

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**Sessão de 13 de maio de 19 91ACORDÃO Nº 101-81.497

Recurso nº: 97.335 - IRPJ - EXS.: de 1984 a 1988

Recorrente: COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA NOVA PALMA LTDA.

Recorrida : DRF EM SANTA MARIA (RS)

IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - RESULTADOS DE OPERAÇÕES COM NÃO ASSOCIADOS - GANHOS DE CAPITAL - RESULTADOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto sobre a renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas, denominados "sobras". Por outro lado, estão sujeitas à tributação sobre os resultados oriundos de operações, continuadas ou eventuais, praticadas com terceiros e com intuito especulativo de lucro.

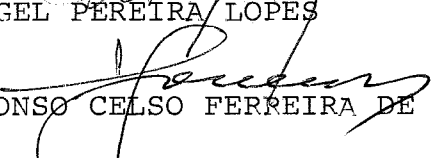
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA NOVA PALMA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, vencidos: a) o Conselheiro CELSO ALVES FBI-TOSA (Relator), que dava provimento parcial, para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 37.893.933,36, Cr\$ 126.511.368,64, Cr\$ 273.048.212,25 e Cz\$ 891.062,22, nos exercícios de 1984, 1985, 1986 e 1988, respectivamente; b) o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, que provia mais Cr\$ 1.982.880,25, no exercício de 1984, e Cr\$ 5.437.228,00, no exercício de 1985; e c) o Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, nos termos da sua declaração de voto. Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 1991


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 27 AGO 1992

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, RAUL PIMENTEL e CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11060-000.268/89-11

RECURSO Nº: 97.335

ACORDÃO Nº: 101-81.497

RECORRENTE: COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA NOVA PALMA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Foi a Recorrente autuada sob a acusação de infração à legislação do imposto sobre a renda nos exercícios de 1984 a 1987, assim elencado os diversos tópicos:

Exercício de 1984

I. VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

Exclusão indevida do lucro líquido...

APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Exclusão indevida do lucro líquido...

RECEITAS DE ARMAZENAGEM

Exclusão Indevida do lucro líquido...

RECEITAS DE COMISSÕES

Exclusão Indevida do lucro líquido...

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS ADQUIRIDOS NÃO ASSOCIADOS

Exclusão Indevida do lucro líquido...

VENDAS DE MERCADORIAS AOS SUPERMERCADOS (não associados)

Exclusão Indevida do lucro líquido...

Exercício de 1985

II. VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

Exclusão Indevida do lucro ...

APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Exclusão Indevida do lucro ...

RECEITAS DE COMISSÕES

Exclusão Indevida do lucro ...

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS ADQUIRI—
DOS DE NÃO ASSOCIADOS

Exclusão Indevida do lucro ...

Exercício de 1986

III. APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Exclusão Indevida do lucro ...

RECEITA DE ARMAZENAMENTO

Exclusão Indevida do lucro ...

RECEITAS DE COMISSÕES

Exclusão Indevida do lucro ...

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS ADQUIRI—
DOS DE NÃO ASSOCIADOS

Exclusão Indevida do lucro ...

VENDA DE MERCADORIA DO SUPERMERCADO (Não asso-
ciados)

Exclusão Indevida do lucro ...

Exercício de 1987

IV. RECEITA DE ARMAZENAMENTO

Acórdão nº 101-81.497

Exclusão Indevida do lucro ...

RECEITAS DE COMISSÕES

Exclusão Indevida do lucro ...

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS ADQUIRI
DOS DE NÃO ASSOCIADOS

Exclusão Indevida do lucro ...

VENDA DE MERCADORIAS DE SUPERMERCADOS (não as-
sociado)

Exclusão Indevida do lucro ...

Exercício de 1988

V. APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Exclusão Indevida do lucro ...

RECEITAS DE ARMAZENAGENS

Exclusão Indevida do lucro ...

RECEITAS DE COMISSÕES

Exclusão Indevida do lucro ...

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS ADQUIRI-
DOS DE NÃO ASSOCIADOS

Exclusão Indevida do lucro ...

