



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-5

Processo nº. : 10665.001576/92-16
Recurso nº. : 109.377
Matéria : IRPJ - Exs.: 1988 a 1992
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO SUDOESTE MINEIRO
LTDA.
Recorrida : DRF em DIVINÓPOLIS - MG
Sessão de : 23 de fevereiro de 2000
Acórdão nº. : 107-05.883

IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto de renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas. Porém, a falta de destaque das receitas segundo a sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) autoriza a tributação da totalidade das vendas a vista, por ser impossível a determinação da parcela desse lucro alcançada pela não incidência tributária.

COOPERATIVAS – RESULTADO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS – TRIBUTAÇÃO – Os resultados obtidos nas aplicações de recursos no mercado financeiro não resultam de atos cooperativos, no conceito dado pelo art. 79 da Lei nº 5.764/71, e, por isso, se contêm no campo da incidência tributária. Todavia, impõe-se compensá-las com as despesas financeiras provenientes de empréstimos bancários contraídos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO SUDOESTE MINEIRO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para que se exclua da base de cálculo (receitas financeiras) as despesas da mesma natureza, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

FORMALIZADO EM: 31 MAR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ.



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

Recurso nº. : 109.377
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO SUDOESTE MINEIRO
LTDA.

RELATÓRIO

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO SUDOESTE MINEIRO LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 1.159/1.169, da decisão prolatada às fls. 1.149/1.154, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal em Divinópolis - MG, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 03, relativo ao imposto de renda pessoa jurídica.

As irregularidades fiscais encontram-se assim descritas no Termo de Verificação Fiscal:

"1 - A Cooperativa, uma das maiores da região, tem como objetivo principal a industrialização e/ou transformação do leite 'in natura', adquirido dos seus associados, e, posteriormente, a colocação no mercado dos respectivos produtos (leite pasteurizado, manteiga, queijo etc.). Além disso, explora diversos outros ramos de negócio, tais como:

- supermercado;
- postos de gasolina;
- loja de produtos agroveterinários;
- fábrica de ração;
- fábrica de sal mineral;
- venda de bovinos reprodutores;
- venda de outros produtos (milho, feijão etc).

Após inúmeras diligências fiscais efetuadas por nós, Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, nos estabelecimentos citados acima, pudemos constatar que a cooperativa não adotou as medidas necessárias para poder separar (quantificar) as operações que a mesma

Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

vem praticando com pessoas não associadas, estas cujos resultados não estão ao abrigo da não incidência. Vejamos o que vem acontecendo:

a) No supermercado, a cooperativa tomou o cuidado de separar, através de box/caixas registradoras, as vendas a vista e as vendas para cooperados. Não obstante isso, não tratou de tributar todo o resultado relativo as vendas a vista. Ofereceu à tributação, apenas uma parte das vendas a vista;

b) nas demais lojas, todas abertas ao público, a cooperativa não tomou o devido cuidado de separar as vendas para associados e as vendas para não associados. Indagada, verbalmente, a respeito, respondeu que nas lojas, bem como nos postos de gasolina, todas as vendas são para associados/cooperados. Constatamos que isso não é verdade. As vendas são efetuadas para qualquer pessoa, desde que sejam a vista. Estas vendas a vista, apesar de efetuadas para não cooperados, são consideradas pela cooperativa, como se fossem para cooperados, através de um procedimento muito simples, ou seja, são extraídas notas fiscais a vista, em nome de associados e contabilizados como tal.

Após a constatação desse fato, examinamos a escrituração do contribuinte e fizemos o levantamento das vendas a vista efetuadas por cada estabelecimento, considerando-as como operações com não associados e, por isso, sujeitas a tributação normal.

2 - Além das operações com não associados, como explicado acima, constatamos que a cooperativa não vem oferecendo à tributação as receitas decorrentes de aplicações financeiras, a saber:

*Exercício de 1988/ Período-base de 1987 ... Cz\$
19.207.101,72*

*Exercício de 1989/ Período-base de 1988 ... Cz\$
372.115.053,88*

*Exercício de 1990/ Período-base de 1989 ... Ncz\$
1.729.000,20*

*Exercício de 1991/ Período-base de 1990 ... CR\$
40.545.004,38*

*Exercício de 1992/ Período-base de 1991 ... CR\$
513.933.630,67*



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

Enquadramento Legal: Art. 129, 253 e 254, todos do RIR/80, PN 38/80, PN 04/86, PN 155/73 e PN 73/75.

Quanto ao item 1 supra, informamos que os valores das vendas a vista efetuadas pela cooperativa, consideradas como operações com não associados, foram as seguintes:

*Exercício de 1988/ Período-base de 1987 ... Cz\$
70.258.655,00
Exercício de 1989/ Período-base de 1988 ... Cz\$
436.517.850,00
Exercício de 1990/ Período-base de 1989 ... Ncz\$
5.989.076,00
Exercício de 1991/ Período-base de 1990 ... CR\$
154.469.170,00
Exercício de 1992/ Período-base de 1991 .. CR\$
783.569.398,00"*

Irresignada, a contribuinte impugnou tempestivamente a exigência fiscal (fls. 559/571), alegando, em síntese, o seguinte:

- a) preliminarmente, solicita a realização de perícia;
- b) que a fiscalização, ao apurar o valor das receitas financeiras tributáveis, deixou de examinar que, dentro da rubrica Receitas Financeiras, em sua contabilidade, estão incluídas as seguintes contas: descontos obtidos, pelo pagamento antecipado de obrigações operacionais; juros ativos, recebidos na realização de créditos junto a cooperados/associados; correção monetária ativa, decorrentes da atualização monetária de créditos junto a cooperados; bonificações; receitas de aplicações financeiras, pertinentes a aplicações financeiras no mercado financeiro; juros da Eletrobrás; correção monetária da Eletrobrás; correção monetária sobre imposto de renda de aplicações financeiras; sobras de caixa;



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

correção monetária poupança verde; juros poupança verde. Considera que somente deveria ser tributado o resultado positivo das aplicações financeiras, formado pela equação das receitas de aplicações financeiras (-) despesas de captação dos recursos aplicados;

- c) alega que no auto de infração foram consideradas todas as vendas a vista como sendo operações com terceiros, isto é, entendeu a fiscalização que a cooperativa somente realiza operações à vista com não associados. Considera que esse procedimento não pode prosperar, porquanto se fundamenta em mera presunção, não sendo, portanto, verdadeiro.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve integralmente a exigência, fundamentando sua decisão com o seguinte ementário:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - SOCIEDADES COOPERATIVAS - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO TRIBUTÁVEL - FALTA DE DESTAQUE DA RECEITA DEVIDO A OPERAÇÕES COM NÃO ASSOCIADOS - Por gozarem de tributação benéfica, uma vez que somente pagam imposto em relação aos resultados positivos obtidos em suas atividades com não-cooperados, as cooperativas são obrigadas ao destaque minucioso de suas receitas, que possibilite determinar a parcela de seu lucro alcançada pela não incidência. Não havendo o destaque, de modo a permitir a distinção das receitas, será tributado todo resultado da sociedade, com base no lucro real.

RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS

A isenção concedida pela Lei nº 5.764/71, não tem caráter subjetivo, abrangendo, nas cooperativas, tão somente os "atos cooperativos", não se estendendo, portanto, às receitas financeiras, ainda que o auferimento dessas possa indicar atos de boa gestão.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

Ciente da decisão de primeira instância em 22/08/94 (AR fls. 1.158), a contribuinte interpôs recurso voluntário de fls. 1.159/1.169, protocolo de 16/09/94, onde desenvolve a mesma argumentação da fase impugnatória.

Esta Câmara, ao apreciar a matéria decidiu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, através da Resolução nº 107-0.192, em sessão de 14/10/97, para que a autoridade autuante elaborasse um relatório com a discriminação (conta a conta) dos valores incluídos no item nº 2 do auto de infração, separando os rendimentos reais obtidos pela contribuinte, em cada uma das contas, das variações monetárias incidentes nas mesmas.

É o relatório.



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente abordaremos o item relativo às vendas de mercadorias realizadas para terceiros, em que a cooperativa deixou de destacar separadamente em sua contabilidade.

O aspecto nuclear da questão diz respeito ao critério utilizado pelo Fisco para determinação do lucro, relativo às operações praticadas com não-cooperados, sujeito à incidência do imposto.

A legislação do imposto de renda prevê tratamento específico para os resultados apurados pelas sociedade cooperativas, conforme se verifica do artigo 129 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980. Referido dispositivo está assim redigido:

“Art. 129 - As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades:

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais (Lei nº 5.764/71, arts. 85 e 111);

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei nº 5.764/71, arts. 86 e 111);

Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

III - de participação em sociedade não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente (Lei nº 5.764/71, arts. 88 e 111)."

É por demais sabido que os atos e atividades praticados pelas sociedades cooperativas com seus associados não sofre a incidência do imposto de renda, sendo os resultados daí decorrentes, chamados de sobras. Por outro lado, os resultados positivos apurados nas operações realizadas com não-cooperados, são tratados como lucros, por isso são tributados.

Para se definir os limites da não-incidência tributária em causa, deve-se atentar para o fato de que o benefício circunscreve-se aos resultados (sobras) das sociedades cooperativas, condicionante expressamente estabelecida no art. 129 do RIR/80.

O que, para os fins em vista, é uma sociedade cooperativa que obedece ao disposto na legislação específica, não pode ser outra coisa senão uma sociedade cuja atividade se restringe à prática de atos cooperativos.

É evidente que uma cooperativa de produção não adquire os produtos do cooperado para depois revendê-los, em seu nome e por sua conta, a terceiros. Se o fizesse, seria uma sociedade comercial como outra qualquer, e a diferença positiva entre o preço de revenda e o da compra seria lucro bruto, não havendo como falar em "sobras".

O mesmo se passa com uma cooperativa de consumo, que também não adquire produtos de terceiros para, em seu nome e por sua conta, revendê-los aos sócios cooperados.



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

Os negócios entre a sociedade cooperativa e seus sócios não são atos de mercado, nem de compra e venda de produto ou mercadoria, conforme estabelece o artigo 79 da Lei nº 5.764/71. Atos de mercado são os negócios-meio efetuados com terceiros e necessários para realização dos negócios-fim. Aqueles que precedem ou sucedem os atos cooperativos.

Portanto, enquanto a sociedade cooperativa se limitar a essas atividades está no exercício pleno de seus objetivos precípuos e em estrita obediência ao disposto na legislação específica, com amparo da não-incidência tributária sobre os eventuais resultados positivos (sobras).

Por outro lado, se a essas atividades específicas acrescentar, apenas, atividades previstas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, que produzem lucros e não sobras, então pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos dessas operações ou atividades, consoante dispõe o art. 129 do RIR/80.

De modo que para a base de cálculo do imposto ser restrita aos resultados provenientes das operações ou atividades enumeradas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, é indispensável que os demais resultados da cooperativa sejam, apenas, sobras, oriundas da prática de atos cooperativos, combinados com os negócios-meio necessários e diretamente relacionados com os negócios-fim.

Caracterizada a realização de atos não cooperativos, uma vez que a recorrente comercializa bens e serviços com terceiros (supermercados e postos de gasolina), caberia a ela proceder ao registro contábil em separado, das receitas, custos e despesas inerentes à cada uma das atividades.

Sobre esse assunto, vale observar o entendimento manifestado por Carlos Ervino Gulyas, à época, Assessor Jurídico da Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, na obra "Revista de Direito Tributário" nº



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

17, abril/junho de 1981, Texto: Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas, pag. 27/28:

“A relevância dos registros contábeis das cooperativas, para fins de controle fiscal, reside, principalmente, no dever que as mesmas têm de registrar e comprovar as receitas e despesas que gerem resultados sujeitos ao imposto de renda. O cumprimento desse dever faz pressupor plena adequação do plano de contas e o correto registro dos valores nas contas patrimoniais e diferenciais, de forma a que não haja comunicação entre o resultado distribuível (sobras) e o resultado não distribuível e tributável (lucros).”

Os valores que ingressam na cooperativa, como os que provêm da venda de produção dos associados, são valores que a estes pertencem, uma vez que a sociedade, na função da mandatária, não tem disponibilidade, como renda, dos valores que temporariamente detém (...). Ainda que se tolerasse um método de contabilização em que tais ingressos fossem registrados como receitas próprias, teriam que ter como contrapartida outra conta de resultados, de idêntico valor, como obrigações para com associados.

Se o resultado apurado na conta de sobras e perdas for negativo poderá ser ele compensado com o Fundo de Reserva e, se esta for insuficiente, completado com recursos dos associados, segundo um critério de proporcionalidade. Nesse caso, as perdas não podem ser compensadas com o resultado das operações previstas nos arts. 85, 86 e 88, ou outros resultados tributáveis, porque isso violaria a proibição do § 3º do art. 24 da Lei nº 5.764, já que implicaria compensação com lucros já creditados ao Fundo indivisível.”

Todavia, na impossibilidade de apuração do resultado específico de cada uma das atividades, seja em razão de o sistema de contabilidade adotado

Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

pela cooperativa não oferecer condições para esta determinação, seja pela adoção de preço global não discriminativo dos bens ou serviços fornecidos, caberia à sociedade cooperativa adotar um método de rateio das receitas, custos e despesas, fundamentado em critérios lógicos e objetivos, de forma a determinar o resultado sujeito à incidência do imposto de renda.

Note-se que, a apuração de resultados mediante a utilização de método de rateio já foi objeto de manifestação da Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer Normativo CST nº 73/75, nos seguintes termos:

“5. Também não oferece dificuldades a apuração, em separado, das receitas das atividades inerentes às cooperativas e das provenientes das operações com terceiros. Contudo, para se chegar aos resultados operacionais correspondentes a cada uma das espécies de receitas em questão, dever-se-ia atribuir a uma e a outra, separadamente, os respectivos custos, despesas e encargos. Ora, se é relativamente fácil imputar os custos diretos pertencentes a cada uma das mencionadas espécies de receita, nem sempre ocorre o mesmo com relação à apropriação dos custos indiretos e demais despesas e encargos comuns às atividades próprias e às operações com os não associados.

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Conseqüentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeitos de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos indiretos proporcionalmente relacionado com o percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais."

Observe-se que a orientação contida no texto acima transcrito objetivou principalmente, a segregação das receitas auferidas nas operações com associados daquelas realizadas com terceiros, objetivando a apuração dos resultados.

Na hipótese sob exame, verifica-se que a fiscalizada deixou de proceder ao registro em separado das vendas realizadas para seus associados e não associados. Dessa forma, tornou-se impossível a apuração dos resultados em separado.

Em conseqüência, a fiscalização considerou as vendas a vista como sendo operações com terceiros, portanto, fora do campo de não-incidência do imposto de renda.

Não tinha a fiscalização como agir de outra forma, pois, a partir de um erro cometido pela contribuinte - deixar de contabilizar as receitas em separado - tomou o cuidado de lançar tão somente as vendas a vista como sendo operações com não-cooperados.

Por outro lado, há que se observar que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. E é justamente isso que não ocorreu, pois a pessoa jurídica deixou de atender às normas legais enquanto realizava transações típicas de sociedades mercantis, porém, com o agravante de considerar como se fossem atos cooperativos.



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

Dessa forma, entendo que o item 01 do auto de infração deve ser mantido.

GANHOS DE CAPITAL

Em atendimento à diligência determinada por este Colegiado, a autoridade autuante informou às fls. 1182, o seguinte:

“Elaborei vários quadros, onde ficaram demonstrados quais valores foram incluídos como rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, sujeitos à tributação (fls.1183/1187).

A fiscalização em seu trabalho considerou como rendimentos sujeitos à tributação, os valores contabilizados nas seguintes contas:

- a) juros ativos;*
- b) correção monetária ativa;*
- c) receitas de aplicações financeiras.*

Assim, proponho o encaminhamento do processo principal (10665.001576/92-16) à ARF/Passos, para que se dê ciência à interessada, do presente despacho, entregando-se-lhe cópia dos demonstrativos elaborados (anexados à contracapa deste processo), intimando-a a demonstrar que todas as receitas contabilizadas na conta “Juros Ativos” são decorrentes da realização de créditos junto a cooperados/associados. Isto poderá ser feito, mediante a juntada de alguns comprovantes que sejam significativos em relação ao total, mês a mês, anexando-se ainda a prova de que eram realmente cooperados.

Da mesma forma deverá ficar comprovado que os valores contabilizados na conta Correção Monetária Ativa, são realmente decorrentes da atualização monetária de créditos junto a cooperados. Juntar cópias dos demonstrativos de cálculos das atualizações, dos Razões Analíticos onde constem as contabilizações dos referidos créditos e suas atualizações monetárias, bem como as

Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

provas de que realmente se tratavam de devedores cooperados.

Após o devido pronunciamento da interessada, com a juntada das provas de suas alegações, a autoridade preparadora deverá devolver o presente processo à FIANA, DRF/Divinópolis (MG), para exame e posterior de todos os processos (principal e decorrentes) ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes/Sétima Câmara.”

Na oportunidade, a recorrente retornou aos autos (fls. 1191), tendo juntado os documentos de fls. 1192/1274), tendo, posteriormente, encaminhado mais 18 pastas de documentos, as quais compõem os anexos de nºs 1 a 8 (fls. 01 a 2.939), as quais a autoridade diligenciante deixou de se manifestar.

Ao retornarem os autos à autoridade atuante, limitou-se a mesma a informar (fls. 1.276) que:

“A diligência solicitada pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 1181), foi realizada por mim, quando elaborei o relatório de fls. 1182 e os quadros de fls. 1183/1187, detalhando todos os valores, conta a conta, incluídos no item 2 do auto de infração.

Do referido relatório e quadros a recorrente foi cientificada, abrindo-se-lhe o prazo para a mesma se manifestar a respeito dos esclarecimentos e apresentar provas (fls. 1189/1190).

A atuada se manifestou (fls. 1191) e apresentou documentos (fls. 1192/1274).

Posteriormente, encaminhou mais 18 pastas de documentos. Essas pastas foram organizadas em anexos, cujas folhas foram numeradas e rubricadas.

.....

Tomadas essas providências proponho a devolução de todos os processos (principal e decorrentes) ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes/Sétima Câmara.”



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

Para melhor esclarecimento da lide, esta Câmara novamente deliberou pela realização de diligência fiscal, estando agora em condições de julgamento.

Relativamente aos ganhos de capital oriundos de aplicações no mercado financeiro, seguramente essas operações não se enquadram como atos cooperativos. Se é verdade que uma cooperativa recebe produtos do sócio para colocá-los no mercado, ou que adquire produtos ou mercadorias para fornecê-los aos sócios, não é verdadeiro que recebe recursos financeiros dos sócios para aplicá-los no mercado financeiro, reservando-se o direito de reter uma percentagem dos recursos aplicados, ou dos eventuais ganhos, para a formação das “sobras”.

Este Conselho possui farta jurisprudência no sentido de que os rendimentos reais auferidos pelas cooperativas em aplicações no mercado financeiro enquadram-se entre aquelas atividades consideradas *ato não cooperativo*, devendo, portanto, sofrer a incidência do imposto de renda.

Sobre a tributação, por parte das sociedades cooperativas, das receitas obtidas no mercado financeiro, cabe citar o brilhante voto proferido pelo ilustre Conselheiro, Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, no julgamento do Recurso nº.97.329, e que serviu de base ao Acórdão 101-81.728, de 16/07/91:

“O artigo 111, da Lei nº 5.764, de 16-12-71, dispõe que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da referida lei.

Os artigos 85, 86, 87 e 88 da Lei n) 5.764/71 estão assim redigidos:

“Art. 85 – As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86 – As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único – No caso das cooperativas de créditos e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regra a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

Art. 87 – Os resultados das operações das cooperativas com não associados mencionados 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.

Art. 88 – Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Corporativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único – As inversões decorrentes dessa participação.”

Como a lei assevera no artigo 111 retrotranscrito que somente as rendas provenientes das atividades de que tratam os artigos 85, 86 e 88 são consideradas tributáveis, construiu-se um entendimento, “ a contrario sensu”, de que todos os demais resultados obtidos pelas cooperativas seriam não tributáveis.

Esta interpretação, todavia, não pode ser extensiva aos resultados de atividades estranhas aos objetivos precípuos das cooperativas que justificam o tratamento tributário que a lei lhes reserva.

Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

Se a cooperativa pratica atos que não são considerados pela lei como atos cooperativos estará evidentemente praticando um ato não cooperativo que, salvo permissão legal, pode até ensejar a intervenção do Poder Público na cooperativa quando contumaz o desvio de suas finalidades típicas ou normais, por caracterizar violação das disposições legais.

Com efeito, diz a Lei nº 5.764/71 em seu artigo 93 e inciso I, com a seguinte redação:

“Art. 93. O Poder Público, por intermédio da administração central dos órgãos executivos federais competentes, por iniciativa própria ou solicitação da Assembléia Geral ou de Conselho Fiscal, intervirá nas cooperativas quando ocorrer um dos seguintes casos:

I – violação contumaz das disposições legais.”

Ao tratar do ato cooperativo, diz a referida lei:

“Art. 79 – Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único – O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias.”

No entanto, a lei permite às cooperativas a prática de certos atos que, embora não cooperativos, estão ligados à consecução de seus objetivos.

Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

Estes atos estão previstos nos artigos 85, 86 e 88 da referida lei, acima transcritos, sendo a redação taxativa. O intérprete não pode estender a autorização a outras hipóteses.

São os atos não cooperativos autorizados por lei.

Mas, como se disse, a autorização é apenas para que a cooperativa, ao praticá-los, não se descaracterize como tal e reclame a intervenção do Poder Público.

Não para efeito de imposto. Tanto assim é que os resultados positivos obtidos pelas cooperativas na prática dos atos não cooperativos autorizados por lei são considerados como renda tributável (lei cit. Art. 111), sendo 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 (art. 87).

Salta desde logo aos olhos que o resultado de tais atos não poderiam trazer, no campo tributário, efeitos mais benéficos aos seus autores que os decorrentes dos "atos não cooperativos autorizados por lei", exatamente porque não sendo atos cooperativos (aqueles cujos resultados positivos são intributáveis), de um lado, não tem permissão legal, de outro, e, no mínimo o que poderia ocorrer, na esfera fiscal, é que fossem tributados. Jamais se identificarem em tratamento, como os atos cooperativos, porque seria reduzir a interpretação da lei ao absurdo.

A Lei das Cooperativas não tinha que dar, como não deu, tratamento específico aos resultados dos atos não cooperativos, não autorizados por ela (como o fez no artigo 111 c/c o art. 87 em relação aos autorizados), porque, não provindo de atos cooperados, estão fora do campo da não incidência, ou seja, estão dentro do campo da incidência tributária a que estão sujeitos os ganhos de todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins (art. 95, I, e 96, I, do RIR/80).

Exatamente por isso é que o artigo 129 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04-12-80, em seu



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

“caput”, ressalva que o tratamento de se tributar apenas os resultados que indica (e que são precisamente os referidos nos artigos 85, 86 e 88, da Lei nº 5.764/71) dirige-se às cooperativas QUE OBEDECEREM AO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

O dispositivo regularmente está assim redigido:

“Art. 129 – As sociedades cooperativas, que obedecerem ao dispositivo na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades: (o grifo não é do original).

Dentro desse contexto foram baixados diversos pareceres normativos pela Administração Fazendária, esclarecendo e orientando as repartições fiscais para que fosse preservada a intributalidade dos resultados dos atos cooperativos e tributados os demais (Ver PN CST nºs 155/73, 75/75, 114/75, 33/80, 38/80, 4/86 e 49/87). Assim, se a contabilidade segrega as receitas, despesas, custos e encargos inerentes à cada atividade, tributam-se apenas os resultados das atividades estranhas ao objetivo social. Caso contrário, se impossível estabelecer-se essa distinção, recorrer-se-ia às regras vigentes sobre arbitramento para determinar-se o lucro da atividade estranha aos objetivos sociais.

O resultado obtido da aplicação de recursos de cooperativas no “open market”, “over night”, CDB, RDB e etc. não provem de atos cooperativos, no conceito dado pelo artigo 79 da Lei nº 5.764/71 e, por isso, estão afastados do campo da não incidência tributária reservado aos resultados daqueles atos, pelo mencionado mandamento legal. Por outro lado, a pessoa jurídica alvo da ação fiscal não é imune ou isenta do imposto.

Aqui, não se pode dar tratamento proporcional como pleiteou a recorrente, porque, repita-se, o ganho é exclusivo de aplicação financeira, e, neste caso, somente se eximiria do tributo se fosse imune ou isenta, o que não ocorre não espécie.

Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

Este entendimento está de acordo com a conclusão a que chegou o PN CST nº 4/86, em relação ao resultado de aplicações financeiras efetuadas por cooperativas.

O lançamento foi efetuado de acordo com a lei de regência, não procedendo o argumento de que se baseara na analogia."

Entretanto, no caso concreto, a recorrente traz à baila argumento assaz procedente que é a consideração, com fulcro na sistemática do tributo e em particular no que diz o art. 168 do RIR/94, de que não se pode tributar apenas receitas sem se levar em conta as despesas de igual natureza, tratamento já empregado no Ac. 101-87.601, de 07/12/94, transcrito em parte às fls. 104/ a 106, cujos fundamentos a ilustre autoridade julgadora, a meu ver, não conseguiu refutar.

Com efeito, o argumento do contribuinte de que a receita financeira resultante de aplicações no mercado financeiro com não cooperado deve ser compensada com a despesa financeira assumida nos empréstimos bancários contraídos é não apenas razoável e justa como está de acordo com a jurisprudência indicada por ela.

Há que se tributar o lucro e não apenas as receitas dessa natureza.

Observe-se que o formulário de preenchimento de declaração de rendimentos da pessoa jurídica, ao incluir receitas e despesas financeiras na mesma soma algébrica assegura esse tratamento. Se dos componentes dessa soma se pinçarem as receitas financeiras obtidas no mercado financeiro para tratamento a parte, devem-se também pinçar as despesas da mesma natureza para esse tratamento.

A Cooperativa por entendê-las receitas e despesas financeiras com não cooperados sujeitas ao rateio proporcional deu-lhe o tratamento contábil correspondente. Se as considerasse tributáveis no seu valor total, certamente as distinguiria juntamente com as despesas da mesma natureza para em soma algébrica determinar o resultado dessas operações. Se o fizesse, como demonstrou em sua impugnação, haveria resultado negativo. Registre-se que o fisco não contestou a informação ou o cálculo apresentados pelo contribuinte."



Processo Nº. : 10665.001576/92-16
Acórdão Nº. : 107-05.883

Com efeito, não teria sentido que se computasse as despesas financeiras resultantes de empréstimos bancários na determinação do lucro líquido dos atos cooperativos que são intributáveis, pois elas tem a mesma natureza das receitas.

É lógico considerar que, se uma (receita financeira) é ato com não cooperado, a outra (despesa financeira de empréstimos bancários) também o é, e reclama igual consideração.

Se o fisco, na revisão da declaração de rendimentos da fiscalizada, discorda que a receita seja ato cooperativo, entendimento que também esposto, deveria, para efeito tributário, corrigir a inexatidão contábil para que a tributação se fizesse sobre base de cálculo correta.

Isto posto, considerando-se que as receitas auferidas no mercado financeiro estejam em sua totalidade no campo da incidência do tributo, da mesma forma deve-se considerar que as despesas da mesma natureza também devem fazer parte da matéria tributável, ou seja, devem ser excluídas daquelas para que seja tributado o lucro apurado, e não apenas as receitas auferidas.

Nesta ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para que se exclua da base de cálculo (receitas financeiras) as despesas da mesma natureza (despesas financeiras).

Sala das Sessões-DF, em 23 de fevereiro de 2000.


PAULO ROBERTO CORTEZ