



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Recurso nº : 127.027
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1996 a 2000
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA CASCAVEL LTDA.- COOPAVEL
Recorrida : DRJ-FOZ DO IGUAÇU/PR
Sessão de : 20 de setembro de 2001
Acórdão nº : 103-20.723

SOCIEDADES COOPERATIVAS - Pagarão o IRPJ sobre os resultados positivos das operações estranhas à sua finalidade, aí incluídos o fornecimento de bens e serviços a não associados (RIR/94, art. 219, "caput" e seu inciso II).

APLICAÇÕES FINANCEIRAS - São tributáveis os resultados líquidos auferidos, assim entendidos os rendimentos de aplicações financeiras obtidos na proporção que as receitas dos atos não cooperativos representarem na receita total da empresa.

CSLL - São dedutíveis da base de cálculo os resultados da correção monetária complementar da diferença IPC/BTNF/90.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso voluntário interposto por COOPERATIVA AGROPECUÁRIA CASCAVEL LTDA. - COOPAVEL

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para excluir da tributação parcela de receitas de aplicações financeiras correspondente à proporção existente entre as receitas oriundas de atos cooperados e não cooperados; adequar a exigência da Contribuição Social ao decidido em relação ao IRPJ, expurgada mais a correspondente parcela de diferença de correção monetária IPC x BTNF de 1990; vencidos os Conselheiros Neicyr de Almeida e Cândido Rodrigues Neuber que negaram provimento em relação aos itens aplicações financeiras e Contribuição Social, bem como a Conselheira Mary Elbe Gomes Queiroz que negou provimento apenas quanto à Contribuição Social, os quais admitiram apenas o expurgo da diferença IPC x BTNF relativa a Contribuição Social, o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber apresentará declaração de voto nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A recorrente foi defendida pela Dra. Leliana Maria Rolim de Ponte Vieira, inscrição OAB/DF nº 12.051. O julgamento também foi

127.027*MSR*05/12/01



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

acompanhado pelo Dr. Paulo Chemin, inscrição OAB/PR nº 19.379 e Dr. Niberto Rafael Vanzo, inscrição OAB/PR nº 13.319-A.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


PASCHOAL RAUCCI
RELATOR

FORMALIZADO EM : **27 AGO 2002**

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

Recurso nº : 127.027
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA CASCAVEL LTDA.- COOPAVEL

RELATÓRIO

1. Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 581, em ação fiscal compreendendo os anos-calendário de 1995 a 1999, foram apuradas as seguintes irregularidades, referentes ao IRPJ :

1.1 foram reduzidos os valores de operações com não associados, que foram transferidos para as operações com associados;

1.2 na determinação dos resultados para aplicação do percentual de associados e não associados foram excluídos os resultados das aplicações financeiras e o resultado não operacional, para a obtenção do resultado operacional da cooperativa.

2. Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, devem ser observados os mesmos critérios adotados para o IRPJ, acrescidos dos seguintes fatores, relativos à correção monetária complementar da diferença IPC/BTNF/90, de que trata a Lei nº 8200/91 e o Decreto nº 332/91, arts. 39 e 41, § 2º e IN/SRF nº 96/93, art. 16:

2.1 o resultado da correção monetária IPC/BTNF não influirá na base de cálculo da Contribuição Social;

2-2 o valor correspondente à base de qualquer título relativo à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF, dos bens integrantes do ativo no ano-calendário 1990, computado em conta de resultado, deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da contribuição social.

3. Em decorrência, foram lavrados os seguintes autos de infração, constituindo os seguintes créditos tributários (fls. 596 e 602):

<u>Discriminação</u>	<u>IRPJ</u>	<u>CSLL</u>
Tributo/Contribuição	R\$ 732.063,56	R\$ 253.903,88
Juros de Mora	R\$ 398.228,92	R\$ 133.249,03
Multa de Ofício(75%)	R\$ 549.047,64	R\$ 190.427,87
Totais	R\$ 1.679.339,22	R\$ 577.580,78



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

4. As autuações foram lavradas em 27/11/2000 e a impugnação interposta foi apresentada em 22/12/2000 (fls. 609/651), iniciando com um sumário dos fatos submetidos à tributação, a saber :

- 1) Divergência na determinação dos percentuais de operações realizadas com associados e com terceiros elaborados pela Cooperativa e pela Fiscalização;
- 2) Tributação integral das receitas brutas provenientes de aplicações financeiras;
- 3) Tributação integral do resultado não operacional.

5. Alega-se na impugnação que as autuações contestadas decorrem de *"meras presunções extraídas de conclusões vagas e hipotéticas"*, pois a exigência fiscal *"sequer veio a ter sua materialidade provada nos presentes autos, mas simplesmente presumida, resultante de circunstâncias indiciárias, que jamais poderiam confirmar qualquer irregularidade"* (fls. 611, "in limine").

6. O então impugnante se alonga na tese da presunção, mencionando e transcrevendo trechos de diversos juristas sobre o tema, inclusive reproduzindo ementas de decisões que repudiam o lançamento presuntivo (fls. 618/619).

7. A seguir o defendente investe contra o mérito da autuação, a qual violaria o princípio da legalidade, em face do que dispõe o art. 111 da Lei nº 5864/71, que instituiu o regime jurídico da cooperativa, "in verbis" :

" Art. 111 - Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta lei. "

8. Com base nos artigos mencionados no dispositivo supra transcrito, o impugnante, ora recorrente, alega " que inexistente qualquer determinação de incidência de IRPJ e/ou contribuição social sobre o lucro para as empresas cooperativas ", pois o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

sistema tributário é fechado, não admitindo "interpretações" que ensejam a ampliação do número de contribuintes (fls. 619, "in fine").

9. Reportando-se ao art. 150 e seu inciso I, da Constituição Federal, reitera a inexistência de legislação que disponha sobre o pagamento de IRPJ e da CSLL, incidentes sobre aplicações financeiras efetuadas por sociedades cooperativas, conforme decisão judicial reproduzida em parte, e que teria sido publicada no DJU2, de 12/03/97, pág. 14086 (fls. 620/621).

10. Novamente invocando a Lei nº 5764/71, reitera que as cooperativas são sociedades de pessoas sem fins lucrativos (arts. 3º e 4º) e que os arts. 85 e 86 da mesma lei autorizam as cooperativas a operarem com não associados, havendo contabilização em separado das operações realizadas com associados e não sócios, atendendo os requisitos da parte final do art. 87.

11. Aduz o defendente os seguintes argumentos:

" Mas, cabe-nos ressaltar que todas as operações realizadas pela cooperativa visam proveito comum de seus associados e são realizadas com o fim de atender o seu objetivo social. Assim, não no é permitido identificar quais foram as aplicações financeiras decorrentes de operações com sócios e quais as decorrentes de operações realizadas com não sócios".

12. Alegando que as aplicações financeiras são ato cooperativo, o ora recorrente acrescenta que os valores disponíveis não podem ficar retidos na empresa, o que caracterizaria a má gestão dos recursos, frente à desvalorização da moeda nacional, podendo levar a sociedade a um processo de liquidação.

13. Afirmando que a jurisprudência perfilha a mesma tese do contestante, transcreve ementa dos Acórdãos nº 105-12.647 e 12.805, do Primeiro Conselho de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

Contribuintes, nos quais se admite a tributação " na proporção que as receitas dos atos não cooperativos representar da receita bruta total da empresa" (fls. 623/624).

14. Discorrendo longamente sobre o conceito de lucro e reproduzindo trechos de diversos juristas, a propósito do tema, a defendente alega que a autuação questionada deixou de incidir sobre o ganho líquido, isto é, a soma de ingressos abatida pelas saídas, ou seja, não foram consideradas as deduções de " correção monetária bem como as despesas da mesma espécie e natureza em cada período considerado", contrariando a legislação comercial e o art. 110 do CTN.

15. Pondera a autuada que, na pior das hipóteses, caso não sejam acolhidas as teses anteriormente apresentadas, a tributação deveria incidir sobre o resultado e não sobre a receita das aplicações financeiras, reportando-se à ementa do Parecer Normativo CST nº 04, de 14/02/86 (fls. 629, "in fine"), transcrevendo, em abono de seus argumentos, a ementa do Ac. nº 107-04.905, a fls. 631.

16. Continua o contribuinte estendendo-se longamente sobre a exclusão do ganho auferido, das despesas da mesma natureza, invocando violação a princípios constitucionais da legalidade e tipicidade, da capacidade contributiva e da hipótese de confisco (fls. 632/637).

17. Acrescenta ainda o querelante que é necessário o expurgo da correção monetária da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena da criação de base de cálculo fictícia, mencionando e transcrevendo estudos do jurista ARNOLD WALD; cita, também, decisão judicial do STJ, no Recurso Especial nº 21.354-3-PR e Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, nº 107-0.674 e nº 01-02.631 da CSRF.

18. Finaliza sua impugnação solicitando sejam declaradas insubsistentes as autuações questionadas, para tributar-se somente o ganho real obtido nas operações



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

financeiras, protestando pela juntada de planilha de custos e novos documentos, se necessário.

19. A autoridade julgadora de primeira instância indeferiu a impugnação do contribuinte, tanto em relação à exigência do IRPJ quanto a da CSLL, conforme decisão consubstanciada na ementa do seguinte teor :

***Ementa: SOCIEDADES COOPERATIVAS. APLICAÇÕES FINANCEIRAS.**

O resultado das aplicações financeiras efetuadas por sociedades cooperativas não está abrangido pela não-incidência de que gozam os ganhos derivados dos atos cooperativos de que trata o artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

RESULTADO TRIBUTÁVEL EM APLICAÇÕES FINANCEIRAS.

Em princípio, é razoável a pretensão da contribuinte de que a tributação incida sobre o resultado, e não sobre as receitas auferidas com aplicações financeiras. Todavia, para que o julgador aprecie em concreto a alegação, necessário se faz que a contribuinte indique os valores e as despesas que pretende ver deduzidas das receitas.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete ao julgador administrativo exercer o controle da constitucionalidade dos atos legais.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL."

Nota : A ementa referente à CSLL é idêntica à do IRPJ.

20. Tomando ciência da Decisão da DRJ/Foz do Iguaçu/PR, em 10/05/2001, conforme AR de fls. 666, interpôs recurso voluntário em 11/06/2001, acompanhado da relação de bens e direitos para arrolamento, no total de R\$ 2.404.745,74 (fls. 778/780), razão pela qual a DRF/Cascavel/PR deu seguimento ao recurso (fls. 790).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

21. Inaugurando suas razões de recurso, a autuada invoca cerceamento de defesa, por falta de apreciação da impugnação apresentada ao auto de infração, em razão do que pleiteia a nulidade da Decisão de primeira instância.

22. Alega a defendente que " a recorrida não tomou conhecimento da impugnação ao auto de infração apresentada pelo recorrente, tendo declarado definitivamente constituído o crédito tributário" (fls. 670, 2º parágrafo), discorrendo amplamente sobre o direito de defesa (fls. 670, "in fine", 671 e 672), concluindo com o pedido de acolhimento da preliminar argüida.

23. Quanto ao mérito, a recorrente declara, "ab initio", "que a matéria objeto da autuação e do presente recurso, já foi julgada em definitivo pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no ano de 1998, onde se deu ganho de causa a ora recorrente" (fls. 672, "in fine" e 673, "in limine"), reproduzindo ementa do Acórdão nº 107-04.905/98, constante do processo nº 10935.002479/95-11 (cópia integral a fls. 698/708).

24. Com base no Acórdão acima, pelo qual foi dado provimento, por unanimidade, ao recurso então impetrado, esclarece a recorrente que adotou essa linha de procedimento, contida em decisão transitada em julgado, por isso que descabida a autuação objeto dos presentes autos (fls. 673).

25. Novamente, nesta fase recursal, o contribuinte alega que o procedimento fiscal violou a princípio da legalidade, invocando o art. 111 da Lei nº 5764/71 e 150, inc. I, do CTN, transcrevendo trecho de decisão judicial, versando sobre a não tributação dos resultados positivos decorrentes de aplicações financeiras realizadas pelas sociedades cooperativas (fls. 673/675).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

26. Sobre o item " Da Isenção das Sociedades Cooperativas", já focalizado na impugnação (fls. 621/624), no recurso são enfatizados os mesmos aspectos (fls. 676/678), sendo desnecessário relatá-los novamente.

27. Da mesma forma, o subtítulo da impugnação " LUCRO - COMPREENSÃO DO TERMO " (fls. 624/629), acha-se repetido no recurso voluntário, com idêntica exposição (fls. 678/683), sendo prescindível, pois, nova narrativa.

28. Igualmente, o subtítulo da impugnação " DA TRIBUTAÇÃO PELO RESULTADO " (fls. 629/632), está em grande parte reproduzido no recurso a fls. 683/685, acrescentando que as aplicações financeiras feitas pelas cooperativas caracterizam-se, de fato, como complementar à atividade fim, sendo complexa a identificação dos custos específicos, pois não é possível, objetivamente, afirmar qual a sua fonte de financiamentos.

29. Contudo, o recorrente elaborou sistemática desenvolvida especificamente para apuração do resultado das aplicações financeiras, descrevendo a metodologia adotada pelo contribuinte a fls. 686, num total de nove (9) itens e anexos numerados de I a V, constantes a fls. 709/777.

30. A parte do recurso que dispõe sobre a " legalidade da compensação entre o ganho auferido com despesas da mesma natureza ", com os subitens: a) violação dos princípios constitucionais; b) violação da estrita legalidade e tipicidade; c) da capacidade contributiva; d) do confisco (fls. 687/691), constitui cópia fiel das fls. 632/637, já anteriormente relatados.

31. Igualmente, a peça recursal, sob o título " DA CORREÇÃO MONETÁRIA ", que se estende da fl. 691, "in fine", até a fl. 696, tem idêntico teor ao texto de impugnação que se estende da fl. 637 até a fl. 642, também já objeto de relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

32. Para finalizar, o recorrente solicita a reforma da decisão de primeiro grau, para extinção do crédito tributário objeto destes autos ou, alternativamente, que a tributação incida sobre o resultado líquido das apurações financeiras, na forma do Acórdão nº 107-04.905.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

VOTO

Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, Relator

33. Tendo tomado ciência da Decisão de primeira instância em 10/05/2001 (5ª feira), o prazo de trinta dias para interposição do recurso teve início em 11/05/2001, encerrando em 09/06/2001, que por ser um sábado, o termo final deslocou-se para 11/06/2001 (2ª feira), data da apresentação da peça recursal, sendo pois observada a tempestividade. Com o arrolamento dos bens em valor superior ao crédito tributário em litígio (fls. 778/780), o recurso voluntário reúne condições de admissibilidade, dele tomando conhecimento.

P R E L I M I N A R

34. Em preliminar a recorrente argüi a nulidade da Decisão recorrida, alegando cerceamento de defesa, pois a Autoridade Julgadora de primeira instância não teria tomado conhecimento da impugnação apresentada e teria declarado definitivamente constituído o crédito tributário (fls. 670, 2º parágrafo), caracterizando evidente cerceamento ao direito de defesa, pleiteando seja declarada a nulidade da Decisão de primeiro grau.

35. Conforme se verifica da Decisão nº 1127, datada de 30 de abril de 2001, da DRJ/Foz do Iguaçu/PR, inserta a fls. 654/663, as razões apresentadas pelo recorrente não procedem, pois a autoridade monocrática tomou conhecimento da impugnação, apreciou-a, fundamentadamente, declarando procedente o lançamento, e expedindo ordem de intimação para o contribuinte quitar o débito ou apresentar recurso ao Conselho de Contribuintes (fls. 663, "in fine").

36. Considerando que os argumentos apresentados em preliminar são inexistentes, como provado nos autos, rejeito a preliminar de nulidade argüida.

127.027*MSR*05/12/01



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

MÉRITO

37. A fiscalização, pelo Termo de Verificação de fls. 581/584, declara que apurou terem sido " alocados valores para associados superiores aos constantes em sua contabilidade, valores esses que foram subtraídos das operações realizadas com terceiros, proporcionando assim um percentual maior para os associados, que influenciou em determinação a menor no resultado tributável da Cooperativa ".

38. Em virtude desses fatos, foi elaborado quadro demonstrativo dos percentuais de operação com não associados, discriminando os valores declarados e os apurados pela fiscalização (fls. 582).

39. Dispõe o art. 168 do RIR aprovado pelo Decreto nº 1041, de 11/01/94 :

" Art. 168 - As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como

I - "omissis"

II- de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais ".(grifamos)

40. Portanto, não restam dúvidas de que os resultados positivos de operações com não associados é tributável, em face da clareza do dispositivo.

41. De outra parte, o Parecer Normativo CST nº 73/75, publicado no DOU de 11/08/75, já prescrevia que " devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas de operações por elas realizadas com terceiros " (item 6).

42. Conseqüentemente, a transferência de receita do grupo de operações com não associados, para o grupo de operações com associados, distorce a base de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

cálculo do tributo devido pela Cooperativa; portanto, quanto a este item da autuação, é procedente o lançamento efetuado.

43. Nessa linha de raciocínio, também são tributáveis os resultados de atividades não operacionais e o de aplicações financeiras.

44. Quanto às aplicações financeiras, a recorrente já teve julgada idêntica questão à tratada nestes autos, como se verifica do Acórdão nº 107-04.905, exarado no processo nº 10935.002479/95-11 (Recurso nº 115.889), juntado a fls. 698/708 onde, por unanimidade de votos, os membros da Sétima Câmara deste Conselho decidiram o seguinte:

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

45. Parece-me oportuno consignar que, na prática, nem sempre será possível, de forma precisa e exata, determinar o resultado líquido auferido nas aplicações financeiras, isto é, deduzidas das receitas financeiras os custos e despesas a elas inerentes, conforme preconizado no Acórdão nº 107-04.905, exarado em Sessão de 14/04/98 e formalizado em 02/06/98, especialmente levando-se em conta os custos e despesas indiretos, os quais, freqüentemente, relacionam-se com diversas origens e aplicações de recursos.

46. De outra parte, a recorrente afirmara que a jurisprudência acolhe a tese da defesa, transcrevendo ementa dos Acórdãos nº 105-12647 e 12805 da 5ª Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, nos quais se admite a tributação " na proporção que as receitas dos atos não cooperativos representar na receita bruta total da empresa" (fls. 623/624), conforme já fora anteriormente consignado no item 13 do relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

47. A esse propósito, é oportuno assinalar que o Parecer Normativo CST nº 73/75 dispõe sobre o tema, conforme se depreende de sua ementa, com o seguinte teor :

" Sociedades cooperativas que operem com terceiros, nos termos dos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71. Tributação face ao artigo 111 da mesma lei.

Apuração dos resultados. Rendimentos tributados e rendimentos fora do campo da incidência tributária."

48. Por sua pertinência, é válida a transcrição dos três últimos itens (4, 5 e 6) do mencionado PN nº 73/75, "in verbis" :

"4. Passemos à apuração dos resultados das cooperativas, para os efeitos fiscais. Não oferece dificuldades o cômputo, em separado, dos resultados líquidos das transações eventuais, assim considerados, inclusive, os derivados de participações societárias. Tais resultados devem ser oferecidos à tributação, integralmente.

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

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das 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 diretos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

proporcionalmente relacionados 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.
(Grifos acrescentados).

Publicado no Diário Oficial, em 04.08.75."

49. Posteriormente, a Coordenação do Sistema de Tributação, pelo PN nº 04/86, assim se pronunciou :

" 2.4 - Conquanto as aplicações financeiras possam refletir, em alguns casos, atos de boa administração, esta Coordenação tem mantido o entendimento de que o resultado positivo obtido com essas aplicações não provém de atos cooperativos segundo a definição dada pelo art. 79 da Lei nº 5.764/71 e por isso o resultado positivo daí decorrente não é classificável entre aqueles que se colocam fora do campo de incidência ." (Grifamos)

50. O mesmo Parecer CST nº 04/86 conclui, em seu subitem 6.1.1., que " 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 (item 4 do PN CST nº 73/75), mesmo em caso de eventual apuração de prejuízo contábil no balanço das operações com associados ... " (Grifamos).

51. Como se verifica dos diversos pronunciamentos da Administração Tributária da SRF, deve ser tributado o RESULTADO da aplicação financeira e não a receita bruta auferida, englobadamente com os RESULTADOS das operações com não associados.

52. E a apuração dos RESULTADOS, tanto dos rendimentos tributados, como dos rendimentos fora do campo da incidência tributária, está disciplinada no Parecer CST nº 73/75, como abordado nos itens 47 e 48 deste.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

53. Embora focalizando aspectos diversos, o Parecer CST nº 49/87, ratifica o critério da proporcionalidade também em relação aos custos, despesas, encargos, perdas e outros, quando não forem dedutíveis na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral, tal como se depreende da ementa e do item 6, abaixo reproduzidos:

" Ementa : As sociedades cooperativas que exerçam atividades com resultados tributáveis devem oferecer à tributação parcela, proporcionalmente determinada, do valor dos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do resultado tributável do exercício, que, por disposição do art. 387, I, do RIR/80, não são dedutíveis na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral."
(Grifamos).

"6. Pelo exposto, assim podemos concluir:

I - As sociedades cooperativas que exerçam atividades com resultados tributáveis devem oferecer à tributação uma parcela, proporcionalmente determinada, do valor dos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do resultado tributável que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral, nos termos do art. 387, I, do RIR/80.

II - Os valores que não devam ser registrados na escrituração comercial e que influam na apuração do resultado tributável, devem ser registrados no Livro de Apuração do Lucro Real, conforme determinação do subitem 1.1, letra d, da Instrução Normativa SRF nº 28, de 13 de junho de 1978.

Publicado no Diário Oficial, em 27.08.87. "
(Grifamos)

54. Assim, afigura-se-me lógico que, alternativamente, poder-se-ia adotar uma das formas de apuração preconizadas em Acórdãos anteriores desta Terceira Câmara, conforme abaixo se transcreve :

"APLICAÇÕES FINANCEIRAS - Os rendimentos de aplicações financeiras auferidos pelas sociedades cooperativas submetem-se à tributação na proporção que as receitas dos atos não cooperativos representarem da receita total da empresa (Ac. nº 103-12.478/92-DO de 14/10/94 e 12.271/92-DO de 26/10/94) "



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

" APURAÇÃO DOS RESULTADOS - É lícita a apuração dos resultados dos atos cooperativos e não cooperativos pelo rateio dos custos e despesas diretas na proporção das receitas a que os mesmos correspondem, exceção para os custos e despesas indiretas que devem obedecer a proporção entre o total das receitas e as receitas das atividades com associados e não associados (Ac. nº 103-12.271/92 - DOU de 26/10/94)."

55. Não se deve olvidar que a identificação e alocação precisa, de alguns custos e/ou despesas, nem sempre é possível, e isto é reconhecido pela ciência contábil, constituindo princípios e convenções contábeis geralmente aceitos os rateios para apropriação de certos dispêndios, desde que suportados por critérios técnicos e racionais, já consagrados pela doutrina contabilística.

56. A proporcionalidade tem sido acolhida pela legislação fiscal em inúmeras situações, bastando lembrar que quando os lucros sobre a exportação ficavam isentos do imposto de renda, o valor a ser excluído da tributação era obtido pela relação entre a receita total e a receita de vendas para o exterior, servindo o percentual assim obtido para cálculo do lucro não tributável.

57. Por oportuno, são reproduzidos excertos do voto vencedor, da lavra do Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda, então ilustre Conselheiro desta Terceira Câmara, designado relator nos Recursos nº 92.205 e 97.249, nos quais foram exarados os Acórdãos nº 103-12271 e 103-12472, "in verbis" :

"Agora, defrontamo-nos, mais uma vez com a questão dos rendimentos das aplicações financeiras.

Sem dúvida, tais rendimentos provém da aplicação de recursos de caixa ociosos, cuja origem, tratando-se de sociedade que pratica atos com associados e com não associados, não se permite identificar, com precisão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

A jurisprudência dominante tem se revelado favorável à tributação integral dessas receitas.

Fundamentam, em síntese, os acórdãos pesquisados a esse respeito:

1. o fato de que tais rendimentos resultam de atos praticados com terceiros (instituições financeiras);

2.a convicção de que tais rendimentos não devem compor as sobras suscetíveis de distribuição aos associados, pois configuram lucro da própria cooperativa;

3. a circunstância de a não incidência sobre tais rendimentos resultar tratamento favorecido em relação às demais pessoa jurídicas de direito privado, ferindo o princípio constitucional da isonomia.

Esses argumentos, todavia, não me parecem convincentes o bastante para embasar aquela conclusão.

Em primeiro lugar porque, como visto, diversas são as instituições em que receitas resultantes de atos praticados com terceiros, que não sejam propriamente vendas dos bens entregues pelo associado à cooperativa, são consideradas complementares do negócio principal e integrantes dos resultados não alcançadas pela tributação.

Em segundo lugar, por não haver impedimento legal expresso para que rendimentos dessa natureza incorporem o resultado das atividades globais da sociedade na apuração das sobras líquidas e componham o saldo do Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades (art. 28, I da Lei nº 5.764/71).

Digo mais, não só inexiste vedação legal dessa espécie, como é mesmo necessária, à sobrevivência da sociedade que opera em ambiente de economia inflacionária cristalizada, a realização de tais investimentos, para fazer face às perdas e compromissos inerentes à manutenção de seu objetivo e permitir o desenvolvimento de suas atividades.

Essa é uma afirmativa incontestável, pois emerge da realidade, da qual não podem, nem a doutrina, nem a jurisprudência, se distanciar, sob pena de não realizar o Direito na sua plenitude, e que, portanto, se sobrepõe a qualquer outra consideração de cunho supostamente teórico.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

Assim, inclusive, chega a admitir, embora timidamente, o PN/CST nº 04/86, em seu subitem 2.4., quando reconhece:

" 2.4 Conquanto as aplicações financeiras possam refletir, em alguns casos, atos de boa administração, ..." (grifei)

Portanto, ressalvada a hipótese de desvio de finalidade, caracterizada pela preponderância de aplicações financeiras sobre a realização de atividades típicas (o que acarretaria a descaracterização da sociedade como cooperativa, e não foi argüido neste processo), não vejo como dissociar os resultados auferidos em aplicações financeiras, fruto de recursos de caixa momentaneamente ociosos, das receitas de que derivam tais recursos, quando é princípio mezinho de Direito que o acessório acompanha o principal.

Encontrando-se, dessa forma, a receita proveniente do ato-fim e a decorrente de aplicações financeiras realizadas no contexto do giro normal das atividades da sociedade, umbilicalmente ligadas, é de se concluir que o montante da sobras líquidas apuradas, passíveis de destinação, nos termos do artigo 44 da Lei das Cooperativas, estará por ambas influenciado, pelo que deve-lhes ser dispensado tratamento tributário único.

Sabendo-se, porém, que as fontes dos recursos aplicados podem ser tanto receitas de atos cooperativos, como de atos não cooperativos sujeitos à incidência do imposto, e não se podendo identificar cada centavo com um ou outro grupo de receita, por ser a moeda bem fungível, a solução adequada ao caso deve equivaler à preconizada no PN/CST nº 73/75 para os casos de custos indiretos comuns, e no PN/CST nº 33/80, relativa ao critério de tributação do lucro inflacionário, qual seja, o rateio na proporção percentagem que as receitas de atos não cooperativos tributáveis representar da receita total da sociedade. "

58. A tese que não mereceu a acolhida da maioria dos membros da E. Terceira Câmara, após respeitáveis e sólidas considerações de natureza jurídica, estava sintetizada no seguinte parágrafo :

"A aplicação financeira de eventuais sobras de caixa pelas sociedades cooperativas, embora possa ser visto como um ato de boa gestão administrativa e mesmo necessário à preservação do poder aquisitivo das disponibilidades da sociedade é um ato praticado com não cooperado cujo resultado positivo sujeita-se à tributação."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

59. Tal raciocínio deflui, naturalmente, das disposições do art. 79, da Lei nº 5674, de 16/12/71, abaixo transcrito :

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

Parágrafo único – O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria."

60. O Livro II – Tributação das Pessoas Jurídicas, do RIR/94, inclui as sociedades cooperativas entre os contribuintes abrangidos pela NÃO INCIDÊNCIA, mas em seu art. 168, já reproduzido no item 39 deste, estabelece que as mesmas pagarão o imposto sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, aí compreendidos "o fornecimento de bens e serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (inc.II) ."

61. Não há dúvidas, pois, consoante já consignado no item 40 deste, que os resultados positivos de operações com não associados é tributável.

62. Mas note-se que o dispositivo expressamente menciona "fornecimento de bens ou serviços a não associados" e o art. 79 da Lei nº 5674/71 denomina de atos cooperativos os praticados entre a Cooperativa e seus Associados, e vice-versa, ou entre Cooperativas associadas para fins comuns.

63. Contudo, " máxima data vênia " , na interpretação do dispositivo há que se levar em conta o contexto em que ele se insere e a tutela jurídica pretendida, sob pena de se chegar a uma conclusão radicalmente oposta, como se depreende de algumas situações que a título ilustrativo adiante se expõe .

64. Admitida a hipótese de que determinado veículo para transporte de carga, pertencente à Cooperativa, acha-se danificado por quebra de peça, acidente ou outro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

motivo qualquer, e sendo inadiável a entrega ou retirada de bens pertencentes a associados, torna-se imprescindível a locação de terceiros, estranhos ao quadro associativo.

65. Nessa hipótese, estando a Cooperativa praticando um ato com um não associado (locação), poder-se-ia entender tratar-se de ato não cooperativo, nos estritos termos do art. 79 da Lei nº 5674/71, entendimento esse que, a prevalecer, implicaria em classificar ou alocar esse custo e/ou despesa no " Resultado de Atividades com Não Associados ", mesmo tendo os serviços contratados com terceiros sido destinados a atender associados, exclusivamente.

66. Da mesma forma, eventuais desequilíbrios no fluxo de caixa podem exigir a contratação de empréstimos para atender a compromissos com Associados. Contudo, se analisada sob a ótica de que essa operação financeira não constitui ato praticado com Associado, as despesas financeiras seriam apropriadas no Resultado com Não Associados.

67. Aluguéis de instalações pertencentes a terceiros, para abrigar bens de associados, em períodos de safra abundante, quando as instalações próprias das Cooperativas se tornam insuficientes para a armazenagem necessária, essas despesas de aluguéis, pelo fato do locador não ser Associado da Cooperativa, representariam um ato não cooperativo, devendo o ônus locatício ser imputado no Resultado com Não Associados.

68. Tal prática, se admitida, redundaria em transferir considerável soma de dispêndios para a apuração do "Resultado de Atividades com Não Associados" que, na esteira dessa esdrúxula metodologia, provocaria resultados negativos, nulos ou de pouquíssima significação, nos atos não cooperativos, provocando inexistência de base de cálculo para fins de incidência de IRPJ e consectários.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

69. Não se pode olvidar que, para funcionamento de uma Cooperativa, não podem ser computadas apenas as relações entre a Cooperativa e seus Associados, sob pena de se afastar da realidade operacional dessas entidades.

70. De outra parte, a interpretação restrita de que só há ato cooperativo quando as partes intervenientes são, necessária e unicamente, Cooperativa e Cooperado, longe de caracterizar um "entendimento fiscalista", estar-se-ia possibilitando a ampliação de um tratamento fiscal já favorecido, pois o deslocamento de despesas ou custos para cômputo no "Resultado de Atos Não Cooperados", diminuiria ou eliminaria a base de cálculo de tributos e contribuições, enquanto aumentaria o "Resultado de Atos com Associados"; este enquadrado entre as hipóteses de não incidência.

71. Portanto, quando as despesas se destinam a atender associados e não associados, pouco importando que tenham sido contratadas com cooperados ou não, devem elas ser rateadas segundo critério racional de proporcionalidade, apoiadas em práticas consagradas, pelos princípios e convenções contábeis geralmente aceitos.

72. É óbvio que jamais poder-se-á perder de vista que os objetivos das sociedades cooperativas, caracterizados pela prática das atividades que lhe são típicas, devem ser amplamente preponderantes – situação não contestada nos presentes autos – assumindo as atividades complementares, mas nem por isso estranhas à atividade-fim, importância secundária, de molde a representar atividade meramente subsidiária.

73. Após estas considerações e em conformidade com os Acórdãos supra e retro aludidos, e ainda em consonância com os Pareceres Normativos expedidos pelas Autoridades Administrativas, os quais constituem normas complementares das leis e decretos (CTN, art. 100, I), o critério de rateio ou proporcionalidade está expressamente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10935.002216/00-41
Acórdão nº : 103-20.723

admitido e, salvo melhor juízo, constitui o meio mais adequado à apuração dos resultados, para efeito de tributação.

74. Quanto à Contribuição Social, será ela devida, por decorrência, sobre o IRPJ exigido por lançamento suplementar, cujo montante vier a ser definido por este julgamento. Contudo, no que respeita à dedução da base de cálculo, do resultado da correção monetária da diferença IPC/BTNF/90, o Decreto nº 332/91 carece de amparo legal para restringir sua dedutibilidade, consoante reiterada jurisprudência deste Conselho, observada, contudo, a proporcionalidade em relação ao IRPJ remanescente.

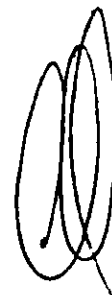
75. Finalmente, cabe declarar, conforme claramente demonstrou a exame dos autos, que o lançamento contestado pelo recorrente não foi efetuado por presunção, sendo descabida tal alegação.

CONCLUSÕES

Ante as razões de fato e de direito supra e retro expostas, rejeito a preliminar de nulidade, e dou provimento parcial ao recurso voluntário, para admitir a tributação do resultado das aplicações financeiras proporcionalmente ao percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre a receita bruta total, bem como a dedutibilidade do resultado da correção monetária da diferença IPC/BTNF/90, da base de cálculo da CSLL, neste caso proporcionalmente ao IRPJ remanescente, mantidas as demais exigências da autuação.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2001.


PASCHOAL RAUCCI





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002216/00-41
Acórdão nº. : 103-20.723

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER.

Dissenti da ilustrada maioria dos membros do Colegiado em virtude de ter chegado a conclusão diversa a partir do exame dos elementos contidos nos autos, motivo pelo qual pedi vênua para explicitar em voto as razões sob as quais formei meu convencimento, declinadas em plenário quando dos debates precedentes ao julgamento.

Minha discordância com o entendimento vencedor no presente julgado está unicamente em que estou convicto da impossibilidade de se promover a proporcionalização das receitas de aplicações financeiras entre os atos cooperativos e não cooperativos, como restou ao final decidido.

Dentre as matérias autuadas pela fiscalização nestes autos, uma refere-se à tributação das receitas de aplicações financeiras auferidas pela cooperativa, em vista de entenderem os auditores autuantes que aplicações financeiras são atos não cooperativos, fl. 582, com o que não concordou plenamente a autuada na impugnação, afirmando que estas constituem-se em ato cooperativo quando derivadas das operações mercantis efetuadas com associados, fl. 623, e por isto a tributação do IRPJ deve ser descaracterizada, sendo tributáveis quando decorrentes de operações mercantis com não sócios, não havendo outra forma para identificar-se quanto do rendimento refere-se a operação com sócios e não sócios que não a aplicação do critério da proporcionalidade, fl. 622.

Eis a parte nuclear do litígio, o seu foco e questão essencial que deve ser enfrentada, em troca das questões ancilares, periféricas ou coadjuvantes. A solução deste caso, segundo deduzi, e assim também entendeu a ilustre autoridade julgadora recorrida, está em se tributar integralmente o resultado das aplicações financeiras efetuadas por sociedades cooperativas, sendo razoável que não se tribute somente as receitas, mas que delas possam ser deduzidos os custos e despesas correspondentes, desde que concretamente indicados na contabilidade ou devidamente justificados e comprovados quando submetidos à apreciação do julgador.

No voto vencedor também está reconhecido que são tributáveis os resultados de aplicações financeiras, item 43, isto é, deduzidas destas receitas financeiras os custos e as despesas a elas inerentes, consoante decidido no Acórdão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002216/00-41
Acórdão nº. : 103-20.723

nº. 107-04.905 (onde a recorrente era a mesma destes autos), consignando-se porém que nem sempre será possível tal determinação de forma precisa e exata, especialmente levando-se em conta os custos e despesas indiretos, item 45.

Prosseguindo nesta linha de raciocínio, buscou-se então nas orientações normativas da Administração Tributária da SRF uma solução para este problema, a qual, conforme diversos atos transcritos pelo ilustre Conselheiro Relator, aponta para o critério da proporcionalidade em relação aos custos, despesas, encargos, perdas e outros valores, quando não forem dedutíveis na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral, item 53.

A conclusão da maioria, porém, foi no sentido de adotar-se uma forma de apuração alternativa, preconizada em acórdãos anteriores desta Terceira Câmara, os de nºs. 103-12.271 e 103-12.478, os quais concluíram pela tributação dos rendimentos de aplicações financeiras auferidos pelas sociedades cooperativas na proporção entre as receitas dos atos não cooperativos e as receitas totais da empresa.

Aqui exatamente minha discordância, inclusive já consignada nos dois acórdãos retro mencionados, ocasião em que sempre fiquei vencido nos julgamentos, pois esta alternativa desfigura por completo o espírito e o alcance da norma em vigor, que pretende sejam tributáveis os rendimentos de aplicações financeiras efetuadas por sociedades cooperativas, já que o que autoriza esta tributação é exatamente a constatação de que rendimentos de aplicações financeiras são resultados de atos realizados com terceiros não cooperados, portanto integralmente tributados.

A proporcionalização destas receitas implica em exonerar da tributação parcela sabidamente tributável, pois, ao se efetuar o rateio das receitas de aplicações financeiras na proporção entre as receitas oriundas de atos cooperativos e atos não cooperativos, se está atribuindo a parte destas receitas a característica de ato cooperativo, e portanto não tributável, o que contraria frontalmente a legislação, bem como a doutrina e a jurisprudência hoje vigentes, como mais adiante se verá.

O que a jurisprudência administrativa tem admitido, em se tratando de sociedades cooperativas, é o procedimento de se proporcionalizar as despesas financeiras gerais da cooperativa entre resultados dos atos cooperativos e não cooperativos, se não houver a segregação contábil quando de sua apropriação, mas as receitas de aplicações financeiras, na sua totalidade, serão sempre apropriadas como oriundas de atos não cooperativos, visto que originárias de negócios com não cooperados, ou seja, por este critério estas receitas seriam confrontadas com aquela parcela de despesas financeiras correspondente aos atos não cooperativos, jamais com a totalidade das despesas financeiras da cooperativa, aí englobadas as parcelas alocadas aos atos cooperativos e aos atos não cooperativos.

O problema surge, quase sempre, porque as sociedades cooperativas, julgando-se totalmente isentas ou abrigadas pela não incidência do imposto, deixam de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002216/00-41

Acórdão nº. : 103-20.723

efetuar a segregação contábil e classificam as receitas de aplicações financeiras como atos próprios da atividade cooperativa.

Nem se diga que, mesmo num regime econômico altamente inflacionário, as aplicações financeiras se constituem em atos de boa gestão empresarial. É claro que são, e não apenas isto, é mesmo uma obrigação inarredável tanto dos gestores empresariais com os recursos da empresa como de qualquer pessoa física com os seus próprios recursos. A questão é que o resultado financeiro desta boa gestão empresarial, o rendimento proporcionado pelas aplicações financeiras, é tributável pelo imposto de renda.

O imposto torna-se devido uma vez demonstrado o lucro real a partir do lucro líquido do exercício, no qual devem estar computadas e sopesadas as receitas e despesas financeiras. Somente a lei tributária, precedida da legislação comercial no que pertine à apuração do lucro líquido do exercício, pode definir se o resultado das aplicações financeiras é ou não tributável. Se estas verbas foram auferidas, devem integrar os resultados das sociedades cooperativas e, se oriundas de negócios com não associados, são atos não cooperativos que refogem do campo da não incidência de que gozam essas entidades, mesmo que o órgão, não tributário, encarregado de normatizar e ou fiscalizar a atividade cooperativa determine a sua classificação conjuntamente com os de atos cooperativos, mediante ato normativo ou resolução, os quais não se sobrepõem à lei tributária. Eventuais referências nesses atos normativos de classificação desses resultados, na escrituração da entidade, se traduzem em mera conveniência contábil ou gerencial, que não têm o condão de subtraí-los ao crivo do imposto.

No caso das cooperativas, elas não são tributadas pelo imposto de renda quanto aos resultados dos atos cooperativos, mas tributadas quanto aos resultados dos atos não cooperativos, sobre os quais não gozam de nenhum tipo de isenção. A regra geral é a incidência do imposto. A não incidência é uma exceção e, neste particular, o artigo 111 do Código Tributário Nacional estabeleceu como deve ser interpretada a legislação tributária, não admitindo outro tipo de interpretação que não a literal quando se trata de isentar ou excluir imposto.

Mesmo a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, alínea "c", ao definir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao **ato cooperativo** praticado pelas sociedades cooperativas, está a dizer que inclusive os atos cooperativos podem ser tributados, mas devem ter um tratamento tributário adequado, e somente os atos cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas. A Lei nº. 5.764/1971, em seu artigo 79, definiu os atos cooperativos como os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Como se vê, os atos não cooperativos não gozam de nenhum privilégio e seus resultados devem ser tributados como os resultados de qualquer sociedade mercantil.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002216/00-41
Acórdão nº. : 103-20.723

A Lei nº. 5.764/1971 manteve a salvo da tributação os resultados oriundos dos atos cooperativos, admitindo, excepcionalmente, a realização de poucos negócios com não cooperados, porém sobre os seus resultados fazendo incidir tributo. Se esta lei definiu como tributáveis os resultados desses poucos negócios não cooperativos, não haveriam e nem poderiam escapar ao guante fiscal os demais resultados, oriundos de atos praticados com não cooperados, os quais devem sofrer tributação normal. Isenção e não incidência são exceções e não regra geral.

A mesma lei determina que os resultados estranhos à atividade cooperativa sejam contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para a incidência de tributos:

"Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

.....

...
Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei." (Destaquei).

Em havendo prejuízos das atividades condizentes com o objetivo social da cooperativa, os mesmos não poderão ser cobertos com lucros da atividade não-intrínseca, os quais devem ser dirigidos ao FATES, como dispõe o retro transcrito artigo 87. Tais prejuízos, segundo determinação dos artigos 89 e 80, parágrafo único, da já citada Lei nº. 5.764/1971, deverão ser cobertos (1) com o Fundo de Reserva e, se insuficiente este, (2a) mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ou (2b) mediante rateio, em razão diretamente proporcional entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, excluídas as despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados:

"Art. 89. Os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes 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.

.....

..
Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002216/00-41
Acórdão nº. : 103-20.723

Parágrafo único. A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer:

I - rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto;

II - rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior."

Ressalte-se, ainda, que não podem prevalecer eventuais argumentos de dificuldades práticas de cálculo do resultado líquido das aplicações financeiras, pois sua apuração ocorre com a dedução, das receitas auferidas, dos correspondentes custos e despesas diretos e indiretos registrados na contabilidade e, em seguida, com a dedução dos custos e despesas indiretos por ventura não segregados contabilmente, estes sim obtidos por rateio de proporção entre as receitas, como orientado pelas normas da Secretaria da Receita Federal.

A tese vencedora poderia conduzir a hipotéticas situações absurdas, como, por exemplo, se determinada cooperativa só tivesse praticado, em certo ano, negócios mercantis com associados (só atos cooperativos), todo seu resultado financeiro, apesar de ser tributável como reconhecido pela maioria, ficaria isento, ou, em outro caso, se seu resultado financeiro fosse comprovadamente negativo em um ano, teria mesmo assim tributada parcela de sua receita financeira se tivesse auferido no período outras receitas com atos não cooperativos.

A tese encampada pelo voto vencedor neste acórdão, de proporcionalização das receitas de aplicação financeira, foi, no passado, aceita em alguns acórdãos administrativos, como já mencionado, e também judiciais, porém, já de há muito, não é mais aceita pelas diversas Câmaras deste Conselho, nem pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e nem pelo Poder Judiciário.

Prevalece atualmente, já de forma reiterada, o entendimento de que os resultados de aplicações financeiras são tributáveis em sua totalidade, pela sua natureza de ato não cooperativo. Como exemplo, transcrevo a seguir algumas ementas de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça:

"TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – COOPERATIVA – APLICAÇÕES FINANCEIRAS: INCIDÊNCIA.

1. A Lei n. 5.764/71 só isentou da incidência do Imposto de Renda os atos cooperativos próprios.

2. Não sendo atos de cooperação a aplicação de recursos no mercado imobiliário, feita pelas cooperativas, incide a exação (Precedentes desta Corte)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002216/00-41

Acórdão nº. : 103-20.723

3. Recurso especial provido

(STJ – Recurso Especial Nº 143.645, de 05/12/200 – Relatora Ministra ELIANA CALMON)

"TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA. IMPOSTO DE RENDA SOBRE RENDIMENTOS DE APLICAÇÃO FINANCEIRA. INCIDÊNCIA.

Os rendimentos auferidos em aplicação financeira por cooperativa não guardam relação com sua finalidade básica, assim, é a mesma contribuinte do imposto de renda, nos moldes do art. 79 da Lei nº. 5.764/71 e art. 34 da Lei nº. 7.450/85, porque a aplicação financeira, de natureza especulativa, não é ato cooperativo."

(STJ – Recurso Especial Nº 177.038, de 21/03/2000 – Relatora Ministra NANCY ANDRIGHI)

"TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – COOPERATIVAS – APLICAÇÕES FINANCEIRAS – ATOS NÃO COOPERATIVOS – INCIDÊNCIA – LEI 5.764/71, ART. 79 – PRECEDENTE DA EG. 1ª SEÇÃO (ERESP. 169.662/SP – D.J. DE 27.09.99).

- As aplicações financeiras (atos não cooperativos), realizadas pelas cooperativas, por não constituírem negócios jurídicos vinculados à finalidade básica dos atos cooperativos, sujeitam-se à incidência do imposto de renda.

- Recurso conhecido e provido."

(STJ – Recurso Especial Nº 133.889, de 03/02/2000 – Relator Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS)

"TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COOPERATIVA. APLICAÇÕES DE SOBRAS DE CAIXA NO MERCADO FINANCEIRO. NEGÓCIO JURÍDICO QUE EXTRAPOLA À 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 às Cooperativas. A especulação financeira, como forma de obtenção do creditamento 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 – Embargos de divergência recebidos, por maioria."

(STJ – Embargos de Divergência em Recurso Especial Nº 88.179, de 26/05/1999 – Relator Ministro DEMÓCRITO REINALDO)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002216/00-41
Acórdão nº. : 103-20.723

"TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – ISENÇÃO – ATOS NÃO COOPERATIVOS – APLICAÇÕES FINANCEIRAS.

As cooperativas praticam atos cooperativos e atos não-cooperativos, e estes estão sujeitos ao imposto de renda.

Os atos cooperativos estão conceituados na Lei n 5.764/71, artigo 79. As aplicações financeiras não são atos cooperativos e seu resultado deve ser levado à conta do fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, e contabilizado em separado, de molde a permitir cálculo para a incidência de imposto de renda.

Embargos recebidos."

(STJ – Embargos de Divergência em Recurso Especial Nº 169.662, de 26/05/1999 – Relator Ministro GARCIA VIEIRA)

"TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES FINANCEIRAS. COOPERATIVAS. LEI Nº 5.764/71, ART. 111 (RIR/80, ART.129).

1. As operações financeiras das cooperativas decorrentes de sobras de caixa que produzem lucro estão sujeitas à tributação do Imposto de Renda.

2. A isenção prevista na Lei nº 5.764/71 em c/c o art. 111, RIR/80, art. 129, só alcança os negócios jurídicos diretamente vinculados à finalidade básica da associação cooperativa.

3. Não são atos cooperativos, na essência, as aplicações financeiras em razão das sobras de caixa.

4. A especulação financeira é fenômeno autônomo que não pode ser confundido com atos negociais específicos e com finalidade de fomentar transações comerciais em regime de solidariedade, como são os efetuados pelas cooperativas.

5. A norma isencional não suporta interpretação extensiva, salvo situações excepcionais.

6. Embargos de divergência acolhidos."

(STJ – Embargos de Divergência em Recurso Especial Nº 169.411, de 26/05/1999 – Relator Ministro JOSÉ DELGADO)

Dentre estes, um dos mais debatidos, inclusive utilizando como razões de decidir em alguns dos outros acórdãos mencionados, pode ser destacado, qual seja o ERESP nº. 169.662, no qual o relator Ministro GARCIA VIEIRA assim se pronuncia:

"No Recurso Especial nº 85.653-RS, julgado no dia 20/11/97, do qual fui relator, entendeu a Egrégia Primeira Turma:

'As cooperativas praticam atos cooperativos e atos não-cooperativos e estes estão sujeitos ao imposto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002216/00-41
Acórdão nº. : 103-20.723

renda. Os atos cooperativos estão conceituados na Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1.971, em seu artigo 79.'

A Lei nº. 5.764, de 16 de dezembro de 1.971, 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 e 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 modo a permitir cálculo para a incidência de tributos.'

É claro que o lucro obtido pela recorrida com suas 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 nº 5.764/71. Estabelece este dispositivo legal que:

'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 a 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 estranhos aos objetivos sociais das cooperativas.

Frise-se ainda que, isenção só pode ser concedida por lei e não por Decreto (artigo 176 do CTN) e decreto regulamentador não pode ir além do que diz a lei por ele regulamentada (artigo 99 do CTN). No caso entendo que isso não ocorreu porque o citado Decreto está em harmonia com a Lei nº 5.764/71. Quando o legislador no artigo 129 do Regulamento (Decreto nº 85.450/80), diz que as cooperativas pagarão o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002216/00-41

Acórdão nº. : 103-20.723

imposto 'calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades', quer com isto deixar claro não incidir o imposto sobre os resultados 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."

Também na Câmara Superior de Recursos Fiscais tem prevalecido o entendimento que aqui defendo, como é exemplo o Acórdão CSRF/01-01.972, de 08/07/1996, cuja ementa aqui transcrevo, por pertinente:

"IRPJ – SOCIEDADES COOPERATIVAS – RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS – Os rendimentos de aplicações financeiras, em quaisquer de suas modalidades, obtidos por sociedades cooperativas, estão fora do campo de não-incidência de que gozam tais sociedades e submetem-se à tributação normal pelo imposto de renda, eis que oriundos de operações com terceiros, não cooperados, não se inserindo no campo da não-incidência de que gozam essas sociedades, o qual abrange apenas os resultados das operações com associados, os chamados atos cooperados."

No campo doutrinário destaca-se a lição do cooperativista Dr. João Eduardo Irion, na obra *"Cooperativismo e Economia Social"*, São Paulo, Editora STS Publicações e Serviços Ltda. – 1997, que em relação a questões como as versadas no presente acórdão, assim preleciona nos excertos a seguir transcritos:

".....

...

A segunda circunstância da prática de atos não-cooperativos compreende todas operações com o mercado, realizadas fora dos objetivos sociais, como, por exemplo, as aplicações no mercado de capitais de recursos de uma cooperativa de consumo.

.....

..

Os resultados dos atos não-cooperativos se refletem na economia da sociedade e não na economia dos sócios. São tributáveis, sendo a cooperativa a contribuinte e o saldo destinado ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social das cooperativas.

.....

..

A sustentação dinâmica é despesa e compreende os recursos consumidos no custeio das operações e se originam nas operações dos sócios com a cooperativa, isto é, do ato cooperativo. A fonte de recursos administrativos é o cooperado e não os clientes ou os fornecedores e nem qualquer tipo de receita que provenha de atos não-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002216/00-41

Acórdão nº. : 103-20.723

cooperativos. Essa afirmativa marca outra distinção entre cooperativa e empresas, porque nas últimas o custeio da administração não é coberto pelos sócios, mas pelos clientes.

.....
..
A não incidência de que gozam essas entidades, como as cooperativas, diz respeito unicamente aos resultados dos atos cooperativos, sendo elas contribuintes dos demais tributos que incidem sobre os empreendimentos lucrativos.

.....
..
A classificação das cooperativas como entidades sem fins lucrativos é feita em termos. Todas as operações que uma cooperativa realiza fora de seus objetivos sociais precisam serem contabilizadas a parte, porque os resultados positivos neste caso são considerados como lucros. Em certas circunstâncias a cooperativa, operando dentro dos objetivos sociais, pode utilizar os produtos ou serviços de terceiros (já estudamos esse conceito cooperativista). Nesses casos, os resultados positivos das operações se constituem em fato gerador de tributos.

A condição de entidade sem fins lucrativos das cooperativas ocorre somente no seu resultado aparente que são as sobras e relacionam-se exclusivamente ao ato cooperativo. Nas demais situações as cooperativas não têm nenhuma isenção e são contribuintes obrigatórias, por exemplo, da Previdência Social nas relações empregatícias com seus funcionários e respectivas complementações (PIS, FINSOCIAL), e dos impostos e taxas, como IPVA, IPTU, IOF, Imposto Predial, e todos os inumeráveis tributos que incidem sobre a sociedade brasileira.

.....
...
A sustentação econômica e social do país é responsabilidade dos cidadãos e das empresas e instituições. Quando se passa a idéia equivocada de que as cooperativas são privilegiadas pela total isenção de tributos, pode-se raciocinar pelo absurdo, dizendo-se que se todos os empreendimentos do país fossem organizados sob a forma de cooperativas, não haveria qualquer participação oriunda dos resultados empresariais em sua sustentação, salvo as produzidas pela exceção, gerados por atos não-cooperativos, único caso em que as cooperativas são contribuintes do Imposto de Renda.

.....
..

Estes os fundamentos que me levam a prestigiar o julgado monocrático em relação à exigência de IRPJ sobre o resultado das aplicações financeiras da recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10935.002216/00-41

Acórdão nº. : 103-20.723

Na esteira dessas considerações, *permissa venia*, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, exceto quanto ao expurgo da diferença IPC x BTNF.

Brasília – DF, em 16 de agosto de 2002



CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER