

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 10680.003839/98-47  
Recurso n° : 132.089  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EX.: 1993  
Recorrente : COOAVEMIG - COOPERATIVA MISTA DE CONSUMO E  
TRABALHO DOS CONDUTORES AUTÔNOMOS DE VEÍCULOS  
RODOVIÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS LTDA.  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE/MG  
Sessão de : 19 DE MARÇO DE 2003  
Acórdão n° : 105-14.068

CSSL - PROPORCIONALIZAÇÃO DE RECEITAS - MATÉRIA PRECLUSA -  
Não se conhece de matéria que não tenha sido prequestionada, eis que  
preclusa pelo seu não exercício na ordem legal.

SOCIEDADES COOPERATIVAS - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O  
LUCRO - RECEITAS FINANCEIRAS - O resultado positivo obtido pelas  
Sociedades Cooperativas decorrente de aplicações financeiras integra a  
base de cálculo da Contribuição Social. Exegese do artigo 195, caput, e  
inciso I, da CF/88; dos artigos 1º, 2º e 4º da Lei nº 7.689/88 e artigos 15, 22  
e 23 da Lei nº 8.212/91.

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
COOAVEMIG - COOPERATIVA MISTA DE CONSUMO E TRABALHO DOS  
CONDUTORES AUTÔNOMOS DE VEÍCULOS RODOVIÁRIOS DO ESTADO DE MINAS  
GERAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de  
Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do  
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


  
VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

  
ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo nº : 10680.003839/98-47  
Acórdão nº : 105-14.068

2

FORMALIZADO EM: 21 MAR 2003

Participaram, ainda do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, DENISE FONSECA RODRIGUES DE SOUZA, FERNANDA PINELLA ARBEX, NILTON PÊSS e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro DANIEL SAHAGOFF 

Processo n° : 10680.003839/98-47

Acórdão n° : 105-14.068

Recurso n° : 132.089

Recorrente : COOAVEMIG - COOPERATIVA MISTA DE CONSUMO E  
TRABALHO DOS CONDUTORES AUTÔNOMOS DE VEÍCULOS  
RODOVIÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS LTDA.

## RELATÓRIO

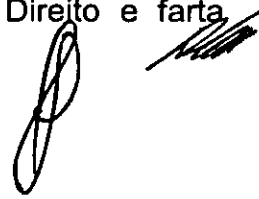
A inicial dos autos processuais traz como tema central a exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, cujo libelo acusatório, fls. 02, tem por motivação o não recolhimento da contribuição incidente sobre receitas financeiras, auferidas no primeiro semestre de 1992, cuja descrição assim dispôs: *"...Além disso, o art. 55, da Lei 8.212/91 inclui, entre as isentas, apenas as entidades beneficentes de assistência social. Por outro lado, o art. 195 da CF determina que a seguridade social será financiada por toda a sociedade"*.

A mesma matéria que originou o feito objeto da presente demanda, fez surgir o Processo n° 10680.003840/98-26, que trata de exigência relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Impugnado o feito, a 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte –MG considerou o lançamento procedente em parte, de cujo Acórdão destacamos a seguinte ementa:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – As sociedades cooperativas devem calcular a CSLL sobre o resultado do período-base.

Cientificada da Decisão em 23/05/2002, AR às fls. 119, a entidade, por intermédio de procurador devidamente instrumentado, fls. 150, apresentou recurso a este Colegiado em 21/06/2002, conforme documentos acostados às fls. 120 a 149, cujos argumentos, escorados em posicionamentos de diversos estudiosos do Direito e farta



jurisprudência de Tribunais Pátrios e deste Conselho de Contribuintes, estão assim sintetizados:

Inicialmente faz um breve histórico dos fatos e da Decisão recorrida, para, em seguida, discorrer sobre a não incidência da CSSL e do IRPJ sobre o lucro advindo dos atos cooperativos e dissertar sobre os princípios constitucionais e tutela legal da tributação das cooperativas.

Decorrente do estudo de tais princípios, assevera que estes foram dispostos para nortear as ordenações infraconstitucionais atinentes ao cooperativismo e que imantam todo o sistema jus-positivo de modo a prestar eficácia às opções feitas pelo legislador constituinte originário, representando uma preocupação com a preponderância do coletivo sobre o individual.

Argüi que a Lei n° 5.764/71 traduz uma série de princípios cooperativistas, tais como: o da livre adesão, da administração democrática, da inexistência da prática de atos de comércio e da não persecução do lucro, o que diferencia o modelo cooperativista da concepção geral das sociedades comerciais.

As diferenças entre os modelos, absorvidas pelo legislador, inspirou a edificação dos princípios constitucionais, quais sejam, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, incentivo e apoio ao cooperativismo, com fincas nos princípios maiores da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Discorrendo sobre atos cooperados, destaca que as receitas derivadas da prática destes atos jamais podem ser alcançadas pela tributação, seja em função dos ditames constitucionais, seja pela proteção que a CF garante às cooperativas através da Lei n° 5.764/71.



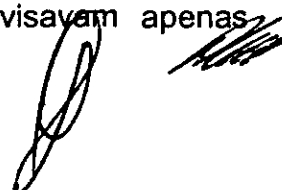
Argumenta que o princípio da isonomia se constitui num dos pilares fundamentais da tributação, consequência direta da comunhão dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, impondo ao legislador, em rigor, duas ordens de deveres – o de não distinguir e o de discriminar, amparando-se em manifestações de diversos doutrinadores e em dispositivos constitucionais, art. 195 – em relação às contribuições sociais, e art. 145, § 1º, relativamente à capacidade contributiva.

Referindo-se à Lei n° 5.764/71, que só pode ser lida como sendo norma de caráter complementar reclamada pela Constituição, pela plena recepção de suas regras, a qual definiu adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, que não pode ser o mesmo que alcança as atividades das sociedades comerciais, e estipula a intributabilidade de sua dimensão econômica.

Citando a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, assegura que as receitas decorrentes de operações com cooperados estão fora do raio de alcance da tributação pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro e que admitir o inverso significa subverter todo o ordenamento jurídico vigente, criando hipótese de incidência não prevista em lei. Aliás, claramente afastada pela lei.

O Auto de Infração funda-se no entendimento de que as aplicações financeiras das Cooperativas não se enquadram entre os atos cooperativos propriamente ditos, o que enseja a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro. Todavia, não é esse o comando contido na Lei n° 5.764/71, que tratou da "hipótese de não-incidência tributária" sobre as atividades das cooperativas. Observando que a norma do artigo 111 é genérica, é regra geral, e que os resultados positivos obtidos pelas Cooperativas em suas operações não são tributáveis. Excetuadas as estritas exceções previstas nos artigos 85, 86 e 88 da mesma Lei.

Referindo-se especificamente sobre as aplicações financeiras e amparando-se em Decisões do Poder judiciário, argumenta que tais aplicações visavam apenas



preservar a disponibilidade de caixa da Cooperativa, tanto que aplicava em Fundo de Aplicação Financeira, não buscando a especulação financeira como forma de crescimento da entidade. Refletindo na correta administração dos recursos existentes em caixa, auferido nas operações com os próprios associados (atos cooperativos).

Dizendo ser incabível a exigência de CSLL e, ainda que factível a tributação, a decisão peca por não se alinhar à corrente do Conselho de Contribuintes, que manda deduzir todas as despesas financeiras da base de cálculo receitas financeiras.

Ao concluir, referindo-se ao voto condutor do Acórdão recorrido, assim fez constar: "... a **desfaçatez** com que esta instância administrativa descarta liminarmente todos os precedentes judiciais que a impugnante colacionou ao feito, atribuindo-lhes eficácia estritamente "às partes que integram o processo" e ao "conteúdo dos julgados" revela uma deliberada cegueira à suprema evidência de que o Direito é uma ciência social em constante evolução. É desmerecer o controle do Judiciário a corrigir – reiteradamente – os excessos cometidos pelo Poderes Legislativo e Executivo. E no caso dos autos nem se trata propriamente de evolução das normas, mas de evolução dos seus intérpretes, de adequação das normas às evidências do mundo moderno e dá interpretação que se dá a elas."

Com essa linha de raciocínio, argumenta que a CF não diz ao administrador para que observe apenas partes das leis; não diz que o administrador somente pode fazer o que a lei o autoriza mas, principalmente, fazer o que a lei determina que faça e que o legislador não quis que o administrador público pusesse diante dos olhos a viseira que alguns fazem questão de exhibir.

E mais. Estribando-se no art. 37 da Carta Magna, argüi que veio impugnar a **imoralidade** de que se tributem de forma ilegal, insensata e incoerente parte de sua receita, além do que determina a Lei n° 5.764/71.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo n° : 10680.003839/98-47  
Acórdão n° : 105-14.068

7

Encerrando o seu arrazoado, solicita o acolhimento do seu recurso e julgado insubsistente o lançamento. Acaso assim não se entenda, que seja afastada a incidência do imposto de renda sobre atos cooperados e, em relação às receitas financeiras, que se adote o critério da proporcionalidade entre as receitas de atos cooperativos e a receita bruta total da cooperativa, deduzindo-se todas as despesas financeiras em que incorrida a Cooperativa.

Veio o processo à apreciação deste Colegiado instruído com a prestação de bens em arrolamento para seguimento de Recurso, conforme consta em despacho de fls. 180.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator

O recurso é tempestivo e, garantida a sua apreciação pela prestação de bens em Arrolamento, dele conheço.

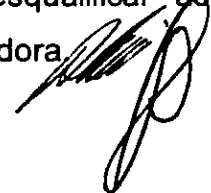
Inicialmente, há de ser aqui demonstrado que as afirmativas do querelante, em relação aos Administradores Públicos, são descabidas e não guardam nenhum vínculo com o princípio da urbanidade que deve nortear o relacionamento entre os Contribuintes e os Representantes do Poder Público, tampouco com a finalidade do instrumento legal de que se vale.

Assim como no âmbito do Poder Judiciário, regras legais existem também na área do Poder Executivo na apreciação das lides. Nem por isso, há de ser feito qualquer ataque gracioso ao Magistrado pelo fato de sua decisão contrariar a pretensão do litigante.

A exemplo disso, veja-se o que dispõe o Código de Processo Civil em seu artigo 128:

*Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.*

Assim sendo, pelo fato do Magistrado decidir sem conhecer de argumentos não trazidos pela manifestação primeira, isso não significará que a sua decisão tenha sido exarada com desfaçatez. Aplicando-se ao julgador Administrativo os mesmos parâmetros e não diferentemente, como quer a litigante, em tentar desqualificar as prerrogativas conferidas por lei à livre formação de juízo da Autoridade Julgadora.



Segundo o Dicionário Aurélio, **desfaçatez** significa: Falta de vergonha; descaramento, impudor e cinismo. Expressões que colidem com o Decreto n° 70.235/72 em seu artigo 16, § 2°, que assim dispõe:

Art. 16 ...

§ 2° . É defeso ao impugnante, ou seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

No caso presente, pelo fato de não ver recepcionada a sua tese de defesa, em razão da interpretação do Julgador acerca de dispositivos que tratam de “*não-incidência*” ou “*isenção*”, não cabe ao Recorrente o uso de expressões grosseiras e ofensivas e muito menos a assertiva da ostentação de viseira. Razão que me leva a protestar por ato de Desagravo em sua mais alta expressão.

Sobre a temática tratada nos autos, necessário se faz traçar, ainda que breves, comentários sobre a temática do cooperativismo e as implicações tributárias a envolver os entes econômicos com tal natureza jurídica.

A Constituição Federal prevê tratamento diferenciado para as sociedades cooperativas, tanto que consigna no Artigo 174, § 2°: “*A lei apoiará e estimulará o cooperativismo ...*”. Enquanto que no Artigo 146, Inciso III, alínea “c”, assim dispõe: “*adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*”.

Esse tratamento especial existe no campo da incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, que contempla regra de não incidência para o resultado positivo apurado nos chamados atos cooperativos.



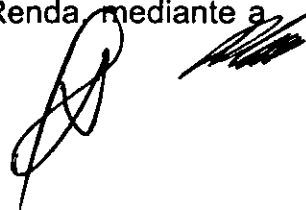
Como se sabe, é patente a limitação à possibilidade de o fisco tributar os resultados obtidos nos atos cooperativos, assim entendidos aqueles praticados sob a égide do objetivo social da cooperativa, sendo permitido, pela legislação aplicável, a realização de outros atos que impliquem complemento da atividade e que permitam a plena utilização dos meios e fins da cooperativa. Estes últimos, porém, apesar de permitidos, não são alcançados pela não incidência fiscal.

A sistemática tributária acima descrita é coerente com a finalidade e os objetivos dos entes econômicos “cooperativas” que se amolda ao sentimento de auxílio mútuo dos associados que se unem para vender sua produção, adquirir bens necessários, prestar ou receber serviços.

Ora, o tratamento fiscal dado ao resultado obtido, proporcionado pelos atos cooperativos, dentro das condições estabelecidas em lei, não pode ser estendido a quaisquer outros ganhos, resultados, lucros, superávit, etc., que a entidade possa ter. A adoção do entendimento trazido à lume pela recorrente implicaria em ampliação do texto legal, e isto não se coaduna à norma de estrutura do nosso sistema tributário, o CTN, no que pertine ao benefício fiscal, e tampouco aos mandamentos da Lei nº 5.764/71. Eis que foge às características próprias do ato cooperativo, incluindo-se entre aqueles atos negociais praticados pelas demais pessoas jurídicas.

Não há como negar que as sociedades cooperativas, desde que apurem resultado positivo, que pode ser traduzido no conceito de lucro, sobra, superávit ou qualquer outra denominação utilizada para evidenciar a mais valia obtida no conjunto de operações praticadas num determinado período, originado em atos não cooperativos, se enquadram entre aqueles que são obrigados ao pagamento do tributo, uma vez que são pessoas jurídicas, logo, são sujeitos passivos legitimamente colhidos pela ordem jurídica.

Na verdade, obtendo resultados positivos em atos não cooperativos, as cooperativas não podem exonerar-se da incidência do Imposto sobre a Renda mediante a



utilização de rótulos diferenciados que, na essência, expressam a mesma grandeza econômica. O fato da lei do cooperativismo chamar a mais valia de “sobra” não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas apenas permitir um disciplinamento da destinação desses resultados.

Essa assertiva é válida e consentânea com o texto legal, inclusive, estando a compor a diretriz fixada pela IN 73/75. Tanto é verdade que a própria querelante, com suas palavras, requer que seja feita a proporcionalização entre as receitas dos atos cooperados e a receita bruta total da cooperativa e deduzidas as despesas financeiras da base de cálculo eventualmente apurada.

A razão dessa divisão decorre, justamente, do fato de que a Lei nº 5.764/71 só retirou do alcance da tributação do Imposto de Renda os resultados obtidos decorrentes de atos cooperativos. E esses atos, para uma entidade cooperativa, devem estar intimamente ligados à capacitação e habilitação profissional dos seus cooperados.

É de se ver que, o ganho obtido em outros atos, aplicações financeiras, da maneira que demonstra a sua Declaração de Ajuste Anual, fls. 13, se incorpora aos ganhos dos cooperados e querer isentá-los dos tributos seria pretender beneficiar os resultados que os cooperados obtém fora do seu campo de atuação, o que refoge à finalidade da instituição, sob pena de descaracterização de seu tipo jurídico.

Da forma como imagina, estar-se-ia atribuindo a uma operação financeira, que não decorre do esforço ou do labor do corpo societário, as mesmas características próprias do trabalho dos seus cooperados. E isso representa uma verdadeira transmutação, ou seja, dar-se-ia uma roupagem de ato cooperativo a um ato que não possui estes predicados, porquanto teriam igual tratamento fiscal fatos de natureza completamente distintas.



Ao alegar matéria constitucional , no que diz respeito ao princípio da isonomia, da capacidade contributiva e do não confisco, esqueceu-se a Recorrente que o princípio constitucional da isonomia, princípio da igualdade de todos perante a lei, insculpido no art. 5º, da CF, ensina que devem ser tratados igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Ou seja, este princípio deve ser entendido no sentido de que a lei deve ser a mesma para todos quando estiverem nas mesmas condições para as quais ela foi estabelecida.

Significando que, não se há de querer dar o mesmo tratamento, da não incidência tributária às receitas financeiras de uma entidade que, embora com a roupagem de Cooperativa, pratique atos que não se coadunam à natureza própria dos atos cooperativos. Logo, transportam-se para campo jurídico-tributário distinto. E isto foi o que se verificou nos autos de IRPJ - Processo n° 10680.003840/98-26. Deu-se um tratamento diferente ao que é dado às atividades próprias de uma cooperativa, colocando-as no mesmo patamar que aquelas praticadas pelas pessoas jurídicas comuns. Não se cogitando, daí, ter havido erro de interpretação e nem qualquer decisão que entrasse em choque com o texto legal. Ao tempo em que se observa que as decisões do Poder Judiciário, como referidas, se amoldam apenas às partes envolvidas, não tendo efeitos *erga omnes*.

Assim, não vejo como vincular os ganhos obtidos em operações financeiras com a remuneração pelos serviços prestados pelos cooperados. Sendo este o entendimento da SRF, conforme PN CST n° 04/86, destacado na Decisão guerreada, eis que, dos atos relacionados às operações financeiras afluíram a base impositiva, o lucro, hipótese que se realiza suficiente à imposição

A discussão, nos presentes autos processuais, trata da incidência da Contribuição Social sobre o Lucro sobre as receitas financeiras, designadas pela recorrente como ato cooperativo, intributável.



No entanto, com relação à seguridade social, a própria Constituição Federal fixa diretriz que deve nortear todo o sistema, enaltecendo regra elevada à categoria de princípio, qual seja, o princípio da universalidade do custeio. Nesse diapasão, assim reza o artigo 195, "in verbis":

*"Artigo 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I. dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;"*

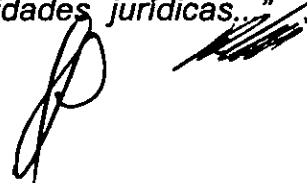
Observe-se que, para não deixar dúvidas sobre a amplitude deste princípio, o legislador constituinte explicitou, claramente, a única categoria exonerada desse encargo, escrevendo regra de imunidade vinculada ao Parágrafo 7º, do aludido Artigo:

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

Por pertinente, colaciono o seguinte trecho, a respeito do assunto, da lavra do eminente tributarista. Dr. Paulo de Barros Carvalho:

*"As sociedades cooperativas não são sociedades comerciais, a despeito do seu fundamento econômico e da sua atividade de mediação. No entanto, não são entidades beneficentes de assistência social que gozem de imunidade nos termos do que prescreve o § 7º do Artigo 195 da CF/88."*

Desse princípio não se afastou a Lei N° 7.689/88, ao instituir a contribuição social incidente "...sobre o lucro das pessoas jurídicas..." (Artigo 1º), cuja base de cálculo...  
*é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda e antes da distribuição de eventuais participações nas diferentes formas e finalidades jurídicas..."*



(Artigo 2º), em que “são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária”. (Artigo 4º).

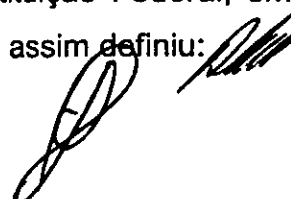
Não há como negar que as sociedades cooperativas, desde que apurem resultado positivo, que pode ser traduzido no conceito de lucro, sobra, superávit ou qualquer outra denominação utilizada para evidenciar a mais valia obtida no conjunto de operações praticadas num determinado período, se enquadram entre aqueles que são obrigados a contribuir para a seguridade social, uma vez que são pessoas jurídicas, logo, são sujeitos passivos legitimamente colhidos pela ordem jurídica.

Na verdade, obtendo resultados positivos, as cooperativas não podem exonerar-se da incidência da contribuição social, mediante a utilização de rótulos diferenciados que, na essência, expressam a mesma grandeza econômica. O fato da lei do cooperativismo chamar a mais valia de “sobra” não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas apenas permitir um disciplinamento da destinação desses resultados.

Não se pode imaginar que o estímulo ao cooperativismo venha a impedir a instituição de contribuição destinada ao custeio da seguridade social, pois ambos são bens relevantes.

E não se queira alegar que a Lei Nº 5.764/71, ao determinar a incidência de “tributos” tão somente para os resultados apurados em operações com terceiros, albergou a não incidência da contribuição social sobre o lucro, uma vez que aquela norma foi editada antes da vigência da atual Constituição Federal quando não se cogitava, ainda, da existência da contribuição em destaque.

Mesmo que se queira discutir ter sido a Lei nº 5.764/71 recepcionada com o *status* de Lei Complementar pela CF/88, ainda assim, os argumentos não podem proporcionar elasticidade ao texto da própria lei. Quando a Constituição Federal, em seu artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, assim definiu:



*"Art. 34.....*

*§ 5°. Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3° e 4°."*

É sabido que aquela lei nunca tratou de contribuição social. Tampouco a referida contribuição foi objeto de qualquer mandamento na Lei n° 5.172/66 - Código Tributário Nacional, recepcionada pela Carta de 1988 como norma de estrutura do nosso sistema tributário, a qual foi editada em 1966. Se lá não constava a nova contribuição e tendo-se em mente que a recepção se processou nos moldes especificados na Carta Magna promulgada posteriormente, não se há de cogitar que a incidência ou não da Contribuição Social sobre o Lucro esteja vinculada aos ditames excludentes daquelas normas anteriores.

Ora, não se tem como aplicar à uma situação nova, não prevista naqueles dispositivos, diretrizes que com ela não se alinham, porquanto a Contribuição Social só passou a existir no mundo jurídico após a sua instituição pela Lei n° 7.689/88.

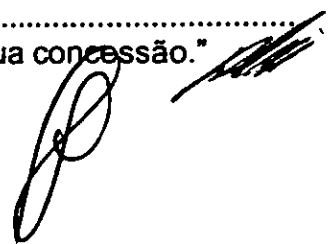
Por outra, a diretiva concentrada na referida norma destina-se, exclusivamente, ao imposto de renda e à qual devem ser aditados dois princípios contidos no CTN, que espancam, de vez, com aquela pretensão interpretativa:

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

.....  
II - outorga de isenção."

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

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



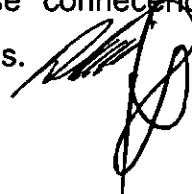
E isto é o que se constata relativamente à Contribuição para a Seguridade Social, instituída pela Lei N° 7.689/88, que é norma posterior à que regulamenta as operações das sociedades cooperativas, norma esta que não as exclui do campo de incidência, não podendo fazê-lo o intérprete, pelos fundamentos indicados.

E, se não bastasse todo o exposto, com o advento da Lei N° 8.212/91, notadamente pelo disposto nos Artigos 15, 22 e 23, que determinam expressamente a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro, sem quaisquer limitações ou restrições quanto à essencialidade ou natureza dos seus resultados, nenhuma dúvida, portanto, restou sobre a matéria.

Traduzindo-se, pois, que a cooperativa, obtendo resultado positivo sujeitar-se-á à imposição fiscal, eis que não foi contemplada pelo afastamento da exação em nenhum dispositivo legal que cuida da contribuição em foco.

No que diz respeito ao pleito para adoção do método de proporcionalização dos resultados, não merece prosperar a sua petição pelo fato de que este pedido não foi apresentado em sua impugnação primeira, tornando-se matéria preclusa, levando ao seu não conhecimento. Mas, ainda que tempestiva fosse, por amor à argumentação, há de se observar que os ganhos obtidos em atos não cooperados, desde a sua ocorrência, deverão ser contabilizados em separado ou realizada a proporcionalização dos ganhos, decorrente da aplicação do índice encontrado pela participação dos custos destes atos em relação ao custo total, tendo-se, desde então, a separação dos resultados tributáveis e não tributáveis.

Essa proporcionalização se faz necessária quando a entidade não segrega em sua escrita contábil as receitas e os custos próprios decorrentes de atos cooperativos e não cooperativos. E pelo que consta dos autos, não foi a proporcionalização dos ganhos o critério utilizado pela recorrente para fazer a separação entre os resultados produzidos pelos atos cooperativos e atos não cooperativos. Não se conhecendo, inclusive, se houve qualquer custo para a obtenção das receitas financeiras.



Aplicando-se, por conseguinte, ao caso concreto, os ensinamentos de Antônio da Silva Cabral, em "Processo Administrativo Fiscal" acerca do assunto preclusão, lecionando que:

*"É princípio assente em Processo que a **petição inicial delimita o âmbito da discussão**. No processo fiscal, o **âmbito do litígio está ligado à impugnação**, pois é esta que inicia o procedimento litigioso. Por conseguinte, se o impugnante não ataca determinada parte do lançamento é porque concordou com a exigência. Seu direito de impugnar, portanto, ficou precluso no tocante à parte não impugnada".* (grifei).

Tal entendimento não é isolado, recebendo o tema o seguinte posicionamento de Alberto Xavier em "Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Editora Forense 2ª edição, fls. 315:

*"A **garantia do duplo grau tem como corolário a necessidade de "prequestionamento"**, de tal modo que os órgãos de julgamento de segunda instância **não podem pronunciar-se sobre "novas questões"** não aduzidas pelo impugnante ou não conhecidas na decisão de primeira instância, dada a **imutabilidade do objeto do processo**".*(grifei).

Assim, a apreciação de tais argumentos, repita-se, só apresentados na peça recursal, implica em ferir o princípio do duplo grau de jurisdição que norteia o Processo Administrativo Fiscal.

Dispõe o art. 15, do Decreto nº 70.235/72, sobre a instrução processual, sem esquecer o que rezam os artigos 16 e 17, do mesmo Diploma:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*(grifei)



Como é cediço, na conformidade do art. 15, do Decreto n° 70.235/72, e do art. 128, do CPC, desde a primeira instância, a apreciação dos autos dar-se-á na conformidade dos limites impostos, tanto pela acusação quanto pela defesa. Ou seja, não se há de desviar da matéria apresentada no procedimento e dos argumentos que lhe dão suporte, assim também daqueles trazidos em contraposição desde a petição inicial.

Logo, por disposições legais, impõe-se o não conhecimento de recurso voluntário, na parte que versar sobre matéria não prequestionada no curso do litígio ou não conhecida na decisão de primeiro grau, em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, inerente às lides fiscais administrativas.

Pelo exposto e tudo mais que consta do processo, voto por conhecer do recurso para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2003.

  
ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA 