



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10825-001282/94-21
Recurso nº. : 117.319
Matéria : IRPJ - EX.: 1992
Recorrente : UNIMED DE AVARÉ - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 11 de novembro de 1998
Acórdão nº. : 107-05.417

IRPJ — ATOS MERCANTIS PRATICADOS COM NÃO COOPERADOS - DEMONSTRAÇÃO. A tributação do lucro auferido pelas sociedades cooperativas, provenientes das transações comerciais efetuadas com não cooperados, deve ser apurada conforme dispõem as normas contidas nos PNs 155/73 e 73/75, devendo constar dos autos todas as cópias dos registros contábeis, com o fulcro de demonstrar, de forma cristalina, a base de cálculo do imposto apurado pelo Fisco. À falta destes demonstrativos torna-se insubsistente o lançamento, porque inserto e inseguro.

IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - APLICAÇÕES FINANCEIRAS
- Será considerado tributável o rendimento líquido auferido nas aplicações financeiras, assim entendido, as receitas financeiras deduzidas dos custos a ela inerentes e não a receita financeira total.

Recurso provido

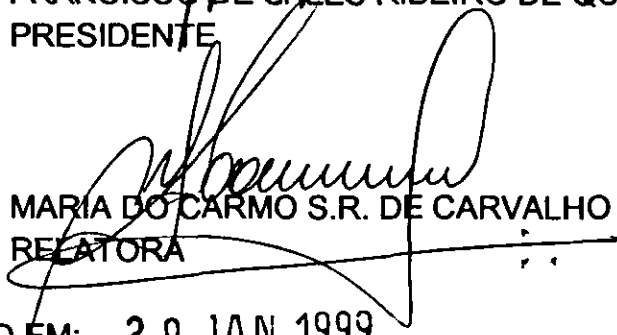
Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED DE AVARÉ - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO,

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

Processo nº. : 10825-001282/94-21
Acórdão nº. : 107-05.417



FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE



MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 29 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº. : 10825-001282/94-21
Acórdão nº. : 107-05.417

Recurso nº. : 117.319
Recorrente : UNIMED DE AVARÉ - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

RELATÓRIO

UNIMED DE AVARÉ - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, qualificada nos autos do presente processo, ingressa, tempestivamente, com recurso voluntário neste Egrégio Conselho de Contribuintes, contra decisão prolatada pela Autoridade Julgadora de primeiro grau, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 01.

Refere-se ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica sobre as transações efetuadas com pessoas não cooperadas, conforme termo de descrição dos fatos e enquadramento legal - fls. 02 dos autos que assim dispôs:

**" LUCRO REAL
AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES
RESULTADOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS.**

Exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados - conceituados como atos não cooperativos - assim entendidas inclusive as receitas de aplicações financeiras, as taxas de inscrição e manutenção, não relacionadas a prestação efetiva de serviços e as receitas de corretagem de seguros, conforme enquadramento legal abaixo e Pareceres Normativos CST n.ºs 73/75, 33/78, 33/80, 38/80 e 04/86, conforme demonstra-se: ..."

Os documentos constantes dos autos, que integram o procedimento fiscal constituem-se do auto de infração; do termo de início de fiscalização e a cópia da DIRPJ. O Auto de infração discrimina as operações realizadas com cooperados e não cooperados referentes aos exercícios de 1990; 1991 e 1992 e tributa a parcela referente aos atos considerados praticados com não cooperados. Nada mais.

Processo nº. : 10825-001282/94-21
Acórdão nº. : 107-05.417

Na impugnação, o contribuinte insurge-se contra o lançamento aduzindo que, por tratar-se de uma empresa cooperativa, os atos por ela praticados são, em sua maioria, com seus associados.

Que as operações efetuadas no mercado financeiro são operações de gestão administrativa e que as mesmas salvaguardaram as sobras obtidas com os atos cooperados, através dos rendimentos obtidos, que são, em verdade, a correção da moeda que, à época, sofria constantes desvalorizações corroídas pela inflação.

Que, por tratar-se de uma sociedade cooperativa, jamais infringiu as determinações contidas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71.

Ao final, requer o cancelamento do lançamento impugnado.

Transcreve, com o fulcro de embasar os arrazoados citados na peça impugnativa, jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos da 5ª Turma e apresenta, por cópia, julgados do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Decidindo a lide a Autoridade "a quo" julgou parcialmente procedente o lançamento, para reduzir a multa de ofício e excluir do crédito tributário os efeitos da TRD lançada como juros de mora no período antecedente a Agosto de 1991.

Cientificado desta decisão, apresentou recurso voluntário, perseverando nas razões impugnativas.

É o Relatório.



Processo nº. : 10825-001282/94-21
Acórdão nº. : 107-05.417

VOTO

CONSELHEIRA - MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO - Relatora

O artigo 129 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 85.450/80, transcreve o entendimento contido nos artigos 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71, os quais tratam da isenção concedida às sociedades cooperativas, cujo teor transcrevo:

“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: (grifei)

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;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente.”

Verifica-se, nos termos da legislação retromencionada, que o inciso II contempla a tributação das aplicações financeiras, objeto da tributação impugnada e recorrida, porque trata do fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais.

Processo nº. : 10825-001282/94-21
Acórdão nº. : 107-05.417

Sendo certo que somente a lei é que pode ditar as regras a respeito das espécies tributárias que devem ser objeto do procedimento concessivo de isenção e que a Lei nº 5.764/71, através dos artigos 86 e 111, determinou que seria tributado o fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais, é mais do que certo a tributação das aplicações financeiras.

Porém, o que se tributa é o resultado positivo obtido nas aplicações financeiras e não a receita financeira como quer o Fisco.

Nos autos do presente processo entendo ser incorreta a tributação, tanto das receitas financeiras, como também de todo o lançamento do IRPJ.

Primeiro, porque não é possível identificar, nos autos, qual foi a parcela tributada das receitas financeiras. O Fisco não demonstrou, de forma transparente, quais as quantias que deixaram de ser ofertadas à tributação. Deveria, além de apontar no demonstrativo efetuado, que faz parte integrante do auto de infração, apensar as cópias dos Livros Diário e Razão, demonstrando a efetiva escrituração dos lançamentos glosados.

Além do que, o lançamento não está efetuado conforme dispõem os PNs n.ºs 155/73 e 73/75. Este último, no item "3", determina o procedimento a ser adotado quando verificado, pelo Fisco, que a cooperativa apresenta transações comerciais com não cooperados.

Quanto as receitas financeiras, analisando-se os dados constantes do lançamento e comparando-os com os contidos nas Declarações de Rendimentos documentos acostados aos autos às fls.10/39, verifica-se que os valores constantes do auto de infração não correspondem com aos valores contidos nas Declarações de Rendimentos.

Julgando matéria idêntica, o Ilustre Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, relator do recurso nº 108.067, também entendeu que deveria ser provido o recurso interposto pelas razões a seguir transcritas:

" 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.

Processo nº. : 10825-001282/94-21
Acórdão nº. : 107-05.417

É certo porém que o faço para afastar o argumento prejudicial da não incidência, e permitir que a “questio 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 – Ganho 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.”

Em embargo de judiciosas vozes em contrário ¹, invocando a leitura do art. 129 da vetusta Lei 5.764/71, muito mais por sua inadequação do que pelo tempo de sua edição a questão já encontrou repouso na jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme depreende-se da ementa abaixo transcrita:

EMENTA: A 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

¹ V. Declaração de Voto Cons. Celso Feitosa, Acórdão 1º C.C. nº 101-83.741

Processo nº. : 10825-001282/94-21
Acórdão nº. : 107-05.417

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 improcedente²

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.

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 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 patrimonial³, 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

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

³ V. artigo 43, I e II do CTN.

Processo nº. : 10825-001282/94-21
Acórdão nº. : 107-05.417

Normativo CST nº 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 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. Consequentemente, 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 nº 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 auferidas⁴.

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 por outra razão que o parecer buscou normatizar tão-somente os atos não cooperativos com terceiros,

⁴ V. Parecer Normativo CST nº 33/80, item 4.

Processo nº. : 10825-001282/94-21
Acórdão nº. : 107-05.417

afirmando que ao lucro operacional serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.

Interessante evolução, entretanto, demonstrou o Parecer Normativo CST nº 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 nº 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 parágrafo único do artigo 80 da Lei 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.

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 nº 33/80, como encargo do exercício, conforme autoriza o artigo 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

Processo nº. : 10825-001282/94-21
Acórdão nº. : 107-05.417

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.e, renda ⁵.

Esta mesma Colenda Câmara já se pronunciou sobre o tema, no Acórdão nº 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 do tributo.”

O somatório do conceito destacado 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

⁵ V. Mizabel Derzi, “Correção Monetária e Demonstrações Financeiras”, RDT nº 59, p. 124.

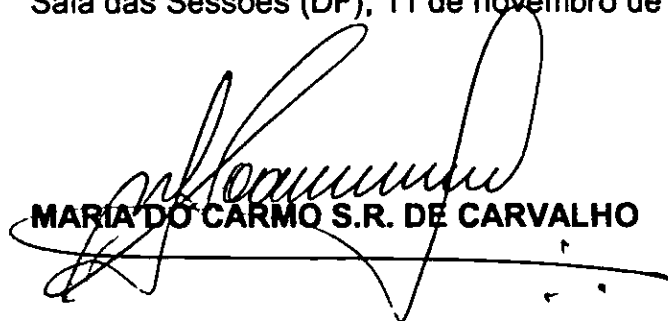
Processo nº. : 10825-001282/94-21
Acórdão nº. : 107-05.417

argumento de que na ausência de dispositivo legal específico, tributa-se todo rendimento nominal, pois estar-se-ia tributando o patrimônio dos coopeerados, cuja associação está expressamente protegida pela axiologia constitucional, ex vi do art. 174, § 2º."

No presente caso, trata-se de uma cooperativa que pratica atos comerciais com associados. Atos praticados com não associados, não foram devidamente equacionados pelo Fisco, o que deixa, ao meu sentir, uma dúvida sobre ser correto o lançamento.

Pelas considerações expostas, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para considerar devido o resultado líquido das aplicações financeiras, conforme apontado pelo contribuinte.

Sala das Sessões (DF), 11 de novembro de 1998.


MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO