



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10945.001526/2010-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-003.717 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2019  
**Matéria** IRPJ - COOPERATIVA  
**Recorrente** COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REVISÃO DE DECLARAÇÃO. NÃO EXIGÊNCIA.**

É inexigível mandado de procedimento fiscal para procedimentos de revisão interna de declaração.

**IRPJ. GANHOS COM APLICAÇÕES FINANCEIRAS. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. PERÍODO DE APURAÇÃO.**

O termo inicial do prazo de decadência para lançamento do IRPJ é o primeiro dia que se segue ao final do período de apuração, inclusive nos casos de ganhos auferidos em aplicações financeiras.

**SOCIEDADE COOPERATIVA. DESPESAS E RECEITAS INDIRETAS. CRITÉRIO DE RATEIO.**

É inválido o lançamento que, alegando inobservância do Parecer Normativo CST n° 73/1975, desqualifica o critério de rateio de despesas e receitas indiretas adotado por sociedade cooperativa, mas se afasta dos parâmetros fixados no mesmo parecer normativo, quando da apuração do crédito tributário.

**SOCIEDADE COOPERATIVA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. TRIBUTABILIDADE.**

São tributáveis os ganhos auferidos por sociedade cooperativa na alienação de bens do ativo imobilizado, pois tais negócios jurídicos se consideram como não operacionais, escapando da moldura delineada pela lei para as atividades próprias do cooperativismo.

**GANHOS COM SWAP E NO MERCADO A TERMO. RECEITAS FINANCEIRAS. VINCULAÇÃO A EXPORTAÇÕES. INDÍCIOS DE OPERAÇÕES DE COBERTURA.**

Os ganhos líquidos em bolsa e os rendimentos em operações de *swap* podem resultar de contratos com natureza de *hedge* e uma vez agregados às operações de exportação somente podem ser atribuídos exclusivamente a resultados com não cooperados se demonstrado que outra seria a finalidade da aplicação financeira.

**SOCIEDADES COOPERATIVAS. VARIAÇÃO CAMBIAL. TRIBUTAÇÃO.**

As receitas de variação cambial não podem ser consideradas, na sua totalidade, como receitas de atos cooperados, quando as receitas de exportação a que se vinculam têm origem na venda de produtos adquiridos tanto de cooperados, quanto de terceiros.

**TRIBUTO. EXIGIBILIDADE SUSPensa. CONVERSÃO EM RENDA DOS VALORES DEPOSITADOS. DEDUTIBILIDADE.**

Sem demonstrar que o contribuinte violou o disposto no §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/1995, não subsiste a glosa de valores excluídos do lucro líquido a título de conversão em renda de tributo com exigibilidade suspensa.

**CSLL. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.**

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em afastar a preliminar de nulidade, rejeitar a arguição de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos: (i) rejeitar as arguições de nulidade e de decadência; (ii) afastar os critérios de rateio aplicados às despesas e custos indiretos, excluindo o crédito tributário decorrente desse ajuste; e (iii) excluir da tributação o valor correspondente ao depósito convertido em renda; II) por maioria de votos, manter a tributação das variações cambiais, aplicando-se o percentual de rateio de 21,83% apurado pelo próprio contribuinte, vencidos os Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild que votaram por cancelar essa infração, tendo o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto manifestado interesse em apresentar declaração de voto sobre o tema; III) por maioria de votos, afastar a tributação das receitas financeiras de *swap* e mercado a termo em razão da caracterização de *hedge*, vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior, Nelso Kichel e Giovana de Pereira de Paiva Leite que votaram por manter a tributação dessa rubrica, tendo sido designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto para redigir o voto vencedor sobre a matéria.

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

Processo nº 10945.001526/2010-81  
Acórdão n.º **1301-003.717**

**S1-C3T1**  
Fl. 752

---

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior - Relator

(assinado digitalmente)  
Carlos Augusto Daniel Neto - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso interposto por **COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão 06-32.102, da 2ª Turma da DRJ - Curitiba, que negou provimento à impugnação da recorrente, mantendo contra ela o lançamento que exigia crédito tributário de IRPJ e de CSLL, no montante de R\$ 5.867.866,74 compreendendo os dois tributos, acrescidos de multa e juros.

A Fiscalização, no bojo do procedimento de revisão de DIPJ, constatou erro na segregação de receitas e despesas oriundas de atos cooperativos e de atos não cooperativos, advindo desse fato a apuração incorreta do IRPJ e da CSLL, e a insuficiência de recolhimento de ambos os tributos.

Inconformada, a Cooperativa apresentou impugnação, a qual a DRJ - CTA negou provimento em acórdão resumido nos seguintes termos:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Exercício: 2006*

**MPF. AUSÊNCIA. REVISÃO INTERNA DE DECLARAÇÕES. INEXIGÊNCIA. NULIDADE.**

*O lançamento que decorre da revisão interna de declarações não requer a emissão de MPF; ainda que a emissão do documento fosse necessária para esses casos, a sua eventual falta não implicaria na nulidade do lançamento.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.**

*Exercício: 2006*

**APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA VARIÁVEL. RENDIMENTOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.**

*Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, se o contribuinte antecipou o pagamento sem conhecimento prévio da autoridade administrativa, o prazo decadencial tem seu termo inicial na data da ocorrência do fato gerador; caso o pagamento não tenha sido realizado, tal prazo tem sua contagem iniciada no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

**SOCIEDADES COOPERATIVAS. PERCENTUAL DE RATEIO DE RECEITAS E DESPESAS INDIRETAS. CRITÉRIO FIXADO EM PARECER NORMATIVO. ILEGALIDADE. APLICABILIDADE. AUTORIDADE INCOMPETENTE.**

*O foro administrativo de primeira instância carece de competência para discussões relativas à aplicabilidade ou ilegalidade de atos normativos emanados da RFB.*

