



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Processo nº 11030/000.122/87-07

MFCT

Sessão de 27 de maio de 1992

ACORDÃO Nº 103-12.272

Recurso nº: 92.204 - IRPJ - EX: DE 1982

Recorrente: COOPERATIVA TRITÍCOLA DE PASSO FUNDO LTDA

Recorrida: DRF em PASSO FUNDO - RS

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - SOCIEDADE COOPERATIVA - APURAÇÃO DE 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.

IRPJ - SOCIEDADE COOPERATIVA - APLICAÇÕES FINANCEIRAS - os rendimentos de aplicações financeiras auferidos pelas sociedades cooperativas submetem-se à tributação na proporção que a receita dos atos não cooperativos representar da receita bruta total da empresa.

LUCRO INFLACIONÁRIO - deve ser oferecido à tributação na mesma proporção existente entre as receitas tributáveis e as receitas totais percebidas no exercício.

RESULTADO NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO - deve ser oferecido à tributação na mesma proporção existente entre as receitas tributadas e as receitas totais percebidas no exercício.

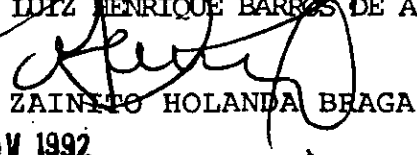
EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES - é parcela sujeita à incidência do imposto de renda na mesma proporção existente entre as receitas tributáveis e as receitas totais percebidas no exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA TRITÍCOLA DE PASSO FUNDO LTDA.

Acórdão nº 103-12.272

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao resumo para: a) considerar correto o método de rateio de receitas, custos e despesas adotado na peça impugnatória; b) admitir o rateio das receitas financeiras entre atos cooperativos e não cooperativos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ilcenil Franco (Relator), Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo e Cândido Rodrigues Neuber e; c) admitir o rateio na proporção existente entre as receitas tributáveis e as receitas totais do exercício, do lucro inflacionário, do resultado da alienação de bens do ativo imobilizado, da correção monetária das obrigações da ELETROBRÁS e do excesso de remuneração dos dirigentes. Vencidos os Conselheiros Victor Luís de Salles Freire e Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior que proviam integralmente a verba relativo ao excesso de remuneração dos dirigentes, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Henrique Barros de Arruda.

Sala das Sessões (DF)., em 27 de maio de 1992


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - PRESIDENTE
LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA - RELATOR DESIGNADOVISTO EM
SESSÃO DE: 19 NOV 1992
ZAIRITO HOLANDA BRAGA- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

Participaram ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Sonia Nacimovi e Dícler de Assunção.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11030-000.122/87-07

RECURSO Nº: 92.204

ACORDÃO Nº: 103-12.272

RECORRENTE: COOPERATIVA TRITÍCOLA DE PASSO FUNDO LTDA.

R E L A T Ó R I O

Pelo Auto de Infração de fls. 28/30 é exigido da Cooperativa Tritícola de Passo Fundo Ltda., - COOPASSO, CGC nº 92.020.122/0001-68, imposto de renda de pessoa jurídica relativo ao exercício de 1982.

Os fatos apurados, a impugnação, a decisão singular, o recurso e a diligência determinada por esta câmara são do documentos idênticos aos constantes do processo nº 11030-000.123 / /87-61, recurso nº 92.205. Diante de tal circunstância anexo: aq presente cópia do relatório preparado para aquele recurso, o qual passa a fazer parte integrante deste.

É o relatório.

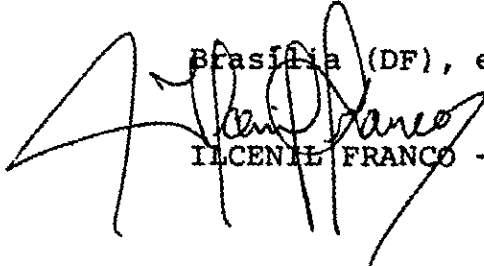
V O T O V E N C I D O

Conselheiro ILCENIL FRANCO, Relator:

Recurso tempestivo, dele conhecido.

Tratando-se de assunto idêntico ao do recurso nº 92.205, conforme esclarecido no relatório, a decisão deste deve obedecer ao tratado naquela recurso, razão pela qual faço deste voto o proferido no citado recurso, o qual ora anexo para ficar como parte integrante do presente.

Brasília (DF), em 27 de maio de 1992


ILCENIL FRANCO - RELATOR



VOTO VENCEDOR

Relator designado LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA

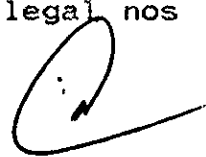
Designado para proferir o voto vencedor e nada tendo a acrescentar ao relatório, que adoto na sua integridade, esclareço, de plano, que a divergência reside, exclusivamente, no critério critério de tributação de rendimentos de aplicações financeiras adotado pelo ilustre Conselheiro relator, Ilcenil Franco.

Preliminarmente, urge destacar que, no passado, já manifestei posição idêntica à que ora contesto, como se deu no caso do acórdão n^o 103-11444.

Novas reflexões, no entanto, levaram-me a revê-la.

Já na ocasião antes mencionada, concluí por identificar, no regime tributário das sociedades cooperativas, a hipótese de não incidência do imposto sobre o resultado decorrente de seus atos típicos, nos seguintes dizeres que ora transcrevo:

"O deslinde da matéria objeto da lide requer, preliminarmente, o exame da natureza do regime tributário a que estão sujeitas as cooperativas, por efeito do artigo 129 do RIR/80, com matriz legal nos artigos 85, 86, 88 e 11 da Lei n^o 5764/71.



ACÓRDÃO Nº 103-12.272

Consoante afirma a Recorrente, o referido dispositivo contempla hipótese de isenção, por estar contido no capítulo do regulamento do imposto assim intitulado, caracterizando, portanto, modalidade de exclusão do crédito tributário, na forma do artigo 175 do CTN.

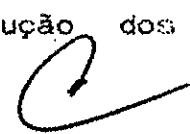
Tal argumento, no entanto, não nos parece bastante contundente, pois, como é notório, a denominação do mencionado capítulo revela-se deficiente, na medida que também abrange imunidades em seu artigo 126.

Destarte, somente a exegese da própria lei de regência autoriza elucidar a questão.

Isto posto, temos que a Lei n^o 5764/71, ao instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, definiu, em seu artigo 79, os atos cooperativos como sendo os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos objetivos sociais, declarando não implicarem o mesmo operações de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

O artigo 83 da mesma lei, por seu turno, prescreve que a entrega da produção do associado significa outorga à cooperativa de plenos poderes para sua livre disposição.

Dai concluir-se que o ato-fim da sociedade guarda características assemelhadas à do contrato de comissão em nome próprio e conta alheia, resultando que os valores provenientes da venda da produção dos



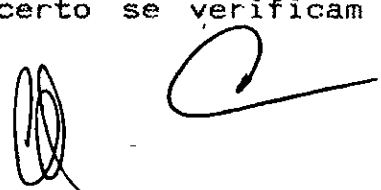
ACÓRDÃO Nº 103-12.272

associados a estes pertencem, não sendo aquela titular da disponibilidade da renda.

Reforçam ainda tal entendimento, o fato de que as sobras, como excesso de custeio suportado pelos associados, igualmente lhes pertencem, e os prejuízos, quando insuficiente o Fundo de Reserva, são entre eles rateados (art. 89).

Dessa normas resulta claro que os atos típicos das cooperativas encontram-se à margem da incidência do imposto, sujeitando-se, porém, à imposição fiscal os resultados que decorram de atividades não ligadas ao objetivo principal, como as descritas nos incisos do artigo 129 do RIR/80, bem como outras que configurem renda própria das sociedades, em face das demais disposições definidoras do fato gerador do imposto, de maneira genérica, inexistindo, em hipótese alguma, isenção de caráter subjetivo em favor das entidades que revistam esta natureza jurídica específica, como pretende a Recorrente."

Embora essa opinião permaneça atual, é forçoso reconhecer a falta de clareza quanto aos contornos da incidência tributária delineados pela Lei em questão, na medida que somente explicita o tratamento jurídico e fiscal dispensado aos atos cooperativos (art. 79) e alguns atos não cooperativos cuja prática admite (art. 85, 86 e 88), deixando à margem de definição incontável número de atos, fatos e situações, que por certo se verificam durante a existência da pessoa jurídica.



ACÓRDÃO Nº 103-12.272

Essa deficiência da lei transformou o tema num dos mais polêmicos no âmbito da legislação do imposto de renda.

As controvérsias tornam-se ainda mais acirradas diante do texto do artigo 129 do RIR/80, não coincidente com o do artigo 111 da Lei n^o 5764/71 (embora a ele se refira por remissão) aspecto que não passou despercebido pelo insigne Conselheiro Urgel Pereira Lopes, em seu voto proferido no acórdão n^o 101-81497, ao apontar:

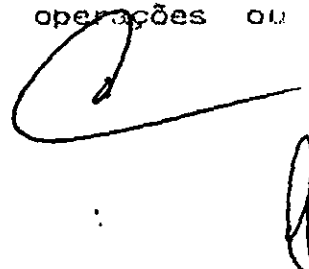
"O Regulamento do Imposto sobre a Renda, ao incorporar os arts. 85, 86, 88 e 111 da Lei das Cooperativas quis esclarecer:

"Art. 129 - As sociedades cooperativas, **que obedeceram ao disposto na legislação específica**, pagarão o imposto calculado **unicamente** sobre os resultados positivos das operações ou atividades:"

Observe-se que o texto regulamentar inseriu o advérbio "unicamente" mas, ao mesmo tempo, explicitou a condicionante óbvia :(as sociedades cooperativas) "QUE OBEDECERAM AO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA."

Sem a condicionante e o advérbio restritivo "unicamente", o texto do RIR/80 poderia ter a seguinte redação:

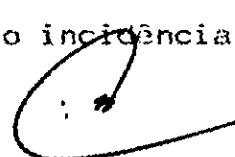
As sociedades cooperativas pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações ou atividades:" (grifei)



Diante dessas observações e revelado o caráter nitidamente interpretativo do dispositivo regulamentar citado, justifica-se indagar, a respeito da sociedade que aufera rendimentos provenientes de atos diversos dos cooperativos e dos não cooperativos citados nos artigos 85, 86 e 88 da Lei de regência (incisos do art. 129 do RIR/80), se:

1. tais quantias, não estariam alcançadas pela incidência do imposto, uma vez que, literalmente, o pagamento deve ser calculado, **unicamente**, sobre os rendimentos a que aludem os incisos do artigo 129;
2. teria sido **desobedecida a legislação específica**, ficando, portanto, sujeitos à incidência todos e quaisquer rendimentos auferidos, mesmo que decorrentes de atos cooperativos.

A administração tributária tem respondido negativamente às duas proposições, como exemplificam:

1. os PN/CST n^o 155/73 e 04/86, que entendem integralmente tributáveis, respectivamente, os aluguéis provenientes da locação de prédio próprio da cooperativa e os rendimentos de aplicações financeiras, sem prejuízo da não incidência relativa aos atos cooperativos, e
 2. o PN/CST n^o 49/87, que prescreve rateio, entre as receitas totais e as tributáveis, para custos, despesas, provisões, participações e quaisquer outros valores não dedutíveis, independentemente do exame de suas origens e, igualmente, sem prejuízo da não incidência reconhecida aos demais resultados.
- 

ACÓRDÃO Nº 103-12.272

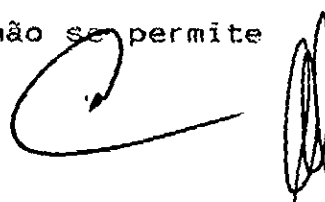
De igual modo, a jurisprudência administrativa tem buscado identificar em cada situação o tratamento adequado, investigando operação a operação com o fito de tipificá-la como ato voltado para a satisfação do fim social, ou não.

Assim, no acórdão acima transcrito, de nº 103-1144, as receitas decorrentes de serviços de armazenagem prestados ao CIRIN do Banco do Brasil S.A, no período compreendido entre a venda do produto àquele órgão e sua retirada do armazem da cooperativa e as receitas decorrentes do cumprimento de cláusula penal moratória inserida em contrato de fretamento de embarcação para exportação, consistente no atraso na apresentação do navio, foram consideradas parcelas integrantes e indissociáveis da operação-meio da cooperativa de produtores, não sujeitas à incidência do imposto, apesar de provenientes de negócios realizados com terceiros.

Também na apreciação do presente recurso, por analogia com o tratamento dispensado ao lucro inflacionário, entendeu-se deva ser rateado o ganho de capital na alienação de bens do permanente.

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

Sem dúvida, tais rendimentos provêm 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.



ACORDÃO 103-12.272

7

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

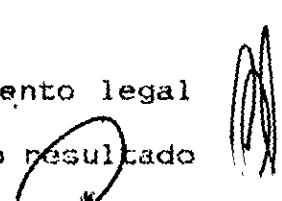
Fundamentam, em síntese, os acórdãos pesquisados a esse respeito:

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 pessoas 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 situações 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 alcançados pela tributação.

Em segundo lugar, por não haver impedimento legal expresso para que rendimentos dessa natureza incorporem o resultado



ACORDÃO. 103-12.272

8

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 Lei⁹ n° 5764/71).

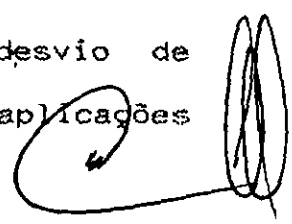
Digo mais, não só inexistente vedação legal dessa espécie, como é mesmo necessária à **sobrevivência da sociedade** que opera em ambiente de economia inflacionária cristalizada, a **realização de tais investimentos**, para fazer face às perdas e compromissos inerentes à manutenção de seu objetivo e permitir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

Assim, inclusive, chega a admitir, embora timidamente, o PN/CST n° 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



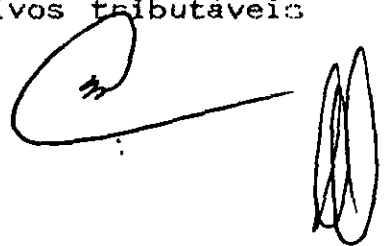
ACORDÃO: 103-12.272

7

financeiras sobre a realização das 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 das sobras líquidas apuradas, passíveis de destinação, nos termos do artigo 44 da Lei das Cooperativas, estará por ambas influenciada, 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, relativo 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.



ACORDÃO.103-12.272.

10

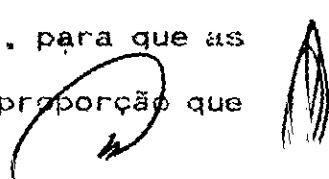
Resta ainda o argumento terceiro de que a não incidência do imposto sobre tais rendimentos implicaria ofensa ao princípio constitucional da isonomia, por comparação com o tratamento atribuído às demais pessoas jurídicas.

Contra esse raciocínio, invoco a conclusão antes esposada, relativa ao cálculo de tais rendimentos no montante das sobras ou na absorção dos prejuízos, pois as sobras, quando destinadas nos casos de associados pessoas jurídicas, são consideradas rendimentos tributáveis em suas respectivas declarações de rendimentos, diversamente do que ocorre com os lucros e dividendos distribuídos a outras pessoas jurídicas.

Em outras palavras, a prevalecer o entendimento divergente do que ora manifesto, uma cooperativa que aufera rendimentos de aplicações financeiras submeteria tais rendimentos à tributação e, ao distribuir as sobras líquidas a associado pessoa jurídica, esta pagaria igualmente imposto sobre o mesmo rendimento, que as integram.

Por outro lado, outra pessoa jurídica, ao perceber tais rendimentos, submetê-los-ia à tributação, mas os lucros distribuídos à pessoa jurídica do sócio não, dando-se aí sim, a meu ver, ofensa ao princípio da isonomia.

Ante o exposto e do mais que dos autos consta, meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para que as receitas de aplicações financeiras sejam tributadas na proporção que



ACORDÃO: 103-12.272.

11.

as receitas de atos não cooperativos tributáveis representar das receitas totais da cooperativa, acolhendo o voto do relator no que se refere as demais matérias.

Brasília, 27 de maio de 1992.


LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA

Relator designado para proferir o voto vencedor

