



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10825-001.044/93-61  
RECURSO Nº. : 108.067  
MATÉRIA : IRPJ - EXS: DE 1990 a 1992  
RECORRENTE : COOPERBARRA-COOP. DE CONSUMO BARRA IGARAÇU LTDA.  
RECORRIDA : D.R.F. EM BAURU (SP)  
SESSÃO DE : 12 DE JUNHO DE 1996  
ACÓRDÃO Nº. : 108-03.152

**COOPERATIVA - APLICAÇÕES FINANCEIRAS** - Na tributação do resultado positivo auferido por cooperativas em aplicações financeiras, tributa-se somente o rendimento real, apurado pelos índices oficiais de inflação, sob pena de desrespeito ao disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional, que define o conceito de renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **COOPERBARRA - COOPERATIVA DE CONSUMO BARRA IGARAÇU LTDA.:**

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade argüida e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Oscar Lafaiete de Albuquerque Lima que negou provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR  
RELATOR

PROCESSO Nº :10825-001.044/93-61  
ACÓRDÃO Nº :108-03.152

2.

FORMALIZADO EM: **20 SET 1996**

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RF/108-0.093

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ ANTONIO MINATEL, PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, RENATA GONÇALVES PANTOJA, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.





Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarapu Ltda

### RELATÓRIO

Cooperbarra - Cooperativa de Consumo Barra Igarapu Ltda, recorre a este Colegiado de decisão do Sr. Delegado da DRF/Bauru/SP, o qual manteve integralmente o lançamento de Imposto de Renda consubstanciado no auto de infração de fls. 01.

Às fls. 02, encontra-se a descrição dos fatos que ensejaram o lançamento conforme abaixo:

“Exclusão, indevida, de resultados positivos de ganhos de capital (venda de bens do ativo permanente), de alugueis recebidos e de rendimentos de aplicações financeiras, cujos resultados positivos são tributáveis juntamente com resultados apurados nas operações com não associados, mediante seu cômputo em separado, mesmo em caso de eventual apuração de prejuízo contábil no balanço nas operações com associados...”

Ressalte-se que a matéria ainda em litígio compreende tão-somente a tributação das aplicações financeiras, haja vista que não houve impugnação das demais alegadas infrações, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento do tributo e encargos respectivos.

Inconformada, apresentou a contribuinte tempestiva impugnação, fls. 55, cujas razões de defesa procuro abaixo resumir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4.

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarapu Ltda

- a) Inicia por afirmar que não realiza operações de seu objeto social com terceiros, somente comprando e revendendo mercadorias para seus associados, como cooperativa de consumo que é;
- b) Não obstante, cuida de proteger seu patrimônio da inflação, através de aplicações financeiras que realiza, utilizando-se de eventuais sobras e disponibilidades;
- c) Afirma, outrossim, que a descrição dos fatos constante do auto, embora indique exclusão indevida de resultados positivos e de rendimentos de aplicações financeiras, a glosa efetiva superou tais conceitos, ao incluir tanto os rendimentos quanto a correção monetária do respectivo valor;
- d) Mais ainda, conduz raciocínio de que as cooperativas têm como renda tributável somente resultados positivos nas operações não caracterizadas como atos cooperativos, e que o conceito de resultado positivo seria análogo ao de lucro. Assim sendo, nas aplicações financeiras “os lucros (rendimentos) auferidos são aqueles que superam os índices oficiais de correção monetária”.
- e) Avança no sentido de concluir que correção monetária não é renda, não se coadunando com o conceito estampado no art. 43 do Código Tributário Nacional, por não se “constituir acréscimo patrimonial, sujeito à tributação do imposto de renda”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarapu Ltda

- f) Conclui afirmando que em atendimento à mais autorizada jurisprudência administrativa, adicionou ao lucro líquido justamente a parcela de rendimento real das aplicações financeiras, sendo portanto insubsistente a autuação.

Decisão monocrática às fls. 101, mantendo "in totum" a exigência e cujos fundamentos abaixo procuro sintetizar:

- a) Que as aplicações financeiras são classificáveis como resultados eventuais das cooperativas, conforme PN CST n° 73/75;

- b) Prossegue aditando que conforme disposto no PN n° 4/86 os resultados positivos de aplicações financeiras das cooperativas devem ser oferecidos à tributação, sendo que considera-se resultado positivo a diferença entre o preço de compra e venda ou revenda dos títulos que lastreiam as operações;

- c) Afirma que o valor das variações monetárias ativas devem ser oferecidas à tributação como qualquer outra pessoa jurídica sujeito ao lucro real;

- Que o art. 2° do Decreto-lei 2394/87 e art. 51 da Lei 7799/89 determinam a tributação dos rendimentos de aplicações, ganhos em curto prazo, ganhos de capital produzidos por quaisquer títulos e ganhos reais de aplicações na declaração de rendimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6.

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarauçu Ltda

- Mantém integralmente o lançamento.

Recurso, fls. 106, levantando preliminar de nulidade da decisão singular por ofensa a vários princípios de direito, fato que provocou, a seu ver, cerceamento no seu direito de ampla defesa. Primeiro, por ter alterado fundamento da autuação, classificando as aplicações financeiras como transações eventuais, sujeitas a tratamento diverso, enquanto que no auto de infração descreve como operações com não associados.

Prossegue, ainda em sede de preliminar, aduzindo inexistir fundamento legal à assertiva do decisum de que o resultado de aplicações financeiras é a diferença entre o preço de aquisição e o preço de revenda do títulos. Afirma, que a ausência de fundamento, fere o disposto no art. 31 do Decreto 70235/72, bem como o princípio da legalidade objetiva e da imparcialidade absoluta, provocando verdadeiro desvio de finalidade.

No mérito, retoma suas razões no tocante à necessidade de exclusão dos efeitos inflacionários na determinação da parcela tributável, invocando o próprio art. 2º do Decreto-lei 2394/87 como apoio à sua tese. Aduz ainda, que se a analogia fosse aplicável ao caso, o correto seria equiparar a recorrente às pessoas jurídicas isentas, na forma do inciso III deste mesmo dispositivo.

Por fim, volta a considerar que, embora existente discussão quanto à não incidência nos rendimentos de aplicações financeiras por completo, no presente processo “não se discute se os



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7.

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igaraçu Ltda

resultados das aplicações financeiras devem ou não ser tributados, mas somente a sua correspondente base de cálculo”.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8.

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igaraçu Ltda

VOTO

Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

É de ser rejeitada a preliminar de nulidade argüida pela recorrente. A mesma jamais foi prejudicada em seu direito de ampla defesa, pois demonstra completo conhecimento do lançamento, dos fatos descritos e das normas aplicáveis e em discussão. Não houve cerceamento do direito de defesa e nem tampouco desvio de finalidade do i. julgador monocrático, que, em cumprimento de seu dever e do princípio da motivação dos atos administrativos, cuidou simplesmente de fundamentar seu "decisum".

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

No mérito, embora norteados pela delimitação do litígio nas razões de apelo, e evitando transbordar aos contornos da pretensão resistida, e nos limites desta resistência, julgo necessário adentrar em questão de certa forma prejudicial, qual seja a da tributação dos rendimentos das aplicações financeiras efetuadas por cooperativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

9.

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarapu Ltda

É certo, porém, que o faço para afastar o argumento prejudicial da não incidência, e permitir que a “quaestio juris” acerca de sua correta determinação da base de cálculo — se o rendimento bruto ou o rendimento real — possa ser apreciada por si só.

A jurisprudência relativa à tributação das aplicações financeiras pelas cooperativas, caminha no sentido de pacificar-se pela efetiva tributação. Como argumento e fundamento principal, exsurge a indicação de que embora operacionais, não se constituem em atos cooperativos, únicos alheios à incidência tributária.

Este Colegiado pronunciou-se a respeito no Acórdão 101-83.741/92, assim ementado:

“IRPJ - Sociedades Cooperativas - Resultados de Operações Com Não Associados - Ganhos de Capital - Resultado de Aplicações Financeiras - As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto sobre a renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas, denominadas “sobras”. Por outro lado, estão sujeitas à tributação sobre os resultados oriundos de operações, continuadas ou eventuais, praticadas com terceiros e com intuito especulativo de lucro.”

Sem embargo de judiciosas vozes em contrário<sup>1</sup>, invocando a leitura do art. 129 da vetusta Lei 5764/71 — muito mais por sua inadequação do que pelo tempo de sua edição — a

<sup>1</sup> V. Declaração de Voto, Cons. Celso Feitosa, Acórdão 1° CC n° 101-83.741



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarauçu Ltda

questão já encontrou repouso na jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme depreende-se da ementa abaixo transcrita:

EMENTA: Ação de Repetição de Indébito. Cooperativa. Aplicação financeira. Ato não cooperativo sujeito ao imposto de renda. 1. As aplicações financeiras são atos não cooperativos que produzem resultados positivos e estão sujeitos à incidência do imposto de renda. 2. A isenção do imposto de renda das cooperativas decorre da essência dos atos por ela praticados e não da natureza de que elas se revestem. 3. Decreto não pode extravasar a norma legal regulamentada. Isenção se interpreta literalmente e só pode ser concedida por lei. 4. Ação improcedente<sup>2</sup>.

O conceito está correto, pois orienta-se pela interpretação finalística, baseada na axiologia de valorizar e proteger o ato cooperativo, em contraste com os demais atos com terceiros ou eventuais transações não pertencentes àquela definição. Buscou-se o que verdadeiramente a lei quis proteger, inferindo-se por hermenêutica apropriada, a “mens legis”. Ilações, mesmo que amparadas por raciocínio sistemático dos dispositivos legais, os quais reportam-se a atividades específicas de cooperativas, e denotam um aspecto conjuntural do ato legislativo tão-somente, não superam àquelas que buscam a verdadeira razão de existência da norma, i.é, retirar do campo de incidência do tributo somente o ato cooperativo; permissa máxima vênua.

<sup>2</sup> RECURSO ESPECIAL Nº 36.887-1 — PR : Relator: O Sr. Ministro Garcia Vieira



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarapé Ltda

Posto isto, passamos a atacar o reduzido espectro do litígio deste processo, visando alcançar qual o rendimento a ser tributado nas aplicações financeiras, se o rendimento nominal ou o rendimento real, expurgada neste último a correção monetária.

A fim de se alcançar tal solução, deve-se ter em mente, “ab initio”, que o fato gerador do tributo em apreço é a aquisição das disponibilidades jurídica ou econômica de renda, esta entendida como acréscimo patrimonial<sup>3</sup>, e este pelo cômputo de todos os custos e despesas necessárias à percepção daquela ou a manutenção de sua fonte produtora. Só então teríamos a base imponible, pelo acréscimo patrimonial líquido.

De posse desse conceito, busca-se na lei tratamento específico para a apuração da base de cálculo das atividades de cooperativas que não integram o ato cooperativo, haja vista que a base tributável derivada das mesmas, terá que conformar-se ao conceito maior de renda — acréscimo patrimonial líquido.

Diante da interseção contábil entre valores correspondentes à receita não tributável e àquelas tributáveis, buscou o Fisco, através de normas infralegais, equacionar a difícil matemática de justiça fiscal. Iniciou pelo Parecer Normativo CST n° 73/75, o qual tratava da tributação de receitas de atos com terceiros. Assim está redigido o item “6”:

“ 6 - Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por

<sup>3</sup> V. artigo 43, I e II, do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarapu Ltda

ela 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 tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.”

Deflui da leitura do indigitado parecer que excluída a possibilidade de alocação direta de custos — com chances nas operações com terceiros mas beirando o impossível nas aplicações financeiras —, a regra de justiça fiscal seria a proporcionalidade entre receitas tributáveis e não tributáveis. Por este mesmo motivo é que o Parecer Normativo CST n° 33/80, ao tratar da tributação do lucro inflacionário, identificou que a parcela diferível seria aquela determinada proporcionalmente à mesma relação existente entre receitas passíveis de tributação e as receitas totais auferidas<sup>4</sup>.

Exsurge outrossim da leitura que o critério, posto que coerente, não é automaticamente satisfatório quando se trata de aplicações financeiras, pois de difícil identificação os custos, tanto direta quanto indiretamente, envolvidos com a renda auferida nestas aplicações. Não

<sup>4</sup> V. Parecer Normativo CST n° 33/80, item 4.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarapu Ltda

por outra razão que o parecer buscou normatizar tão-somente os atos não cooperativos com terceiros, afirmando que ao lucro operacional serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.

Interessante evolução, entretanto, demonstrou o Parecer Normativo CST n° 04/86, concluindo pela tributação das aplicações financeiras efetuadas pelas cooperativas, e, também, definindo que em caso de saldo devedor de correção monetária, parcela apurada pelo critério da proporcionalidade, poderá ser deduzida como encargo do exercício. Assim estão redigidas as conclusões do referido parecer:

“ 6.1.1 - O resultado positivo das aplicações financeiras deve ser oferecido à tributação englobadamente com os resultados das operações com não associados mediante seu cômputo em separado (it. 4 do PN CST n° 73/75), mesmo em caso de eventual apuração de prejuízo contábil no balanço nas operações com não associados, uma vez que este deverá ser coberto com recursos do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no para'grafo único do artigo 80 da Lei 5764/71.

6.1.2 - Por não haver previsão legal em sentido diverso, aplicar-se-ão as regras dos artigos 95, I, 96, I e 405 do RIR/80, além dos demais dispositivos legais e normas administrativas pertinentes às receitas de aplicações financeiras, podendo o imposto de renda na fonte ser compensado com o imposto devido na declaração de rendimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarauçu Ltda

6.2 - Saldo devedor de correção monetária: Se o saldo da conta de correção monetária for devedor, poderá ser deduzida do resultado tributável uma parcela do mesmo, apurada pelo critério de proporcionalidade, utilizado pelo Parecer Normativo CST n° 33/80, como encargo do exercício, conforme autoriza o art. 347, III, do RIR/80.”

Mais importante do que a assertiva quanto à tributação das aplicações financeiras, matéria por nós já ultrapassada, vislumbro como evolução lógica de raciocínio jurídico-contábil, a permissão do encargo inflacionário, pelo critério da proporcionalidade, critério este uniformemente utilizado pelo Fisco na intrincada tarefa de alocação de custos, diante da diversidade de tributação das receitas auferidas

Aliás, este o verdadeiro cerne do litígio em vias de solução. O expurgo do custo inflacionário.

Em matéria de cunho similar, este Colegiado não ficou imune às indagações que derivaram das utilizações múltiplas de índices a medir o efeito inflacionário nos resultados das empresas. Na doutrina, muito antes, já imperava a tese, de que sem o reconhecimento completo do custo inflacionário, o resultado seria a deturpação do conceito de renda, importando em tributação de patrimônio, ao invés de acréscimo patrimonial líquido, i.é, renda<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> V. Misabel Derzi, “Correção Monetária e Demonstrações Financeiras”, RDT n° 59, p. 124.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarapu Ltda

Esta mesma Colenda Câmara já se pronunciou sobre o tema, no Acórdão 108-01.123/94, com voto da lavra da i. Conselheira Sandra Maria Dias Nunes, do qual extraio o seguinte excerto, verbis:

“Ora, a correção monetária, por expressa determinação legal, deve refletir a desvalorização real da moeda, caso contrário, estará sendo tributada uma renda fictícia. Isso ocorre no caso da empresa possuir patrimônio líquido maior que o ativo permanente e, demais contas sujeitas a correção, onde o não reconhecimento da inflação enseja apuração de menor resultado devedor de correção monetária, que é dedutível para fins de apuração do resultado tributável. Indiretamente, estaria ocorrendo majoração de tributo.”

O somatório dos conceitos destacados acima com a inaplicabilidade do critério da proporcionalidade à alocação de custos para rendimentos de aplicações financeiras, impulsiona para a afirmação de que somente retirando-se a correção monetária destes rendimentos, alcança-se a verdadeira base tributável, em respeito a regras constitucionais de divisão de competência tributária e ao conceito de renda, insculpido no Código Tributário Nacional.

Pondere-se que toda a tentativa de normatizar a apuração de resultados tributáveis nas cooperativas, estampadas nos diversos pareceres citados, buscava justamente tributar renda, da mesma forma que nas demais pessoas jurídicas não cooperativas. Não se pode aceitar, por absurdo, o argumento de que na ausência de dispositivo legal específico, tributa-se todo rendimento nominal, pois estar-se-ia tributando o patrimônio dos cooperados, cuja associação está expressamente protegida pela axiologia constitucional, ex vi do art. 174, § 2º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152  
Recurso n° 108067  
Recorrente: Cooperbarra - Coop. de Consumo Barra Igarapu Ltda

É compreensível que a intrincada tarefa de alocação de custos, sempre entremeadada de incerteza, adicionada ao expurgo da correção monetária, possa provocar certa duplicidade na exclusão de custos, principalmente quando parte da parcela de correção monetária devedora já tenha sido proporcionalmente considerada como encargo do exercício. No caso em apreço isto não se dá, haja visto tratar-se de empresa que pratica tão-somente atos cooperativos, não transacionando com terceiros, e somente reaplicando sobras no mercado financeiro. Esta precisamente a hipótese fática em que com toda a certeza o expurgo da inflação dos rendimentos financeiros é mandatório, em respeito ao conceito de renda. Nos demais casos, mesmo assim, diante da proteção constitucional ao ato cooperativo, e presente a ameaça de tributação de patrimônio dos cooperados, a regra deve ser sempre afastar a tributação indevida, o que somente se alcança com a tributação exclusiva do rendimento real, em contraste com o rendimento nominal.

Assim sendo, por todo o exposto, conheço do recurso, por presentes os pressupostos de apelo, para no mérito dar-lhe provimento.

É o meu voto.

Brasília, 12 de Junho de 1996

  
Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.



## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro OSCAR LAFAIETE DE A. LIMA

Versa a exigência fiscal objeto de *recurso voluntário* aportado nesta 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda, exclusivamente, na tributação de *receitas financeiras* apuradas no curso do ano de 1991.

No curso de ação fiscal levada a efeito pela DRF/BAURU (SP) ficou constatado ter a *COOPERATIVA DE CONSUMO BARRA-IGARAÇU LTDA - COOPERBARRA*, no ano de 1991, dentre outras irregularidades de menor monta, deixado, injustificadamente, de reconhecer (tributar) a receita financeira obtida, correspondente a Cr\$. 1.213.124,00.

Através da Lei nº 5.764, de 16/12/71, definiu o Governo Federal a Política Nacional de Cooperativismo, instituindo, inclusive, o regime jurídico das sociedades cooperativas. O legislador definiu com precisão, no artigo 79 da citada Lei, que: "São atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais."

Nos liames de sua competência, aqui voltada para o estabelecimento de entendimento das normas tributárias, expediu a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, em 30/10/80 (DOU nº 211, de 05/11/80), o PARECER NORMATIVO nº 38/80 que cuidou de deixar clarificados os conceitos e a abrangência emergentes da citada norma (LEI nº 5.764/71). Alerta o citado PN, já na sua ementa, que "**NÃO ESTÃO COBERTOS PELA NÃO-INCIDÊNCIA OS RESULTADOS OBTIDOS POR SOCIEDADES COOPERATIVAS EM OPERAÇÕES DIVERSAS DE ATO COOPERATIVO.**"

Esclarece a *SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL*, através do item 2.1, desse PN, que: "*Em linhas gerais, as cooperativas são definidas como empresas de serviços, criadas para atender às necessidades de seus associados, em que estes exercem, em relação a elas, simultaneamente, o papel de 'sócio' e de 'usuário' ou 'cliente' (princípio da dupla qualidade). Permite a lei que elas adotem por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, ficando sua autorização, controle e fiscalização sujeitos a órgãos governamentais.*"

Assim, está identificado no dispositivo legal que a pretensão do legislador é de aplicar procedimento protecionistas, inclusive e



Processo n° 10825/001.044/93-61  
Acórdão n° 108-03.152

principalmente tributário, à atividade cooperada, isto é, ao ato exclusivamente praticado entre a cooperativa e seus associados e vice-versa. Qualquer outro ato não cooperado, cujo legislador considerou tolerável, inclusive os elencados nos artigos 85, 86 e 88, da Lei n° 5.764/71 (transcritos no artigo 129 e incisos, do RIR/80 - Decreto n° 85.450/80), os quais servem, até, como subsídio ao pleno preenchimento dos objetivos sociais, mas, mesmo assim, sujeitam-se eles a segregação contábil, tributando-se regularmente os resultados positivos obtidos.

No item **2.4 - Atos Incompatíveis com o Regime Cooperativo**, esclarece ainda a CST/SRF, verbis:

*“Tendo a Lei n° 5.764 indicado quais os negócios que, dentro do universo econômico, podem ser exercitados pelas cooperativas, é lícito deduzir que quaisquer outros que elas realizem serão juridicamente incompatíveis com o regime especial que foi estabelecido e, portanto, com o próprio conceito legal dessas entidades.”*

Mesmo estando evidenciado a pertinência da tributação incidente sobre os resultados apurados nas aplicações financeiras, realizadas pelas *Sociedades Cooperativas*, porquanto ato inquestionavelmente não cooperativo, desprovido, por consequência, da proteção legal correspondente à não-incidência tributária, relativa ao **IMPOSTO DE RENDA - Pessoa Jurídica**, mesmo assim, o PN n° CST 38/80, deixou de abordar diretamente o assunto, o fazendo, entretanto, o PARECER NORMATIVO CST n° 04, de 07/11/85 (DOU , de 17/02/86).

Assim prescreve, em síntese, o aludido PN, verbis:

*“EMENTA: O resultado das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, efetuadas por sociedade cooperativas, inclusive as de crédito e as mantenham seção de crédito, não está abrangido pela não incidência de que gozam tais sociedades, ficando sujeito à retenção na fonte ou ao recolhimento antecipado a que aludem os artigos 1° e 2° do Decreto-lei n° 2.027/83, com as alterações introduzidas pelo art. 1°, II, e art. 5° do Decreto n° 2.065/83, bem como à regra geral que rege o imposto de renda das pessoas jurídicas.”*

Iniludivelmente a grande maioria das *Sociedades Cooperativas* vêm rigorosamente dando a Lei n° 5.764/71 a mesma interpretação que



justificou a expedição dos *Pareceres Normativos* supracitados, com a exclusão de algumas que vislumbram, sistematicamente, a possibilidade de obter vantagem correspondente ao não pagamento de tributos, para tanto invocam argumentos os mais estapafúrdios, como o faz a recorrente no presente caso, tentando, em seu exclusivo benefício, levar vantagem polemizando onde não existe legalmente possibilidade para tal.

Constata-se indiscutivelmente o esforço hercúleo da empresa **COOPERATIVA DE CONSUMO BARRA-IGARAÇÚ LTDA - COOPERBARRA**, através de seu Advogado, de colocar por terra a exigência objeto do *Auto de Infração* de fls. 00 a 00, na esfera administrativa, para tanto elaborou minucioso MEMORIAL e realizou eloqüente sustentação oral, porquanto é suficientemente sabedor que no Judiciário reduzidíssimas seriam suas chances de obtenção de êxito nesse pleito, em face de vir o **SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ** decidindo pelo reconhecimento da incidência de tributos sobre as receitas financeiras apuradas pelas *Sociedades Cooperativas*, haja vista que, à toda prova, a Lei nº 5.764/71 não exonerou tais sociedades, como quer o recorrente, da incidência de tributos sobre tais rendimentos ou a maior parte deles.

Ressaltando ter a recorrente transcritos, às fls. do MEMORIAL, decisões contrárias ao retroafirmado, é salutar destacar que todas elas (três) foram proferidas exclusivamente no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, onde se conclui ser um entendimento isolado e nitidamente equivocado, contrário, portanto, ao que vem decidindo os demais tribunais regionais e o STJ. O equívoco que se destaca está amplamente manifestado na Remessa "Ex-Officio" nº 90.04.10474-7-PR, onde o eminente Juiz Relator ARI PARGENDLER foi extremamente infeliz ao reconhecer que, *"muito embora a Lei nº 5.764, de 1971, autorize o entendimento de que o resultado das aplicações feitas por cooperativas está sujeita ao imposto de renda, o Decreto nº 85.450, de 1980, que a regulamentou e tem caracter de norma complementar (C.T.N., art. 100, I), fez por excluí-lo de campo de incidência do tributo"*. É evidente que o Regulamento não tem força suficiente para incluir do campo de incidência tributária resultado apurado pelo Sujeito Passivo, da mesma forma, também não o tem para excluir (art. 99, do C.T.N.). Assim, do decidido é legalmente aproveitável apenas a primeira parte, aquela que reconhece como inquestionável a tributação dos resultados das aplicações feitas por cooperativas, à luz da Lei nº 5.764/71. Do magistério do incontestável mestre HELY LOPES MEIRELES (in *Direito Administrativo Brasileiro*, MALHEIROS, fls. 112/113) pode ser assimilado que: **Regulamento** é ato administrativo geral e normativo, expedido privativamente pelo Chefe do

*Executivo, através de decreto, com o fim de explicar o modo e forma de execução da lei (regulamento de execução) ou prover situações não disciplinadas em lei (regulamento autônomo ou independente). Sendo o regulamento, na hierarquia das normas, ato inferior à lei, não a pode contrariar, nem restringir ou ampliar suas disposições. Só lhe cabe explicar a lei, dentro dos limites por ela traçados*”.

Contudo, fundamental se torna para a matéria ora apreciada, destacar decisórios do **STJ**, através dos quais fica clarificada a legalidade da exigência de tributos sobre a totalidade do resultado das *aplicações financeiras* promovidas pelas *Sociedades Cooperativas*, dessas receitas financeiras não se questionando, nesses decisórios e em qualquer outra que se tenha notícia, a exclusão de qualquer parcela, sob qualquer pretexto. Como ilustração, comporta expor aqui considerações feitas pelo Prof. JOSÉ AFONSO DA SILVA, na sua conceituada obra intitulada CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL POSITIVO, Ed. MALHEIROS, fls. 490, sobre as características e atribuições do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, onde disserta, in verbis: “O que dá característica própria ao STJ são suas atribuições de controle da inteireza positiva, da autoridade e da uniformidade de interpretação da lei federal, consubstanciando-se aí jurisdição de tutela do princípio da incolumidade do Direito objetivo que constitui um valor jurídico - que resume certeza, garantia e ordem -, valor esse que impõe a necessidade de um órgão de cume e um instituto processual para a sua real efetivação no plano processual”.

Dessa forma, cabe destacar Acórdãos do STJ, através dos quais ficará demonstrado a iniludível pertinência da tributação do resultado dos atos não cooperados, no caso *in examine*, aqueles decorrentes de aplicação no mercado especulativo, nas suas diversas vertentes, atividade indiscutivelmente estranha às suas finalidades. Assim, resta citar os Acórdãos Recurso Especial nº 35.843-4 - PR e Recurso Especial nº 36.887-1 - PR, quais sejam:

- **TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COOPERATIVA. APLICAÇÕES DE SOBRAS DE CAIXA NO MERCADO FINANCEIRO. NEGÓCIO JURÍDICO QUE EXTRAPOLA A FINALIDADE BÁSICA DOS ATOS COOPERATIVOS. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. I - A atividade desenvolvida junto ao mercado de risco não é inerente à finalidade a que se destinam as cooperativas. A especulação financeira, como forma de obtenção de crescimento da entidade, não configura ato cooperativo e extrapola dos seus objetivos institucionais. II - As aplicações de sobra de caixa no mercado financeiro, efetuadas pelas cooperativas, por não constituírem negócios jurídicos vinculados**

à finalidade básica dos atos cooperativos, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda. III - Recurso a que se nega provimento. Decisão por maioria. (STJ, Relator Min. Demócrito Reinaldo, 1ª Turma, DJU I 27.06.94, pag. 16.905, Ementa Oficial).

– **AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COOPERATIVA. APLICAÇÃO FINANCEIRA. ATO NÃO-COOPERATIVO SUJEITO AO IMPOSTO DE RENDA.** As aplicações financeiras são atos não-cooperativos que produzem resultados positivos e estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda. A isenção do Imposto de Renda das cooperativas decorre da essência dos atos por ela praticados e não da natureza de que elas se revestem. Decreto não pode extravasar a norma legal regulamentada. Isenção se interpreta literalmente e só pode ser concedida por lei. Ação improcedente. (STJ, Relator Min. Garcia Vieira, 1ª Turma, DJU I 04.10.93, pag. 20.527, Ementa Oficial).

Reputa-se por demais elucidativo a transcrição do voto do eminente *Min. Garcia Vieira*, proferido no *Recurso Especial nº 36.887-1 - PR*, ementa supratranscrita, oriunda do *TFR da 4ª Região*, de teor similar ao citado às fls. 03, onde funcionou como Juiz Relator o também eminente *ARI PARGENDLER*, integrante do *TRF da 4ª Região*, com o qual tenta a recorrente, com sua transcrição no MEMORIAL apresentado, justificar a não incidência de tributos sobre os rendimentos decorrentes de aplicações no mercado de risco financeiro. Define a matéria, na extrema competência Constitucional do **STJ**, o *Min. Garcia Vieira*, nestes termos:

*“As cooperativas praticam atos cooperativos e atos não cooperativos e estes estão sujeitos ao imposto de renda. A Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, em seu artigo 79, define o ato cooperativo como sendo ‘os praticados entre as cooperativas e seus associados, para a consecução dos seus objetivos sociais’. Ora, é evidente que aplicações financeiras não são atos praticados entre as cooperativas e seus associados. São atos praticados com não associados (Lei nº 5.764/71, artigos 85/86) e, nos termos claros do artigo 87 da mencionada norma legal.*

*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 a incidência de tributos.*

*É claro que o lucro obtido pela recorrida com sua aplicações financeiras tinha de ter sido levado à conta do referido fundo e contabilizado em separado para ser calculado o imposto de renda a ser*



*recolhido. E isto também em obediência ao disposto no artigo 111 da mesma Lei n° 5.764/71. Estabelece este dispositivo legal:*

*Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta lei.*

*Não há menor dúvida. O resultado obtido pela autora com suas aplicações financeiras são atos não cooperados, praticados com não associados e que se incluem nas operações previstas pelos artigos 85, 86 e 88 da referida lei definidora da política nacional de cooperativismo. Não podem eles, de forma alguma, serem considerados como atos cooperados (artigo 79). São eles praticados com não associados e estranho aos objetivos sociais das cooperativas. O próprio voto condutor do venerando acórdão recorrido reconheceu que:*

*‘O privilégio fiscal que trata a Lei n° 5.764, de 1971, conferiu às cooperativas decorre da natureza destas, entidades que não visam lucro. Sempre que eles vierem a praticar atos não cooperativos, estão sujeitas ao imposto de renda. Nessa linha, salvo melhor entendimento, não há justificativa para que o resultado de suas aplicações financeiras fiquem fora da incidência desse tributos’.*

*Mas, equivocadamente, acrescentou o digno e inteligente subscritor do voto vencedor que o Decreto n° 85.450/80 adotou interpretação diversa em seu artigo 129, favorável ao contribuinte.*

*Ora, isenção só pode ser concedida por lei e não por Decreto (artigo 176 do C.T.N.) e decreto regulamentador não pode ir além do que diz a lei por ele regulamentada (artigo 99 do C.T.N.). No caso, entendo que isso não ocorreu porque o citado decreto está em harmonia com a Lei n° 5.764/71. Quando o legislador no artigo 129 do Regulamento (Decreto n° 85.450/80), diz que as cooperativas pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos obtidos com operações praticadas com seus associados ou com outras cooperativas. É claro que com este dispositivo legal, não pretende o legislador conceder isenção tributária aos resultados obtidos pelas cooperativas com aplicações financeiras. Dou provimento ao recurso para reformar o venerando arresto hostilizado e inverter as penas da sucumbência.”*

Assim, está caracterizado, indiscutivelmente, não ser ato cooperado o resultado financeiro (LUCRO) decorrente da utilização do mercado financeiro, na conformidade do artigo 79, da Lei n° 5.764/71. No mais, não comporta ser invocado o artigo 111, da mencionado Lei, base legal do artigo 129, do RIR/80 - Decreto n° 85.450/80, como justificador da não incidência tributária da receita financeira obtida pela Sociedades



*Cooperativas*, porquanto inexistente no artigo 111, combinado com os artigos 85, 86 e 88, qualquer elemento vinculatório com a receita financeira, no que tange à sua tributação ou não. Ora, o artigo 79, da Lei nº 5.764/71 quando define ato cooperado limita compulsoriamente o benefício da não incidência tributária apenas aos atos cooperados, ai já excluindo qualquer outro. Se está bastante clarificado que resultado financeiro não é ato cooperado, sobre eles não recairão os benefícios "isentivos" propiciados pela citada Lei, o que fica evidenciado. No que se refere aos artigos 85, 86 e 88 (artigo 129, incisos I, II, e III, do RIR/80 - Decreto nº 85.450/80), ressalte-se mais uma vez a inexistência de qualquer vinculação deles com o resultado decorrente de ato não cooperado, correspondente a ganhos obtidos no mercado financeiro, representam eles um elenco de atividade que têm um aproximada similitude com o objetivo da atividade cooperada, mas, mesmo assim, o legislador insiste em deixar assente, antevendo conflitos de interpretação, que também aquelas operações, apesar da semelhança com a atividade fim, terão seus resultados tributados.

Inclusive o "caput" do artigo 129, do Decreto nº 85.450/80 é uma invencionice do Executivo, porquanto não deriva de nenhuma norma superior, servindo apenas como albergador dos artigos 85, 86 e 88, da Lei nº 5.764/71, sendo extremamente mal posto no RIR/80, principalmente quando define o "pagamento de tributo unicamente sobre resultados positivos das operações ...". Ora, a palavra "positivo" está em excesso, haja vista que a tributação do Imposto de Renda jamais incidiria sobre resultado "negativo".

Outrossim, vale esclarecer que a expressão "resultado positivo" é um anacronismo derivado da Decreto-lei nº 59/66, que foi transposto para o artigo 111, da Lei nº 5.764/71 e desde para o artigo 129, do Decreto nº 85.450/80. Contudo, tal expressão não tem qualquer vinculação com o resultado do ato não cooperado correspondente a ganho obtido pela *Sociedade Cooperativa* no mercado financeiro, sendo de uso apenas quando se trata de tributar o resultado das operações que constam elencadas, repita-se a exaustão, nos artigos 85, 86 e 88, da Lei nº 5.764/71 (artigo 129, do RIR/80). A tributação dos ganhos financeiros, nas *Sociedades Cooperativas*, está adstrita às normas inerentes às demais *Pessoas Jurídicas* desprovidas de benefícios de não-incidência tributária.

Sobre essa particularidade, alertava a CST/SRF, já em 15/10/1973, através do PARECER NORMATIVO Nº 155 (DOU, de 05/11/73), o seguinte:

.....

*“7. Da análise sistemática desses dispositivos, tem-se que o campo de incidência corresponde às atividades inerentes a esse tipo societário.*

*8. O que exorbita desse campo é tributável, como se infere dos artigos supra transcritos, em todos os quais se verificam descaracterizações das atividades normais das cooperativas: ou porque adquiram produtos de não associados (art. 85), ou porque forneçam bens ou serviços, que deveriam destinar-se aos associados, a pessoas que não se revestem dessa condição (art. 86), ou porque participam de outras sociedades, não cooperativas (art. 88).*

*9. Essas operações, vê-se, são excepcionais e condicionadas pela lei à verificação de certos pressupostos, presentes os quais, a cooperativa terá a faculdade de praticá-las. Além de a cooperativa ter que atender a essas condições, estabelece o retro transcrito art. 111 que os resultados por elas produzidos são tributáveis.*

*10. Fica, assim, bem definido o campo da não incidência, compreensivo das atividades próprias das cooperativas, e não daquelas que, ainda, quando exigidas por determinadas circunstâncias, não se insiram estritamente entre aquelas.*

*11. Ora, a questão posta situa-se no campo de receitas que nada têm com as atividades próprias de uma cooperativa; se abstraída a licitude das operações, que não cabe aqui apreciar a atividade refoge totalmente aos objetivos propostos, promovendo-se a realização de outras receitas, a incidência do imposto de renda é normal, como ocorre em relação às receitas auferidas por qualquer tipo societário.”*

Portanto, estando aqui repetidamente demonstrado a caracterização como ato não cooperativo o resultado obtido nas aplicações financeiras das *Sociedades Cooperativas*, e inexistindo previsão legal que defina esse resultado como beneficiado de isenção (não incidência) da tributação do Imposto de Renda (art. 111, inciso II, do C.T.N.), é evidente que o tratamento a ser dispensado a esse tipo societário será idêntico àquele das demais sociedades, entrando na vala comum dos demais contribuintes do IRPJ, ou seja, submetendo às regras dos artigos 95, inciso I, 96, inciso I, 156 e 405, do RIR/80 - Decreto n° 85.450/80.



As conclusões esposadas pelo PARECER NORMATIVO CST Nº 04, de 14 de fevereiro de 1986 (DOU de 17/02/86), nesse sentido se manifestava, qual seja, in verbis:

*“6.1 - Aplicações financeiras*

*6.1.1 - O resultado positivo das aplicações financeiras deve ser oferecido à tributação englobadamente com os resultados das operações com não associados mediante seu cômputo em separado (it. 4 do PN CST nº 73/75), mesmo em caso de eventual apuração de prejuízo contábil no balanço nas operações com associados, uma vez que este deverá ser coberto com recursos do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos ressalvada a opção prevista no parágrafo único do art. 80 da Lei nº 5.764/71.*

*6.1.2 - Por não haver previsão legal em sentido diverso, aplicar-se-ão as regras dos artigos 95, I, 96, I e 405 do RIR/80, além dos demais dispositivos legais e normas administrativas pertinentes às receitas de aplicações financeiras, podendo o imposto de renda na fonte ser compensado com o imposto devido na declaração de rendimentos.”*

Ademais, da análise dos termos do *MEMORIAL* apresentado pela recorrente, fica evidenciado o interesse manifesto de desvirtuar a realidade dos fatos, principalmente quanto tenta induzir que a tributação das receitas financeiras, nas *Sociedades Cooperativas*, se dá, como no caso vertente, por *analogia*, com base no artigo 111, da Lei nº 5.764/71 (art. 129, do RIR/80), quando esta evidenciado que isso não ocorre. Ora, inexistindo norma legal específica excluindo da incidência tributária do *IRPJ* o resultado positivo, na sua totalidade, considerando-se este a diferença entre o valor aplicado e o valor resgatado, das aplicação financeiras das *Sociedades Cooperativas*, a legislação aplicável seria, como o foi, o artigo 2º, do Decreto-lei nº 2.394/87 e o artigo 51, da Lei nº 7.799/89.

O recorrente comete o absurdo quando afirma, às fls. 13, do dito *MEMORIAL*, que, ao excluir a *Correção Monetária* do resultado obtido com aplicações financeiras, no curso do ano de 1992, o fez “*segundo a orientação deste E. Conselho, porém observando estritamente a regra disposta na lei de regência (art. 111 da Lei nº 5.764/71 e art. 129, do RIR/80), cujo comando é no sentido de tributar unicamente os resultados*”

**positivos, dentre os quais não se insere a correção monetária**". Inexiste no *Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda* qualquer decisão nesse sentido, pelo contrário. Muito menos o artigo 111, da Lei nº 5.764/71 e o artigo 129, do RIR/80, se propõem a tal finalidade. Enfim, tudo isso não passa de uma tentativa de engodo do contribuinte, porquanto se houvesse de ser excluída a correção monetária das receitas financeiras, teria ela de ser excluída, também, dos demais componentes contábeis da Pessoa Jurídica, sob pena de ocasionar o fato um inaceitável desequilíbrio na balança contábil. Reprise-se que tais normas legais nada têm a ver com a tributação das receitas financeiras das *Sociedades Cooperativas*.

Consta, ainda, ter a *COOPERATIVA DE CONSUMO BARRA-IGARAÇÚ LTDA - COOPERBARRA*, no ano de 1992, apurado, como consta de sua Declaração do IRPJ (fls. 38), despesa financeira de Cr\$. 398.768,00, da qual não manifestou a empresa desejo de excluir, como o faz com a receita financeira, na apuração do resultado tributável do período. Inclusive, especificamente sobre o fato, decidiu este 1º CC (Ac. 101-87.601/94 - DOU de 19/10/95) nestes termos, in verbis: "*que os ganhos auferidos pelas sociedades cooperativas em razão de aplicações de recursos no mercado financeiro, devem ser compensados com gastos da mesma natureza. Tributa-se, portanto, o resultado positivo alcançado.*" Diante da incoerência é possível constatar ser do interesse da recorrente apenas exonerar-se da obrigação em tela, independentemente de existir ou não consistência lógica na sua argumentação.

Comporta também ser destacado, a alegativa da recorrente, às fls. 9, do MEMORIAL, onde resta afirmado que "*não há nenhum dispositivo que autorize a tributação de juros e ganhos reais decorrentes de aplicações financeiras de cooperativas*". Mesmo assim, ressalte-se, a empresa, demonstrando espírito filantrópico, os reconhece e recolhe o tributo decorrente, o que não deixa de ser extremamente louvável. Entretanto, o mais provável é que tenha feito o recolhimento do *Imposto de Renda*, correspondente aos juros/ganhos reais, em face de saber ser mesmo devedor do tributo incidente sobre toda a receita financeira obtida no ano de 1992. O dispositivo legal que determina a tributação foi citado anteriormente, não havendo, isto sim, com certeza, é dispositivo que exclua da incidência do *Imposto de Renda* a receita financeira apurado pelas *Sociedades Cooperativas*.

Jamais poderia o Governo Federal instituir instrumento isentivo da atividade especulativa que vissem as *Sociedades Cooperativas* a realizarem junto ao mercado financeiro, porquanto os objetivos constantes da Lei nº 5.764/71, que introduziu a Política Nacional do

Processo nº 10825/001.044/93-61  
Acórdão nº 108-03.152

Cooperativismo, estariam sendo vilipendiados, por não estar entre seus objetivos sociais a obtenção do lucro pelo lucro, mas sim o incremento de negócios entre pequenos produtores, ciosos de uma estrutura empresarial que fosse um veículo facilitador no escoamento da produção. Urge salientar que, de conformidade com o artigo 146, inciso III, letra "b", da CF/88, cabe a Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: *"adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas"*. Assim, querer excluir da tributação do *Imposto de Renda* os ganhos financeiros obtidos pela questionada Cooperativa, inexistindo qualquer base legal para tal, é inaceitável.

Caberia, isto sim, à direção da *Sociedade Cooperativa* exercer boa administração, voltada exclusivamente para seus objetivos operacionais, para que não fosse compelida a optar pela aplicação dos seus recursos no mercado financeiro, em razão de saber que sobre o resultado dali decorrente incidiria, inevitavelmente, *Imposto de Renda*, como ocorreria com qualquer outra PESSOA JURÍDICA, haja vista não fazer a lei, neste caso, qualquer distinção.

Não é despiciendo aduzir que em momento algum teve a recorrente tributada, por *analogia*, a receita financeira que apurou no ano de 1992. O foi porque a regra geral é essa, porquanto inexistente norma que exclua tal receita, mesmo obtida por *Sociedade Cooperativa*, da tributação do *Imposto de Renda*. O contribuinte inclusive sugere que poderia lhe ser dado, por *analogia*, o mesmo tratamento dispensado às pessoas jurídicas isentas ou imunes, citando para tal o inciso III, do artigo 2º, da Lei nº 2.394/87. Neste caso reconhece o contribuinte, efetivamente, não ser a *Sociedade Cooperativa* contemplada com ISENÇÃO do IRPJ, como anteriormente já o fizera a CST/SRF pelo PN nº 04/86 (item 2.1), cabendo apenas a exclusão da incidência do tributo o resultado exclusivo da atividade cooperada (*ato cooperativo - art. 79, da Lei nº 5.764/71*), fato aqui já exaustivamente destacado. Vale esclarecer, por fim, que a outorga de isenção, na forma do artigo 111, do C.T.N., somente se dá por disposição expressa (norma legal), onde esteja exposto literalmente o benefício isentivo.

Finalizando, merece louvação a decisão do Julgador monocrático, apesar das infundadas críticas promovidas pelo recorrente, considerando que ao Julgador administrativo *ad quem* compete exclusivamente verificar a legalidade do ato administrativo, correspondendo este, no caso, ao lançamento fiscal objeto do *Auto de Infração* de fls. 01 a 08, o qual foi realizado resguardando-se rigorosamente o princípio da



reserva legal. O pretensão do recorrente de excluir a *Correção Monetária* das receita financeiras apuradas, no curso do ano de 1992, poderia ser considerado apenas um desvario, porquanto a adoção do procedimento seria tarefa para a exclusiva competência do *Poder Legislativo*, considerando, na conformidade da legislação fiscal vigente, falecer aos Julgadores, em ambas as instâncias, instrumento legal para viabilizar o desejo do contribuinte.

### **CONCLUSÃO:**

a) O Lei nº 5.764/71 (instituidora da *Política Nacional do Cooperativismo*), define o que é ato cooperativo (art. 79) e defere ao resultado deste o benefício da não incidência do ***Imposto de Renda - PESSOA JURÍDICA***;

b) O resultado financeiro obtido pelas *Sociedades Cooperativas* não estão abrangidos pelo conceito de *ato cooperativo*. (PARECERES NORMATIVOS CST/SRF nº 155/73, nº 33/80, nº 38/80 e nº 04/86. VIDE ***STJ - Recurso Especial N° 36.887-1 -- PR. "Sempre que elas vierem a praticar atos não cooperativos. estão sujeitos ao imposto de renda. Nessa linha, salvo melhor entendimento, não há justificativa para que o resultado de suas aplicações financeiras fiquem fora da incidência desse tributo". Min. Garcia Vieira - RELATOR***); Nessa mesma linha foi proferida decisão no Recurso Especial nº 58.265-SP, DJU 1 25/03/96, p. 8.544, que afirma: "***Tributário. Cooperativa. Aplicação Financeira. Rendimentos tributados. É considerado como rendimento tributável o resultado positivo obtido pela cooperativas decorrente de aplicações financeiras. Recurso provido***". Íntegra do voto do Ministro Humberto Gomes de Barros: "***Sr. Presidente, ouvi com muita atenção ao debate. Impressionaram-se muito as razões do Ministro Milton Luiz Pereira, mas o fenômeno que ocorreu com as cooperativas também ocorreu com os salários. Investir no mercado de capitais era a única forma ao alcance do cidadão comum, ou das pessoas que dispunham de numerário, se defenderem da inflação. Justa ou injustamente, o investimento no mercado de capitais foi taxado pelo imposto de renda. Tanto quanto o capital de giro das cooperativas, os salários o foram. E não poderia entender que esse tributo não incida sobre as cooperativas se não possa afastá-los quando eles incidiram sobre aqueles investimentos feitos apenas para manter o valor aquisitivo dos salários***".

c) Inexiste previsão legal que autorize as *Sociedades Cooperativas* excluïrem da tributação do *IRPJ* parte do rendimento apurado com



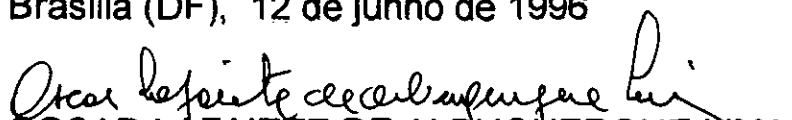
aplicações no mercado financeiro, sob o pretexto de tratar-se, a exclusão, de Correção Monetária (artigo 111, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66);

**d)** Inquestionavelmente a inexistência de norma nesse sentido é deliberada, considerando houvesse o Governo editado medida nesse sentido seria ela a própria negação da *Política Nacional do Cooperativismo*, porquanto o procedimento ensejaria em manifesto incentivo na busca ao mercado financeiro, em absurdo detrimento aos interesses sociais, objetivo maior do cooperativismo;

**e)** Por derradeiro, permitir que a *COOPERATIVA DE CONSUMO BARRA-IGUAÇÚ LTDA - COOPERBARRA* adote o procedimento que avoca, se estaria vilipendiando princípios básicos insculpidos na Carta Constitucional de 1988, cujo propósito precípua está em amparar o interesse da ordem jurídica, corolário do Estado democrático de direito, cabendo a administração pública preservar o império da legalidade e da justiça. O privilégio que pretende dita Pessoa Jurídica fere de morte o *caput* do artigo 5º e o inciso II, do artigo 150, da CF/88, merecendo, em decorrência, ser consignado o magistério de JOSÉ CELSO DE MELLO FILHO, para quem *"A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz exigência destinada aos Poderes Executivos e Judiciários, que, na aplicação da norma legal, não poderão utilizar critérios discriminatórios. O objetivo da regra da isonomia é extinguir privilégios"*.

À vista do exposto, ousou dissentir da maioria, votando no sentido de negar provimento ao *recurso voluntário* interposto.

Brasília (DF), 12 de junho de 1996

  
OSCAR LAFAIETE DE ALBUQUERQUE LIMA