**PROVA. RECEITA CONTABILIZADA. ISENÇÃO.**

*Sendo incontestável o auferimento da receita e estando a operação regularmente contabilizada, considera-se comprovada a ocorrência do fato gerador, ficando a cargo do contribuinte apresentar a prova da isenção, o que, não acontecendo, deve ensejar a tributação do rendimento.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Exercício: 2006*

**SOCIEDADES COOPERATIVAS. RECEITAS FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO.**

*A aplicação financeira realizada por cooperativa agroindustrial é ato não cooperativo, sendo o seu resultado, portanto, tributável.*

**SOCIEDADES COOPERATIVAS. VENDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. TRIBUTAÇÃO.**

*A venda de bens do ativo imobilizado realizada por cooperativa a não associado é ato não cooperativo, sendo o seu resultado, portanto, tributável.*

**DEPÓSITOS JUDICIAIS CONVERTIDOS EM RENDA DA UNIÃO. EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ALEGADA TRIBUTAÇÃO EM ANOS ANTERIORES.**

*Não se confirma a exclusão de valores da base de cálculo quando a alegação de adição em anos anteriores não vem acompanhada da necessária comprovação.*

**SOCIEDADES COOPERATIVAS. VARIAÇÃO CAMBIAL. TRIBUTAÇÃO.**

*É tributável o resultado positivo da variação cambial, visto que, no caso de sociedade cooperativa agropecuária, tal valor não é considerado ato cooperativo, ainda que seja decorrente de operação dessa espécie.*

**SEGREGAÇÃO DE RECEITAS ENTRE ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. ALEGAÇÃO DE ERRO NA APURAÇÃO REALIZADA PELO FISCO. LANÇAMENTO COM BASE NA CONTABILIDADE. ALEGAÇÕES CONTRÁRIAS AOS VALORES CONTABILIZADOS E DESACOMPANHADAS DE PROVAS.**

*Descabe alegar que as informações utilizadas pelo Fisco no lançamento estão incorretas quando tais informações foram extraídas de documentos fornecidos pelo próprio reclamante, além de não haver, nos autos, prova dos erros que alega existirem.*

**APURAÇÃO REALIZADA COM BASE EM INTERPRETAÇÃO DEFINIDA POR ATO NORMATIVO EMITIDO PELA RFB. ALEGAÇÃO DE ERRO.**

*A alegação de erro na apuração realizada pelo Fisco não deve ser aceita quando tal procedimento foi realizado rigorosamente de acordo com o ato normativo que fundamentou a autuação, o qual, sobretudo, teve sua aplicação considerada correta no julgamento de primeira instância administrativa.*

**AGREGAÇÃO DE PRODUTOS. GLOSA. INEXISTÊNCIA.**

*Não há erro na apuração quando dois produtos são considerados conjuntamente, bem como suas receitas e despesas, sem que isso represente qualquer glosa ou prejuízo ao interessado.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Exercício: 2006*

**CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.**

*Por se referir aos mesmos fatos, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento de IRPJ.*

*Impugnação Improcedente*

*Credito Tributário Mantido*

Contra a decisão da DRJ foi interposto recurso.

Em preliminar, alegou-se a nulidade do lançamento em razão da inexistência de mandado de procedimento fiscal - MPF. Disse a recorrente que a atividade de que resultou o lançamento não era uma simples revisão de declaração. Tratava-se de verdadeira fiscalização, para a qual falecia competência ao agente do Fisco, dada a falta de autorização expressa e específica para executar o referido trabalho.

A recorrente arguiu decadência da parte do crédito tributário que abarcou as receitas decorrentes de contratos de *swap* e no *mercado a termo*. Para a decisão recorrida, faltou a prova do pagamento, ainda que parcial, do IRPJ. Já a recorrente, invocando o art. 5º da Lei nº 9.779/1999, afirmou que os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na fonte, mesmo no caso das operações de cobertura (*hedge*) realizadas por meio de *swap* e outras no mercado de derivativos. Arrematou dizendo que a integralidade do IRPJ, porventura incidente nas operações de *swap* e no *mercado a termo*, foi retida e recolhida pela instituição financeira.

No mérito, acusou violação do princípio da legalidade estrita, visto que a Fiscalização teria ignorado o fato de a recorrente ter feito a segregação do resultado oriundo de atos não cooperados com observância rigorosa do disposto no art. 87 da Lei nº 5.764/1971, no art. 183, incisos I e II do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, e na Resolução CFC nº 920/2001.

A ação do Fisco teria sido arbitrária, pois motivada pela divergência entre os parâmetros de cálculo estabelecidos no Parecer Normativo do então Coordenador do Sistema Nacional de Tributação - CST nº 73, de 1975, que só vincula os servidores da Receita Federal, e cujo conteúdo não é posto à disposição dos contribuintes.

Alegou, quanto aos ganhos com operações de *swap* e aos ganhos obtidos no *mercado a termo*, que tenham finalidade de *hedge*, a inaplicabilidade da Súmula 262 do E. Superior Tribunal de Justiça - STJ, por serem tais aplicações financeiras negócios auxiliares do ato cooperado. Pontuou que os precedentes que deram origem à súmula se referiam todos a aplicações com finalidade especulativa.

Entretanto, no caso concreto, as receitas obtidas na liquidação de contratos de *swap* e no *mercado a termo* teriam sido realizadas, exclusivamente, com a finalidade de cobertura (*hedge*) dos riscos inerentes aos contratos de exportação, prevenindo perdas com possíveis oscilações do real frente ao dólar.

Disse ainda a recorrente que "*... todos os contratos swap e de mercado a termo, cujas receitas a fiscalização desclassificou para ato não cooperado, foram realizados pela Recorrente com exclusiva finalidade assecuratória, na tentativa de resguardar os associados dos riscos decorrentes da oscilação do real frente ao dólar nas operações de exportação.*" (fl. 541)

Na hipótese de prevalecer o entendimento de que se trata de meras aplicações financeiras, pede a recorrente que se reconheça a não tributabilidade dos valores envolvidos nos contratos, já que todos seriam oriundos de atos cooperativos, razão pela qual, e por extensão, os ganhos em operações financeiras assumiriam a mesma natureza. Pede sucessivamente, caso se confirme a tributabilidade desses valores, a dedução das respectivas despesas financeiras.

A recorrente contestou também a tributação do resultado obtido na venda de imóveis rurais e de terrenos, por falta de previsão legal. Não incidiria IRPJ sobre a venda de bens do ativo imobilizado, porquanto se trata de negócio enquadrado no conceito de *ato auxiliar ao ato cooperado*. Nesse sentido, aduziu a recorrente:

*Realmente, a venda dos imóveis e terrenos atendeu as necessidades administrativas da Cooperativa e não foi feita com o objetivo de lucro, mas, simplesmente buscando a mais-valia na forma de ganho. (fl. 548)*

Pediu que fosse reconhecida a natureza jurídica de **ato cooperado derivado** dos serviços de assistência técnica prestados pela recorrente e a natureza jurídica de **negócio jurídico auxiliar ao ato cooperado**, para as operações de venda de imóveis rurais e terrenos, permanecendo o valor de R\$ 1.047.549,79 como resultado não operacional de sócios.

A recorrente também se insurgiu contra o rateio das exclusões do lucro real, referente ao valor de R\$ 1.846.231,00 a título de depósitos judiciais, convertidos em renda da União. O argumento é de que o valor já havia sido adicionado ao lucro líquido nos exercícios de 1999 a 2002.

Alegou nulidade do rateio das variações cambiais positivas, às quais seriam derivadas de ato cooperativo. Seria, portanto, improcedente o ajuste no valor de R\$ 10.401.510,31 (tabela 04). A decisão recorrida indeferiu o pedido de cancelamento do rateio do valor remanescente da conta "receitas de exportações", por não ser possível identificar a quais produtos se referia tal valor, o que implicou adição de R\$ 10.401.510,31, sob a rubrica "**saldo de receitas a ratear**" (item 26 do TVF).

Esclareceu a recorrente:

*O lançamento contábil da Recorrente está totalmente correto, eis que aqueles valores foram auferidos em decorrências das variações cambiais positivas, nas liquidações de contrato de pré-pagamento, Adiantamento de Contratos de Câmbio e Contratos de Câmbio Pronto e, não se sujeitam à tributação do IRPJ e da CSLL, porque são derivados dos atos cooperativos, que implementam a exportação dos produtos dos cooperados ..., razão pela qual é totalmente indevida a respectiva submissão ao rateio.*

*Muito embora a legislação qualifique essas receitas como de natureza financeira, ex vi o art. 9º da Lei n 9.718/98, não se discute o caráter acessório que assumem com relação ao contrato de exportação, aplicando-se lhes o brocardo de que "o acessório segue o principal" na seara da qualificação do ato cooperativo, para fins de incidência do art. 79, da Lei nº 5.764/71. (fls. 552 e 553)*

Pediu a recorrente que se reconheça:

*a vinculação das receitas decorrentes das variações cambiais positivas, nas liquidações dos contratos de pré-pagamento, Adiantamentos de Contratos de Câmbio e Contratos de Câmbio Pronto, com os contratos de exportação dos produtos dos associados, bem como a natureza de ato derivado do ato cooperativo àqueles negócios jurídicos, ou, em caráter sucessivo, que reconheçam a imunidade das receitas, por força do art. 149, § 2, inciso I, da CF/88. (fls. 556 e 557)*

A recorrente alegou que os percentuais adotados pela autoridade lançadora para fazer o rateio das despesas indiretas estão incorretos, acarretando distorções na apuração do resultado de sócios e de não sócios. Em consequência, apontou erros no cálculo de produtos específicos, tais como ração e concentrado, aves e derivados e outros.

Firmada nesses fundamentos, a recorrente pediu o provimento do recurso.

Posteriormente foi apresentado parecer técnico, opinando pela invalidade do método de rateio adotado no lançamento.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

### **Admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

### **Nulidade pela ausência do MPF**

A primeira objeção ao lançamento é de nulidade em razão da ausência de MPF.

O procedimento fiscal nasceu de um pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ do ano base 2005, formalizado por meio da apresentação do PER nº 17127.55584.291209.1.2.02-0911, que deu origem ao processo administrativo 10945.000913/2010-08.

É sintomático que, nos documentos de fls 1 à 291 deste processo, a referência é ao pedido de restituição e ao processo nº 10945.000913/2010-08. As intimações, os pedidos de esclarecimento do Fisco e as respostas do contribuinte tinham por escopo apurar a existência de direito creditório, no caso, o saldo negativo de IRPJ do ano de 2005. O procedimento fiscal nasceu por provocação do próprio contribuinte, e não tinha o propósito de recuperação de tributo via lançamento de ofício, mas sim o de verificação da existência do direito creditório pleiteado.

Feito o exame dos documentos, entendeu a autoridade administrativa que não existia o crédito pleiteado e, assim, indeferiu o pedido. Ocorre que a mesma documentação que revelava a inexistência de crédito em favor da requerente punha em evidência, segundo a ótica da autoridade fiscal, a prática de irregularidades tributárias relativas à segregação de receitas e despesas vinculadas a atos cooperativos e a atos não cooperativos.

Assim, já tendo em mãos os elementos necessários e suficientes ao lançamento do crédito tributário, a autoridade fiscal, em procedimento interno de revisão de DIPJ, lavrou o auto de infração, trasladando para este processo (10945.001526/2010-81) os elementos probatórios colhidos no procedimento anterior, referente ao pedido de restituição de saldo negativo.

Para procedimentos de revisão interna de declaração, como bem frisou o acórdão recorrido, não se fazia necessária a emissão de MPF. Assim a DRJ se manifestou sobre a matéria:

*Tal instrumento foi disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, a qual foi progressivamente alterada, estando vigente à data da lavratura do Auto de Infração a Portaria SRF nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, ato que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*Por ser de interesse para a presente análise, transcrevemos abaixo trecho da citada Portaria.*

*Art. 10. O **MPF não será exigido** nas hipóteses de **procedimento de fiscalização**:*

*(...)*

*IV - **relativo à revisão interna das declarações**, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (malhas fiscais); (g.n.) (fl. 487)*

Como se vê, não era necessária a emissão de MPF na hipótese dos autos. Todavia, mesmo nesses casos, era praxe das Delegacias da Receita Federal emitir mandado de procedimento fiscal específico. É possível, pois, que existisse no presente caso o MPF, o qual, por lapso, não veio a ser juntado aos autos.

Por essa razão, não se mostra prudente, mesmo para os que vêm no MPF um requisito de validade do lançamento, desconstituir o crédito tributário, sem antes ouvir a autoridade lançadora, dando a ela a oportunidade de fazer prova de que o MPF fora expedido. Na minha ótica, entretanto, alinhada com a posição da DRJ, a expedição desse documento, no caso dos autos, não se fazia necessária.

Portanto, rejeita-se a preliminar de nulidade.

### **Decadência**

A arguição de decadência se refere a uma parte do crédito tributário. Especificamente à parcela que corresponde aos ganhos em operações de *swap* e no mercado a termo. A recorrente sustenta que o fato gerador ocorre quando do recebimento dos ganhos e da retenção do IR na fonte. Eis os argumentos do recurso:

*A premissa adotada na decisão recorrida está totalmente equivocada, data vênia, eis que a teor do art. 5º, da Lei nº 9.779/99, "os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, mesmo no caso das operações de cobertura (hedge), realizadas por meio de operações de swap e outras, nos mercados derivativos".*

*Isso significa que a integralidade do IRPJ, porventura incidente nas operações decorrentes de swap e de mercado a termo, foi retida e recolhida pela instituição financeira mediante a qual foram operacionalizadas as transações.*

*(...)*

*Com efeito, as operações decorrentes de swap e no mercado a termo ensejam a ocorrência do fato gerador simples do IR e o respectivo prazo decadencial para constituir o lançamento é regido pela norma do art. 150, § 4º do CTN, cujo termo a quo é a data em que são auferidos os valores, conforme entendimento já consolidado no âmbito do STJ, verbis: (grifos da recorrente) (fls. 517 e 518)*

A retenção na fonte a que se refere o dispositivo invocado pela recorrente tem natureza de antecipação do imposto devido, a ser apurado no final do período base, que pode ser o trimestre, o ano civil ou fração, no caso de início ou término de atividades.

A instituição financeira perante a qual são realizadas as operações de *swap* ou as operações no *mercado a termo* tem o dever de proceder à retenção do IR na fonte. Por sua vez, a empresa beneficiária dos respectivos ganhos deve incluí-los na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando da apuração do lucro real, presumido ou arbitrado, conforme se constata do disposto no art. 773, inciso I, do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999).

O sítio da Receita Federal na internet exhibe a seguinte orientação, no que tange às operações de *swap*:

*REGIME DE TRIBUTAÇÃO - Pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado: os rendimentos integrarão o lucro real e serão adicionados ao lucro presumido ou ao lucro arbitrado. O imposto retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração, trimestral ou anual.*

Enfim, não existe tributação apartada. Os ganhos obtidos em aplicações de renda fixa ou variável se comunicam com os demais resultados na apuração do lucro tributável. Portanto, o fato gerador do IRPJ e da CSLL (nele incluídos os ganhos no mercado financeiro) ocorre no final do período trimestral ou anual. E é a partir desse momento que tem início a contagem do prazo de decadência, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

No caso dos autos, a apuração do IRPJ se fez com base no período anual, de modo que o fato gerador se consumou no último instante do dia 31 de dezembro de 2005. Assim, o termo inicial do prazo de decadência foi o dia primeiro de janeiro de 2006, e o termo final, o dia 31 de dezembro de 2010.

Como a ciência do auto de infração, de acordo com a própria recorrente, se deu em 15 de dezembro de 2010, é forçoso reconhecer que o direito da Fazenda não foi alcançado pela decadência.

### **Critério de rateio de receitas e despesas indiretas.**

A Fiscalização contestou o critério adotado pela recorrente para imputar receitas e despesas indiretas ao resultado das operações com os sócios da cooperativa (ato cooperativo) e ao resultado das operações com não sócios ou terceiros (ato não cooperativo). Entendeu a autoridade lançadora que a recorrente se afastou dos parâmetros fixados no Parecer Normativo CST nº 73/1975. Consta do TVF:

*19. O contribuinte utilizou indevidamente como base para rateio das receitas e despesas indiretas o resultado bruto de cada produto (vendas deduzidas de devoluções e custos), no lugar de proporcionalizá-las em razão das receitas totais de vendas para cada produto.*

(...)

21. Dessa maneira o resultado das operações realizadas com sócios e terceiros ficou distorcida como se pode verificar na Tabela 05 que resume o resultado apurado pelo contribuinte.

(...)

22. Esse critério de rateio é inviável, pois os relatórios demonstram que foram rateados supostos resultados sem haver vendas, cujos valores foram alocados sem critério como ato não cooperativo. (grifos do original) (fl. 307)

A partir da constatação de que houve erro no critério adotado pela recorrente, a autoridade lançadora refez a apuração e lançou crédito tributário. Todavia, essa apuração também se afastou dos parâmetros fixados no Parecer Normativo CST 73.

Problema idêntico, envolvendo o mesmo contribuinte, foi examinado no Acórdão nº 1401-002.071 (processo nº 10945.721946/2013-20), de relatoria da Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, no qual se deu provimento ao recurso voluntário, relativamente a esse ponto, como se constata da ementa abaixo reproduzida, naquilo que diz respeito à questão aqui examinada.

**VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CRITÉRIO DE RATEIO - ERRO NA APURAÇÃO.**

*Vício em elementos fundamentais da obrigação tributária, especialmente do critério material (o que está sendo tributado) e no critério quantitativo (como o cálculo da obrigação tributária foi realizado). Nulidade do lançamento por vício material e não formal.*

*O critério correto para efetuar o rateio de despesas indiretas deveria ser baseado na proporção existente entre receita bruta de atividade cooperada e não cooperada, além de ser feito de forma sintética, utilizando valores totais/fechados de receitas com atos cooperativos e não cooperativos, e de custos e despesas com atos cooperativos e não cooperativos, diretas e indiretas.*

Sobre esse ponto, vale transcrever, pela clareza do raciocínio, a declaração de voto do então Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, no Acórdão nº 1101-001.013 (processo 10945.721240/2011-04):

*Além dos pontos até aqui tratados, divergi também em relação à metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização e que implicou em vício de ordem material nesse lançamento.*

*Do relato da infração, inclusive essa foi a única infração que foi suficientemente descrita no TVF, sustentando a fiscalização que o Recorrente não teria observado corretamente os critérios estabelecidos no Parecer Normativo CST nº 73, de 1975, para o rateio de despesas indiretas dentre atos cooperados e atos não cooperados.*

*Aludido parecer determina que as receitas devem ser classificadas entre aquelas decorrentes das atividades "cooperativas" e aquelas decorrentes de atividades "não cooperativas". Em relação à apropriação das despesas e custos indiretos o citado Parecer Normativo aduz que o critério correto para efetuar o rateio de despesas indiretas deve ser baseado na proporção existente entre receita bruta de atividade cooperada e não cooperada. Ainda, a apropriação das despesas*

*e custos indiretos deve se dar de forma sintética, considerando apenas o critério de atos cooperados e não cooperados.*

*A despeito da convicção da fiscalização no sentido de que o critério contido no Parecer Normativo CST nº 73 de 1975 é o único possível para a apropriação das despesas e custos indiretos, a análise da metodologia da autuação revela que a fiscalização também não observou tal critério. Ora, ou o critério é aquele estabelecido pelo Parecer Normativo ou não é. Nessa medida, se o critério do Parecer não é observado objetivamente, por que aceitar o critério da fiscalização em detrimento do critério do contribuinte? Se a Lei não veda o critério eleito pelo contribuinte e a própria fiscalização conserva as linhas mestras desse mesmo critério, qual é o fundamento para que se determine a elaboração de coeficiente diverso daquele encontrado pelo contribuinte? Como sustentar o fundamento do lançamento como sendo a obrigação de observar o disposto no Parecer Normativo CST nº 73 de 1975 se a própria Autoridade Fiscal autuante não respeitou tal sistemática?*

*Sobre a fiscalização não ter observado o critério do Parecer Normativo CST nº 73 de 1975, ficou claro quando do julgamento, que seguiu a fiscalização o critério analítico para o rateio dos resultados entre atos cooperados e atos não cooperados, ao passo que o Parecer Normativo citado determina que esse rateio se dê pelo critério sintético, in verbis:*

*"(...) 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 efeito 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".(Parecer Normativo)*

*Tal fato fica muito claro mediante a consulta das tabelas acostadas ao Auto de Infração pela fiscalização em que há a segregação dos resultados por critério diverso daquele determinado no mencionado Parecer.*

*Dessa forma, entendo que, partindo da premissa utilizada pela própria fiscalização, é impossível superar a preliminar suscitada de erro de metodologia, fato que também leva ao reconhecimento de nulidade material do lançamento e, conseqüentemente, ao seu cancelamento.*

Com esses fundamentos, cumpre reconhecer a incongruência do critério adotado pela Fiscalização para o rateio de despesas indiretas entre o resultado oriundo dos atos cooperativos e o dos atos não cooperativos.

Diante dessa nulidade, perde o objeto a parte do recurso que questiona erro na apuração do percentual de rateio, bem como erros de cálculos relativos a produtos específicos.

### **Ganho de capital na alienação de bens do ativo imobilizado**

A invalidade do critério adotado para rateio de despesas indiretas não afeta a totalidade do lançamento, já que foram detectadas pela autoridade lançadora infrações que independem da forma de alocação de custos ou despesas. Nesse campo estão as irregularidade relativas à classificação errônea de certos ganhos, que haviam de ser incluídos no cômputo do resultado tributável, mas não o foram.

É o que ocorreu com o montante relativo ao ganho de capital na alienação de bens do ativo imobilizada (R\$ 1.047.549,79), mais precisamente, imóveis rurais e terrenos. A recorrente sustenta que esses negócios se inserem no conceito de *atos auxiliares ao ato cooperado*.

Em primeiro lugar é discutível que se possa adotar, sem ofensa à lei, a figura do *ato auxiliar ao ato cooperado*, conferindo a este a mesma natureza e, por consequência, o mesmo tratamento jurídico que se dá ato principal. Porque isso implicaria lançar por terra a distinção construída, a partir do art. 79 da Lei nº 5.764/1971, entre ato cooperativo e ato não cooperativo. No final, todos os atos acabariam sendo cooperativos: ou pela essência ou por extensão. Dessa forma, as cooperativas jamais estariam submetidas a qualquer tributação, independentemente dos atos praticados.

Em segundo lugar, o ganho na alienação de bens do ativo imobilizado é de natureza não operacional, ou seja, é um ganho que deriva de um negócio jurídico estranho ao objeto da entidade. Esse conceito serve tanto para as entidades empresariais, quanto para as sociedades cooperativas.

Por último, existem precedentes do CARF no sentido da incidência do IRPJ sobre o ganho auferido por sociedade cooperativa, na alienação de bens de seu ativo imobilizado. Confira-se:

***COOPERATIVA. VENDA DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. ATO COOPERADO. NÃO CONFIGURADO.***

*A Lei 5.764/71 não cria uma não-incidência em função da pessoa (subjativa), mas sim em função do ato praticado (objetiva), de tal forma que só há falar em não-incidência tributária quando o ato for praticado entre a cooperativa e seus associados (art. 79), razão pela qual, fora dessa hipótese, a cooperativa sofre tributação como qualquer outra pessoa jurídica. A venda de estabelecimento industrial não pode ser enquadrada como ato cooperativo, já que se trata de atividade não-operacional. (Acórdão nº 1302-001.087)*

***ALIENAÇÃO DE MÓVEIS DO ATIVO IMOBILIZADO E DO ATIVO INTANGÍVEL. ATOS NÃO COOPERATIVOS.***

*A venda de bens do ativo imobilizado e do ativo intangível, ainda que permitida, não se qualifica como ato cooperativo tal qual definido no art. 79 da Lei 5764/71. Constitui-se em ato negocial, de mercancia, com a participação de terceiro não cooperado, escapando da moldura delineada para as atividades inerentes ao cooperativismo. (Acórdão 1103-001.050)*

Nesse ponto, portanto, o lançamento deve ser mantido.

**Ganhos em operações de *swap* e em operações no mercado a termo**

A recorrente afirma que as operações de *swap* e as operações no mercado a termo tinham o propósito de cobertura (*hedge*) e, por isso, não seriam passíveis de tributação. Nessa linha de argumentação, disse que a Súmula 262 do STJ se destina às aplicações financeiras com finalidade especulativa, que diferem dos negócios jurídicos auxiliares do ato cooperativo.

Em relação às operações de *hedge*, vale reproduzir parcialmente a lição do professor Roque Carrazza, trazida pela recorrente em seu recurso:

*Esta operação conjunta (hedge), que tem por escopo neutralizar uma posição de risco, por meio de outra equivalente, tem o nome técnico de hedge (ou hedging). Ela pressupõe a existência de transações casadas iguais e de sentido contrário, simultaneamente, no mercado à vista e no mercado a termo.*

*O hedge (que, em inglês, literalmente significa 'cerca, muro, barreira, limite') é, em resumo, uma proteção ou cobertura de risco. Isso explica porque é denominado, em vernáculo, contrato de cobertura.*

*E, realmente, o hedge é, em última análise, um contrato de cobertura contra riscos decorrentes da normal variação de preços. Em termos mais técnicos, tem por finalidade ilidir riscos inerentes às operações de venda e compra, com execução diferida. (g.n.) (fl. 538)*

Do texto acima devem ser sublinhados dois aspectos inerentes às operações de *hedge*. O primeiro é o escopo: a proteção contra riscos relativos à variação de preços ou de taxas. O segundo é a existência de "**transações casadas**". Em outras palavras, nas operações de *hedge*, tem-se o objeto da cobertura, que é o negócio cujo risco se quer evitar; e o instrumento da cobertura, que é a transação que se faz para cobrir o risco, absorvendo ou compensando possíveis perdas geradas pelo outro negócio (o objeto da cobertura).

Tendo em vista essa moldura, é possível concluir que cabe ao contribuinte que alega ter realizado uma operação com o intuito de *hedge* identificar especificamente o negócio de cujo risco ele buscava cobertura. O ônus dessa prova é do contribuinte. O Fisco não pode ser obrigado a provar que as operações de *swap* ou no mercado a termo tinham finalidade especulativa.

No caso em exame, a alegação de *hedge* se fez sem que fossem indicados de forma específica os negócios para os quais se pretendia a cobertura. Não foi observada a necessidade de demonstrar a existência de **transações casadas**.

Note-se que, no item 6 da Intimação Eqmac nº 001/2010 (fls. 60 e 61), foi solicitado à recorrente indicar "**o bem protegido**" nas operações de *swap* ali indicadas.

No que concerne à alegação de que as aplicações financeira aqui examinadas seriam **atos cooperativos auxiliares**, a inviabilidade dessa classificação já foi tratado no item precedente. Já com relação às despesas financeiras, além de a recorrente não as identificar de forma precisa, presume-se que elas tenham sido oportunamente contabilizadas.

Em suma, mantém-se o lançamento nesse ponto.

### **Receitas financeiras - variações cambiais**

Relativamente a essas receitas, a autoridade lançadora fez a seguinte consideração no TVF:

*O valor remanescente das contas "receitas de exportação" foram rateadas por não ser possível identificar a quais produtos se referem. (fl. 308)*

Observe-se que a Fiscalização constatou uma receita financeira (variação cambial), vinculada à exportação. Ela sabia que, dos produtos exportados, uma parte tinha sido adquirida de não sócios (ato não cooperativo). Havia, por conseguinte, a necessidade de alocar a receita financeira conforme a origem dos produtos exportados, fiel ao princípio que manda ratear a receita segundo a natureza cooperativa ou não cooperativa dos atos. A Fiscalização, adotando o critério para rateio das despesas indiretas, fez a alocação da receita financeira.

No recurso, a recorrente faz a seguinte ponderação:

Ora, a Recorrente demonstrou que os valores submetidos ao indevido rateio se referiam aos Complementos de Exportação vinculados às exportações dos produtos dos cooperados, inscritos nas receitas operacionais decorrentes de variações positivas do dólar, nos contratos de *Pré-pagamento* (financiamento com mais de 360 dias), nos *Adiantamentos de Contratos de Câmbio* (financiamentos de até 360 dias) e nos *Contratos de Câmbio Pronto* (operações à vista).

O lançamento contábil da Recorrente está totalmente correto, eis que aqueles valores foram auferidos em decorrência das variações cambiais positivas, nas liquidações dos contratos de pré-pagamento, Adiantamentos de Contratos de Câmbio e Contratos de Câmbio Pronto e, não se sujeitam à tributação do IRPJ e da CSLL, porque são *derivados dos atos cooperativos*, que implementam a exportação dos produtos dos cooperados (...), razão pela qual é totalmente indevida a respectiva submissão ao rateio.

Muito embora a legislação qualifique essas receitas como de *natureza financeira*, *ex vi* o art. 9º da Lei n 9.718/98, não se discute o caráter acessório que assumem com relação ao contrato de exportação, aplicando-se lhes o brocardo de que *"o acessório segue o principal"* na seara da qualificação do ato cooperativo, para fins de incidência do art. 79, da Lei nº 5.764/71. (fls. 552 e 553)

Como se percebe, a recorrente sustenta que toda a receita financeira é derivada de ato cooperativo. A alegação não prospera. Para quase todos os produtos adquiridos pela recorrente, existe uma parcela proveniente de não sócios; portanto, ato não cooperativo. Isso fica evidenciado na Tabela 05 do TVF.

É intuitivo que tanto nas vendas para o mercado interno, quanto nas exportações, existe uma parte cuja origem repousa em operações com não sócios. Nessa linha de raciocínio, não se pode admitir, como quer a recorrente, que toda a receita de variação cambial seja imputada ao resultado de atos cooperativos.

A autoridade fiscal entendeu que a receita deveria ser imputada por rateio, porquanto não havia como vincular diretamente os valores da variação cambial a produtos específicos. Todavia, como se viu, o critério de rateio adotado no lançamento é inválido. Sendo assim, deve ser adotado para rateio dessa receita financeira especificamente o mesmo percentual apurado e adotado pela própria recorrente para rateio das despesas indiretas, ou seja, 21,83% (conforme TVF).

Por fim, quanto à alegação de imunidade, cumpre dizer que não se trata de receita de exportação propriamente dita, mas de variação cambial. No mais, a norma constitucional impede a incidência direta de contribuições sobre receitas de exportação; a CSLL, porém, não incide sobre receita, mas sobre o lucro.

Por essas razões, nesse ponto, o recurso deve ser parcialmente provido, para reduzir a receita financeira tributável a 21,83%.

### **Depósito convertido em renda**

A recorrente contestou o rateio das exclusões do lucro real, referente ao valor de R\$ 1.846.231,00 a título de depósitos judiciais, convertidos em renda da União.

Nesse ponto, tem razão a recorrente. O rateio adotou um percentual cuja apuração se fez com base em critério inválido, como ficou demonstrado no tópico que tratou da alocação de receitas e despesas indiretas. Ademais, a recorrente alegou já ter adicionado tais valores, ao lucro líquido, em exercícios pretéritos, quando a despesa, por estar com exigibilidade suspensa, ainda não possuía o atributo da dedutibilidade, nos termos do art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/1995. Por sua vez, a Fiscalização replicou, dizendo que as DIPJs dos anos 2000, 2001 e 2002 não indicavam adição correspondente àquela quantia.

Não obstante a assertiva da autoridade fiscal, as fichas 09-A (demonstração do lucro real) das DIPJs dos anos de 2000 e 2001 (fls. 284 e 285) indicam adição a título de tributo com exigibilidade suspensa nos valores de R\$ 407.245,00 e R\$ 650.514,00 respectivamente.

É certo que nenhum dos dois valores corresponde, de forma exata, ao montante referido no auto de infração (R\$ 1.846.231,00). Mas esta quantia pode ser o somatório de adições feitas ao longo de vários períodos, sobretudo considerando a morosidade com que, normalmente, tramitam as ações judiciais.

Seja como for, o fato é que o Fisco não aprofundou a verificação, razão pela qual o montante de R\$ 1.188.049,65 (correspondente a 65,35% do valor convertido em renda) deve ser excluído da base de cálculo.

### **CSLL**

Quanto o lançamento de CSLL recair sobre base fática idêntica à do IRPJ, deve ser dada a mesma solução, salvo disposições específicas da legislação da CSLL que imponham tratamento distinto, o que não ocorre no caso em tela.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário; afastar a preliminar de nulidade, rejeitar a arguição de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para:

a) afastar os critérios de rateio aplicados às despesas e custos indiretos, excluindo o crédito tributário decorrente desse ajuste;

- b) excluir da tributação o valor correspondente ao depósito convertido em renda; e
- c) reduzir o valor tributável das receitas financeiras de variação cambial a 21,83%.

No mais, foram mantidos integralmente os ajustes relativos a ganho de capital na alienação de bens do ativo imobilizado e ganhos em operações de *swap* e no mercado a termo.

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Redator designado

Com as homenagens de sempre pelo excelente voto, peço vênias ao Ilustre Relator para apresentar as razões de minha discordância parcial com a sua posição, visando contribuir a formação do entendimento deste Colegiado.

### **Dos ganhos em operações de *swap* e em operações no mercado a termo**

Como aduzido no voto do relator, a fiscalização apontou que a Recorrente inscreveu os resultados das operações de *swap* e no mercado a termo na conta de "receitas de exportação", classificando-as como *ato cooperado*. A fiscalização segregou a parcela relativa aos ganhos líquidos das operações, das contas de receitas de exportação dos produtos da atividade agropecuária, reclassificando-as como "**aplicação financeira**" (R\$ 5.323.612,31) e "**outras receitas a ratear**" (R\$ 10.401.510,31 - **será analisado no item seguinte**). O primeiro corresponde ao resultado das operações de *swap* e mercado a termo, enquanto o segundo foi enquadrado como *variações cambiais*.

No entender da fiscalização e com amparo na sua interpretação da Súmula nº 262 do STJ ("*Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.*"), os contratos com finalidade de *hedge* foram considerados como aplicações financeiras e, portanto, sujeitos ao IRPJ.

Entendo que nesse ponto não deve proceder a autuação.

Em primeiro lugar, cabe ressaltar que as súmulas dos tribunais, assim como precedentes vinculantes, não podem ser aplicadas através de uma sistemática lógico-

subsuntiva, tal qual regras jurídicas, mas sim por meio de um raciocínio analógico-problemático que implica na delimitação de seu alcance em função do caso (ou conjunto de casos) que embasaram a decisão. Nesse sentido, inclusive, o CPC/2015 frisou expressamente a relevância dos fundamentos determinantes de precedente ou súmula na justificação de uma decisão, em ser art. 489, §1º, V.

Compulsemos, pois, alguns dos precedentes que originaram a súmula:

*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.*

*(REsp 88.179/PR, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/05/1999, DJ 21/02/2000, p. 80)*

*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.*

*(EREsp 169.411/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/05/1999, DJ 27/09/1999, p. 38)*

Como se vê na própria ementa do julgado, por evidente que é, a referida súmula se refere à **utilização de sobras de caixa para investir no mercado de especulação financeira**, situação absolutamente distinta da que se afigura nos autos, onde a Recorrente utilizou-se de operações de *hedge* vinculadas às operações de exportação de produtos cooperados.

Frise-se, inclusive, que *swap*, com essa finalidade, se encontra previsto no Estatuto Social da Cooperativa, para contratação de seguro do patrimônio social como parte de seu objeto social, conforme art. 4º, §1º, "c", que dispõe que cabe à cooperativa "*assegurar, para todos os produtos de vendas em comum, adequados canais de distribuição e colocação diretamente nos mercados consumidores; seja no mercado nacional como no internacional, o que inclui vendas via exportação*".

Com essa finalidade de viabilizar a venda via exportação, parece-nos que o referido ato se enquadra na definição de ato cooperativo do art. 79 da Lei nº 5764/71 (*Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.*).

É bem sabido que os *derivativos* se baseiam em outros contratos negociais no mercado financeiro e de capitais, operando como instrumentos de renda variável. Entretanto, há que se observar, como pontuado por Ana Cláudia Utumi, que:

*As operações com derivativos podem tanto ser praticadas com a finalidade de especulação - ou seja, como aplicações financeiras de renda variável que são - ou com a finalidade de reduzir ou eliminar os efeitos que podem advir das variações positivas ou negativas de taxas de juros, preços de moeda ou preços de mercadorias. Neste segundo caso, como comentamos, estaremos diante de hedge. (UTUMI, Ana Cláudia Akemi. *Hedge via Operações de Swap: Tributação pelo Imposto de Renda. Revista Dialética de Direito Tributário nº 172, p.19)**

Como se vê, no presente caso, a utilização dos contratos para fins de *hedge* impossibilita que o mesmo seja considerado como instrumento de especulação financeira. Logo, afasta-se a possibilidade de aplicar a súmula nº 262 do STJ. Sua finalidade não é gerar fluxo de caixa para a cooperativa, através dos rendimentos financeiros, mas sim resguardar os associados dos riscos decorrentes da variação cambial em operações de exportação, algo absolutamente comum nesse tipo de negócio - daí fica em evidência a conexão entre as operações em comento e o ato de exportação dos produtos cooperados, razão pela qual ambos se enquadram na categoria de ato cooperado, estando sujeitos ao mesmo tratamento.

Nesse sentido, e relativo ao mesmo contribuinte, já se manifestou o CARF no Acórdão nº 1101-001.013, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, cuja ementa assim dispôs:

*RECEITAS FINANCEIRAS. VINCULAÇÃO A EXPORTAÇÕES. INDÍCIOS DE OPERAÇÕES DE COBERTURA. Os ganhos líquidos em bolsa e os rendimentos em operações de swap*

*podem resultar de contratos com natureza de hedge e uma vez agregados às operações de exportação somente podem ser atribuídos exclusivamente a resultados com não cooperados se demonstrado que outra seria a finalidade da aplicação financeira.*

Nesse sentido, **voto pela reversão do ajustes decorrentes de ganhos em operações de swap e mercado a termo.**

(assinado digitalmente)  
Carlos Augusto Daniel Neto

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Reiterando as homenagens aduzidas acima, peço vênua ao Ilustre Relator para apresentar as razões de minha discordância parcial com a sua posição, visando contribuir a formação do entendimento deste Colegiado.

### **Das variações cambiais derivadas de ato cooperativo de exportação.**

No TVF e na decisão recorrida consta que "*O valor remanescente das contas "receitas de exportação" foram rateadas por não ser possível identificar a quais produtos se referem. (fl. 308)*", implicando na adição de R\$ 10.401.510,31, sob a rubrica de "Saldo de receitas a ratear".

Na impugnação, aduziu o contribuinte que:

*esses valores se referem aos Complementos de Exportação, inscritos em suas receitas operacionais e decorrentes de variações positivas do dólar nos contratos de Pré-pagamento (financiamento com mais de 360 dias), nos Adiantamentos de Contratos de Câmbio (financiamentos de até 360 dias) e nos Contratos de Câmbio Pronto (operações à vista), operações que não se sujeitam à tributação do IRPJ e da CSLL porque são derivadas dos atos cooperativos, razão pela qual seria totalmente indevida a submissão ao rateio.*

*Argumenta também que a fiscalização não juntou aos autos um único documento relativo a essas receitas e sem maiores delongas aplicou o rateio do valor.*

Ao julgar o pleito, concluir a DRJ:

*Dessa forma, uma vez que o interessado não logrou demonstrar estar a sua receita abrangida por hipótese de isenção, há que se considerar correto o procedimento adotado, na medida em que*

***distribui tais valores entre atos cooperativos e não cooperativos, submetendo à tributação somente esses últimos.***

Parece-me que há dois pontos que devem ser ressaltados aqui.

O primeiro ponto é um corolário da conclusão alcançada pelo relator, ao concluir pela nulidade do critério de rateio utilizado pela fiscalização.

Como a apuração do valor do ajuste levou em conta o rateio entre atos cooperativos e não cooperativos, tributando apenas estes últimos, e uma vez que o relator entendeu que o critério de rateio está incorreto, maculando os pontos da autuação que dependam dele, parece-me matemática a conclusão de que essa parcela também será albergada pela declaração de nulidade.

Dessa forma, concordando com a argumentação do relator acerca do rateio efetuado pela fiscalização, entendo que o presente ajuste resta afetado pela nulidade apontada, devendo ser alcançado por ela.

Assim voto por anular o presente ajuste, por compartilhar do mesmo critério de rateio cuja nulidade fora amplamente demonstrada pelo relator.

(assinado digitalmente)  
Carlos Augusto Daniel Neto