lucro nas operações com não associados".

No entanto, a maioria dos membros desta Câmara não comunga com este entendimento. Aliás, esta questão já foi dirimida nesse Colegiado. Além de decisões das diversas câmaras, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF já teve a oportunidade de manifestar o seu entendimento, por diversas vezes, principalmente pelo Acórdão nº CSRF/01-1.734, em sessão de 15.08.94, através do voto da lavra do Eminente Conselheiro Dr. Cândido Rodrigues Neuber, assim ementado:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição Social. Exegese do artigo 111 da Lei nº 5.764/71 e artigos 1º e 2º da Lei nº 7.689/88.

mdm

Gal

Processo nº. : 13882.000153/96-27
Acórdão nº. : 108-04.920

Negado provimento ao recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional. (CSRF/01-1.734)"

O Ilustre Relator acima mencionado, assim se expressou no voto condutor, unanimemente aprovado:

"As sociedades cooperativas desfrutam de uma não incidência do imposto de renda pessoa jurídica, segundo o entendimento expresso no artigo 111 da Lei nº 5.764 de 16.12.71, Lei das Cooperativas, ao considerar como renda tributável os resultados obtidos nas operações com não associados, os chamados atos não cooperados, a que se referem os artigos nºs 85, 86 e 88 da Lei.

Este aspecto é corroborado pelas disposições do artigo 87 da mesma lei ao estabelecer que os resultados das cooperativas com não associados, referidos nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Ou seja, quanto aos chamados atos cooperados a cooperativa goza da não incidência do imposto de renda, não se constituindo sobre os resultados deles oriundos a provisão para o imposto de renda. Quanto aos atos não cooperados, a Cooperativa deve apurar os seus resultados em separado, para a incidência de Tributos, constituindo a provisão para o imposto de renda.

As sobras obtidas pelas cooperativas nas operações com seus associados a eles pertencem, sendo rateadas proporcionalmente às operações realizadas pelos associados, o mesmo ocorrendo com eventual prejuízo, uma vez esgotado o Fundo de Reserva (art. 4º, VII e art. 89, da Lei nº 5.764/71), observando-se ainda que os atos cooperados não implicam em operação de mercado e a cooperativa, em relação a eles, não tem receita de venda de produtos, mercadorias ou serviços.

Desse modo, referidas sobras não podem ser consideradas "lucros" da cooperativa e nem são consideradas como tributáveis. Os entendimentos expressos nos Pareceres Normativos CST nºs 77/76 e 66/86, são importantes para o deslinde da questão, neste particular.

Em suma, a base de cálculo da Contribuição Social é o resultado que, deduzido o valor da contribuição, será utilizado para a constituição da provisão para o imposto de renda, Se a cooperativa auferir um resultado

Processo nº. : 13882.000153/96-27
Acórdão nº. : 108-04.920

não sujeito ao imposto de renda, as sobras oriundas dos atos cooperados, e um resultado sujeito à incidência de tributos, inclusive o imposto de renda, os resultados oriundos dos atos não cooperados, o corolário lógico é que a Contribuição Social incide apenas sobre os resultados sujeitos à tributação pelo imposto de renda.

Assim, não cabe a incidência da Contribuição Social sobre os resultados oriundos, exclusivamente, de operações relativas aos atos cooperados."

Por todo o exposto, e por entender que o resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição Social, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das sessões(DF) em , 18 de fevereiro de 1998.

Marcia
MARCIA MARIA LORIAN MEIRA

Gal