VENDA DE MERCADORIAS DO SUPERMERCADO (não as-
sociado)

Exclusão Indevida do lucro ...

Os artigos tidos como infringidos estão devi-
damente indicados no auto de infração.

A impugnação de fls. 119 diz que refere-se e

Acórdão nº 101-81.497

la a alguns itens da exigência, assim determinados:

VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

Após inúmeras colocações sobre o tema, objetivamente coloca a Recorrente a seguinte questão:

"Poder-se-á dizer que os resultados positivos ' que a Cooperativa, seja ela produtores ou consumidores, acaso obtenha com a venda esporádica de bens desnecessários ou inservíveis, devem ser oferecidos à tributação do Imposto de Renda, por tratar-se de "fornecimentos", compreendidos no objeto social de Cooperativas de produtores ou consumidores?

A exata interpretação do Artigo 129, II, do RIR/80, e dos Artigos 86 e 111 da Lei nº 5.764/71, leva, seguramente, a uma resposta negativa.

.....

Os fornecimentos, feitos a associados ou não associados, põem claramente, que os bens, objeto de tais fornecimentos, sejam bens que compõem o ativo circulante da Cooperativa, bens que, embora da mesma espécie, se renovam através do seu constante e iterativo fornecimento a sócios e não sócios.

Operar com tais bens (cereais, tecidos, artigos de consumo em geral), destinados à permanente colocação entre sócios e não sócios, é, por sem dúvida, matéria compreendida no objetivo social da Cooperativa. Não se compreende, porém, nos fornecimentos, em que se traduz a marcha normal dos negócios da Cooperativa, a venda esporádica de um bem do ativo imobilizado, como seja, a venda de um imóvel, de que não mais necessita, ou de máquinas, veículos, ferramentas, utensílios já imprestáveis ou inservíveis, e cuja alienação imposta, simplesmente, é um ato de desmobilização ou saneamento do ativo fixo.

Aliás, se, de um lado, os resultados positivos obtidos com a venda de tais bens não derivam de operações normais e sucessivas constitutivas do objeto social da Cooperativa, por outro lado também não servem eles aos fins da Cooperativa, pois em nada aproveitam a seus associados.

.....

Os resultados positivos obtidos pela Sociedade coo

Acórdão nº 101-81.497

perativa, mediante venda de imóveis, de que não necessita, ou seja de veículos, máquinas, ferramentas, utensílios imprestáveis - todos integrantes do seu ativo imobilizado - não estão compreendidos entre aqueles resultados auferidos, pela Cooperativa, através de fornecimentos de bens a não associados, para atender aos seus objetivos sociais, nos termos do Artigo 129 item II, do RIR/80.

RENDIMENTOS OBTIDOS COM APLICAÇÕES FINANCEIRAS.

Assim, a aplicação no mercado financeiro, de eventuais saldos disponíveis em caixa, além de salvar o capital de giro da corrosão provocada pela inflação, permite que a Cooperativa obtenha receitas indispensáveis ao bom desempenho em seus exercícios sociais.

O retorno propiciado pelas receitas obtidas em tais aplicações, ao voltarem para a Cooperativa e serem usados em prol da consecução de seus objetivos sociais torna a figura do ato-meio (objetivo social estatutário), uma realidade.

Desta forma resta claramente evidenciado que, no regime dos artigos 85, 86 e 111, da Lei nº 5.764 / 71, e do Artigo 129, itens I e II do vigente Regulamento do Imposto de Renda, os resultados, auferidos em aplicações financeiras realizadas por sociedades Cooperativas encontram-se ao abrigo da não incidência do imposto sobre a renda.

Requer-se, pois, a desconstituição do Auto de Infração.

AMAZENAGEM DE TRIGO (CTRIN)

Foram autuadas neste títulos, também como se fossem operações "atípicas", como terceiros não associados, montantes havidos pela Cooperativa ao Banco do Brasil S/A., e como tal escriturados, a título de armazenagem, melhoria do P.H. e expedição de trigo.

.....

Segundo o auto de infração, para efeitos de Imposto de Renda, a "operacionalidade da Cooperativa" em relação à safra de trigo "iria somente até determinado momento", da venda do produto pelo agricultor ao Governo, detentor legal do monopólio da comercialização.

.....

Como é sabido, por força das normas que regulam a comercialização do produto, este é adquirido aos poucos, gradativamente, dos agricultores, pelo Banco do Brasil S/A.

Neste momento, relativamente às qualidades do CD, o Banco passa a pagar, até a retirada do produto, valores de custeio pela armazenagem e expedição, bem como a melhoria de PH dos trigos, se houver, podendo inclusive ser reduzido o mesmo, que só é possível se liquidada no final dos negócios pela média geral alcançada.

Ocorre, que por óbvio e evidente, não iria o Banco retirar, cada compra individualizada, separadamente, o respectivo produto, sob pena de ter que carregar tantos pequenos lotes quantos forem os vendedores.

Pelo exposto, não pode nem há como possa prevalecer o entendimento da peça fiscal, segundo o qual as importâncias apontadas como valores tributáveis CTRIN venham a classificar-se como "fornecimento de bens ou serviços a não associados" definição de enquadramento do inc. II do Artigo 129 do RIR/80.

RECEITAS DE COMISSÕES

Tais valores são incluídos na conta de receitas operacionais no balanço do respectivo exercício, para apuração das "sobras", e caso verificadas estas, reverterem aos associados da Cooperativa, desta forma não podem as mesmas, serem classificadas como sendo operações atípicas.

.....

Desta forma, resta claro que, somente os resultados obtidos com estas operações com não associados, acima referidas, estão sujeitas à incidência do imposto. Assim as receitas obtidas com o desconto de duplicatas estão fora do campo de incidência do imposto de renda.

Estas operações realizadas pela Requerente, categoricamente se pode afirmar pois, não fazem parte do elenco dos objetivos sociais, mas constituem atividade-meio para a consecução desses objetivos.

Desta forma, resta, claramente evidenciado que, no regime dos arts. 85, 86 e 111 da Lei 5.764/71 e do art. 129, itens I e II, do vigente Regulamento do Imposto de Renda, as cooperativas ficaram excluídas do campo de incidência do imposto de renda, salvo nos casos das operações excepcionalmente previstas nos arts. 85 e 86.

Acórdão nº 101-81.497

O FISCO se manifestou a fls. 192, quanto à do ativo dizendo que a tributação se dava em perfeita sintonia com o PN CST 155/73, item 11, enquanto que as operações financeiras eram alcançadas pela exigência nos termos do disposto no PN CST 04/86, itens 2 e 6 e ainda PNs CST 155/73, 73/75 e 38/80, sendo certo não ser ela ato cooperativo.

Com respeito às receitas de armazenamento ' pagos pela CTRIN e comissões recebidas, decorriam ambas de empresas não associadas.

A decisão recorrida manteve o lançamento, na esteira da manifestação fiscal, reportando-se inclusive a itens não diretamente enfrentados, como: comercialização de produtos agrícolas adquiridos de não sócios e venda de mercadorias a não associados, aceitando o pago por parcelamento.

No prazo legal apresentou a Recorrente o seu recurso voluntário, repetindo a impugnação (fls. 212/217).

É o relatório.

Acórdão nº 101-81.497

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator-Designado:

Com a devida vênia, não acompanho o voto do ilustre Relator, pelas razões expostas a seguir:

Como se sabe, são numerosos os acórdãos deste Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que as Cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto sobre a renda, apenas, quanto aos resultados de suas atividades próprias de cooperativas.

Todavia, em razão do permissivo legal deferido às cooperativas para praticarem atos com não cooperados, consubstanciada nos arts. 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764, de 16.12.71, consolidados no art. 129 do RIR/80, têm surgido controvérsias em torno da definição, ou delimitação, do campo de incidência tributária do citado art. 129.

Já no Decreto-Lei nº 5.844, de 23.09.43, se previa a isenção do imposto de renda para as sociedades cooperativas (art. 28, "c" e incisos). O gozo dessa isenção dependia de requerimento e ato declaratório reconhecendo a satisfação dos pressupostos enumerados na lei (art. 29).

Com pequenas alterações, esse regime foi mantido pela Lei nº 4.506, de 30.11.64 (art. 31).

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 59, de 21.11.66, retirou as cooperativas do campo de incidência do imposto de renda, ao dispor, no seu art. 18:

"Art. 18 - Os resultados positivos obtidos nas operações sociais das cooperativas não poderão ser, em hipótese alguma, considerados como renda tributável, qualquer que seja a sua destinação."



Acórdão nº 101-81.497

Esse Decreto-Lei foi revogado pela Lei nº 5.764/71 (art. 117). Mas o art. 111 desta Lei estabeleceu:

"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."

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 obedecerem 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 OBEDECEREM 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:

(Os incisos I, II e III reproduzem os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71).

Com essa hipotética redação o art. 129 teria ficado, praticamente, igual à sua matriz legal.

Por outro lado, a redação do art. 129 do RIR/80, interpretada "a contrario sensu" poderia ensejar a seguinte leitura:

"As sociedades cooperativas, que não obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto sobre os seus resultados globais (= tributadas como qualquer sociedade não cooperativa)."

Em vista das considerações acima, temos:

a) os resultados das sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, estão fora da incidência do imposto sobre a renda;

b) os resultados das cooperativas derivados das operações ou atividades enumeradas nos incisos I, II e III do art. 129 do RIR/80 (arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71) estão sujeitos ao imposto sobre a renda.

As duas situações assim enunciadas, por serem mutuamente excludente, não parecem oferecer, à primeira vista, grandes dificuldades para a interpretação e aplicação das normas legais de regência. Todavia, não é isso que se tem verificado algumas vezes.

Da leitura de trabalhos doutrinários e decisões administrativas e judiciais tendo deduzido que a maior parte das divergências deve-se a um fenômeno curioso:

a) alguns formulam suas teses a partir da premissa de que só os resultados das operações enumeradas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, reproduzidos no art. 129 do RIR/80, são tributáveis pelo imposto de renda. Tudo o mais está beneficiado pela não-incidência;

b) outros partem da premissa de que somente os resultados das operações específicas das cooperativas, se e enquanto cooperativas, são amparados pela não-incidência. Tudo o mais é tributável.

Ora, as operações específicas de uma cooperativa são aquelas que dizem respeito à prática de atos cooperativos.

Na lição de Walmor Franke (in "Direito das Sociedades Cooperativas", Saraiva, 1973, pág. 23 e segs.).



"Já se acentuou que o fim da cooperativa não se confunde com o seu objeto. O fim é a promoção da defesa ou fomento da economia dos cooperados, mediante a prestação de serviços a que se referem os estatutos. O objeto é a atividade empresarial desenvolvida pela cooperativa para a satisfação daquele fim, ou seja, a melhoria do "status" econômico dos sócios.

Os negócios jurídicos que a cooperativa realiza internamente com seus membros, para incrementar-lhes a situação econômica, regem-se pelo princípio de identidade. O interesse do cooperado e o da cooperativa, nessas operações, obedece à mesma causa (final): a cooperativa visa a servir o associado para melhorarsua posição econômica, e o associado serve-se da cooperativa para o mesmo fim. Pode-se repetir, com Pontes de Miranda, que, nesse caso, "o interesse em ser comum o fim, faz ser comum o interesse".

OTTO VON GIERKE já advertia que "a cooperativa inscrita é uma associação econômica, de natureza mutualística, cuja missão fundamental se concentra na efetivação de relações negociais dirigidas para a sua esfera interna". Esses negócios internos, em que o interesse das partes - cooperativa e cooperado - é idêntico, são "negócios cooperativos internos", "atos cooperativos" ou "negócios-fim".

O negócio interno (negócio-fim), comumente, só pode realizar-se em benefício do cooperado se precedido ou sucedido de um negócio externo, ou de mercado, denominado "negócio com terceiros" ou "negócio-meio".

Assim, nas cooperativas de produtores, o negócio interno, isto é, a entrega dos produtos pelo cooperado para serem vendidos pela cooperativa (in natura ou após transformados) necessita, para a sua total execução, de outro negócio, o negócio-meio, consistente na venda do produto pela cooperativa no mercado, com reversão do respectivo preço, minus despesas, ao sócio.

Nas cooperativas de consumo, o negócio interno, isto é, fornecimento de bens ou utilidades ao associado, somente é possível se, anteriormente, a cooperativa adquiriu tais utilidades ou bens no mercado, mediante outro negócio, o negócio-meio.

Esta conexão entre as duas espécies de negócios jurídicos decorre precisamente da natureza orgânica da sociedade cooperativa, assinalada pela moderna doutrina."



Por sua vez, o art. 4º da Lei nº 5.764/71 dispõe que as cooperativas são "sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias (...) constituídas para prestar serviços aos associados", o que distingue profundamente os cooperados dos sócios de qualquer sociedade.

Nas demais sociedades, os destinatários serviços por elas prestados são, geralmente, os terceiros que com elas operam; os sócios são destinatários tão-somente de lucros resultantes dos serviços prestados pelas sociedades a esses terceiros.

Nas cooperativas o cooperado é, sempre e simultaneamente, membro da sociedade e destinatário dos seus serviços.

Esta característica, peculiar às cooperativas, constitui o que a doutrina qualifica como princípio da "dupla qualidade".

Conforme WALMOR FRANKE (op. cit. pág. 14):

"É, pois, essencial ao próprio conceito de cooperativa que as pessoas, que se associam, exercem, simultaneamente, em relação a ela, o papel de "sócios" e "usuários" ou "cliente". É o que, em direito cooperativo, se exprime pelo nome de "princípio de dupla qualidade".

Mais adiante (op. cit., pág. 87):

"A cooperativa, como empreendimento econômico comum, desenvolve suas atividades em dois sentidos: internamente, operando com os sócios e externamente, negociando com terceiros."

Também WALDIRIO BULGARELLI (in "Elaboração do Direito Cooperativo", págs. 92 e 95), após destacar "o princípio da dupla qualidade, que põe às claras o papel desempenhado pela sociedade cooperativa", ressalta as relações sócio-sociedade nas sociedades capitalistas e, em contraste, ressalta:

"Por força da característica das cooperativas, de empresas de serviços, criadas para atender às necessidades de seus associados, resulta que estes são ao mesmo tempo, como já se acentuou ao correr deste trabalho, associados e clientes."

No entanto, o reconhecimento do princípio da "dupla qualidade" não constitui o último passo da técnica jurídica para elucidar a relação "associado-cliente", como assinala SYLVIO MARCONDES (in "Questões de Direito Mercantil", São Paulo, Saraiva, 1977, Capítulo VI, Exame de Livros e Fiscalização de Cooperativa, págs. 84 e segs.).

Ressalta o autor que a técnica-jurídica, "levando por diante a análise do fenômeno, logrou distinguir e separar os "atos societários" do cooperado, como associado, dos "atos operacionais", do mesmo cooperado, como cliente. Aqueles acham-se na órbita do direito comum; estes se subordinam ao direito especial, sob a designação de "ato cooperativo". Identificado, no direito brasileiro, quer pela doutrina, quer no texto explícito da lei."

Waldirio Bulgarelli (op. cit., pág. 95): "Há que se distinguir, na atividade operacional das cooperativas, dois tipos de relações gerais, básicos para a compreensão da verdadeira natureza dessas relações. Assim, é que decorrente de sua estrutura societária, pode-se isolar aqueles atos internos praticados com seus associados, e aqueles praticados com terceiros. Aos primeiros, configurados num círculo fechado, tem-se atribuído a denominação de atos cooperativos".

Walmon Franke (op. cit., pág. 24): "Os negócios jurídicos internos, negócios-fim, são figuras atípicas que no direito pátrio são designadas pelo nome genérico de "atos cooperativos". A designação desses negócios pelo nome de "atos cooperativos" já constituiu um progresso no campo da nomenclatura jurídica, pois distingue um nomen juris, embora de conteúdo variável, fenômeno da experiência jurídica que só eram individualizados, mediante linguagem analógica ou vulgar."

7

Acórdão nº 101-81.497

Fábio Luz Filho ("O Direito Cooperativo", Rio de Janeiro, 1962): "Dentro da teoria do ato jurídico, diferenciamos o ato cooperativo com caracteres próprios em relação com o ato civil, o ato mercantil, ou o contrato de trabalho. São atos distintos do regime jurídico das sociedades mercantis e até ao mesmo contrários."

Por sua vez, a Lei nº 5.764/71, no seu Capítulo XII, Do Sistema Operacional das Cooperativas, Seção I, Do ato cooperativo:

"Art. 79 - Denomina-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, 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."

Já se viu, em transcrição da obra citada de WALMOR FRANKE, que os atos cooperativos são negócio-fim, de modo que, para sua total execução, é necessária a execução de outro negócio o negócio meio. No exemplo do mesmo autor, numa cooperativa de produtores, o negócio-meio consiste na venda do produto pela cooperativa no mercado, com reversão do respectivo preço, "minus" despesas, ao sócio.

Se a cooperativa é de consumo, o negócio-fim consiste no fornecimento ao associado de bens ou utilidades, antes adquiridos no mercado, mediante outro negócio com terceiros, negócio-meio. Também aqui a cooperativa há de transferir ao sócio, no preço, o preço pago no negócio-meio, mais as despesas e/ou custos em que incorreu para concretizar o tal negócio-meio.

É da maior relevância atentar para este mecanismo da operacionalidade das cooperativas, pois não são raras manifestações confundindo as posições das sociedades cooperativas e dos cooperados com as das sociedades mercantis e seus sócios.

B7

Acórdão nº 101-81.497

Nessa linha de raciocínio, é importante assinalar que as cooperativas, enquanto observem a legislação específica, não apuram lucros. Nem os negócios-fim, nem os negócios-meio, considerados separadamente, ou englobadamente, propiciam lucros para a sociedade cooperativa. Conforme leciona WALMOR FRANKE (op. cit. págs. 14/15):

"Operando com clientela associada no intuito de melhorar-lhe a situação econômica mediante serviços específicos que lhe presta, não tem a cooperativa razão para lucrar a suas expensas.

.....

Nas cooperativas, que operam em círculo fechado com a clientela associada, as diferenças entre receitas e despesas, apuradas nos balanços anuais, quando positivas, podem ter uma aparência de lucro. Na realidade, porém, trata-se de "sobras" resultantes de haver o associado pago a mais pelo serviço que a cooperativa lhe prestou ou, inversamente, de ter retido um valor excessivo como contraprestação do serviço fornecido. As "sobras" tecnicamente, não são "lucros", mas saldos de valores obtidos dos associados pela cobertura de despesas, e que, pela racionalização ou pela faixa de segurança dos custos operacionais com que a cooperativa trabalhou, não foram gastos, isto é, "sobraram", merecendo, por isso, a denominação de "despesas poupadas" ou "sobras". Ora, corresponde a uma exigência de justiça distributiva que as "sobras" sejam devolvidas aos cooperados na mesma medida em que estas contribuíram para a sua formação. A idéia da devolução das sobras aos associados na proporção das operações que tenham feito com a sociedade, deu nascimento ao instituto jurídico do "retorno"...

A tributação das pessoas jurídicas, no Brasil, incide sobre o que tecnicamente ou legalmente se denomina lucros. Mesmo os ganhos ou perdas de capital acabam sendo incorporados aos lucros. Lucro real, ou presumido ou arbitrado. Não incide o imposto sobre receitas. Quando, por lançamento de ofício, se tributam receitas omitidas, ou despesas indedutíveis, por exemplo, somam-se as respectivas quantias ao lucro real, ou arbitrado, ou presumido, porque, segundo a sistemática de quantificação da base de cálculo, os custos das receitas omitidas são considerados diluídos nos custos gerais, ou as despesas não foram realmente despesas, ou, se o foram, são indedutíveis, e assim por diante. Extrapola os lindes des

Acórdão nº 101-81.497

te voto a explanação mais detalhada da sistemática, que, de resto, é conhecida das pessoas do ramo.

Nesse contexto, se tivermos por assente que as sociedades cooperativas, enquanto nos limites dos resultados dos atos cooperativos, não apuram "lucros", mas "sobras", fica evidente que não há suporte fático para a incidência do imposto sobre a renda.

Talvez seja por essa razão que apesar de ter sido revogado o Decreto-Lei nº 59/66 pela Lei nº 5.764/71, esta lei não reproduziu o art. 18 do diploma revogado, contentando-se, em matéria de imposto de renda, em estabelecer, no art. 111, que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88. Portanto, pela primeira vez desde o Decreto-Lei nº 5.844/43, deixou de existir texto legal dispondo, expressamente, sobre o regime tributável aplicável aos resultados específicos das cooperativas. Para tanto, terá contribuído a evolução dos estudos sobre esse tipo societário e o ato cooperativo, incorporados à Lei nº 5.764/71.

É claro que os atos e atividades enumerados nos arts. 85, 86 e 88, da Lei nº 5.764/71 são de natureza mercantil, de sorte que os resultados positivos que eventualmente proporcionem são inquestionavelmente lucros, por isso são tributados, ao contrário do que ocorre com as sobras.

Nos presentes autos o Fisco entendeu proporcionadores de lucros, e não de sobras, os itens intitulados:

1 - Venda de bens do Ativo Permanente, com ganhos de capital. Exercício de 1984 e 1985.

2 - Resultados de aplicações financeiras no Mercado Aberto. Exercícios de 1984, 1985, 1986 e 1988.

3 - Receitas de Armazenagem - de não-associados. Exercícios de 1984, 1986, 1987 e 1988.



4 - Receitas de Comissões - recebidas de não-associados. Exercícios de 1984, 1985, 1986, 1987 e 1988.

5 - Comercialização de produtos agrícolas adquiridos de não-associados. Exercícios de 1984, 1985, 1986, 1987 e 1988.

6 - Vendas de mercadorias a supermercados não-associados. Exercícios de 1984, 1985, 1986, 1987 e 1988.

O Conselheiro-Relator votou pelo provimento ao item relativo aos resultados das aplicações financeiras no mercado aberto.

Pelo improvimento total votaram, além deste Relator-Designado, os Conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Cristóvão Anchieta de Paiva, Raul Pimentel e Cândido Rodrigues Neuber.

Portanto, a divergência fundamental da Maioria em relação ao voto do Conselheiro - Relator (vencido) circunscreve-se ao tratamento tributário dispensado aos resultados das aplicações financeiras.

É dos livros que todo o privilégio fiscal assenta no pressuposto pré-jurídico de que o benefício há de reverter em proveito indireto da sociedade. Como é óbvio, refiro-me à Sociedade Brasileira, não à sociedade cooperativa. A imunidade, a isenção, assim como a própria não-incidência (do imposto de renda) são privilégios que não se exaurem nas pessoas dos beneficiários diretos. Busca-se, como razão primeira, o fortalecimento de uma instituição ou de uma atividade e, como razão última, o fortalecimento político-econômico-social da Sociedade.

Por isso, o alcance e amplitude desses benefícios, contemplados no ordenamento jurídico, impõem interpretação cuidadosa dos textos legais, na busca de seu sentido exato, sem elastérios comprometedores das políticas tributárias implantadas.

Nessa ordem de idéias, para se definir os limites da não-incidência tributária em causa, não há como contornar o fato de que o benefício circunscreve-se aos resultados (=sobras) das sociedades cooperativas "que obedeceram ao disposto na legis-

M.

lação específica", condicionante expressamente estabelecida no art. 129 do RIR/80.

O que, para os fins em vista, é uma sociedade cooperativa que obedece ao disposto na legislação específica não pode ser outra coisa senão uma sociedade cuja atividade se restringe à prática de atos cooperativos. Esses atos, como vimos, com aportes de sólida doutrina, são os "negócios-fim" que, para serem realizados, deverão ser precedidos por "negócios-meio", externos ou de mercado.

É evidente que uma cooperativa de produção não adquire os produtos do cooperado para depois revendê-los, em seu nome e por sua conta, a terceiros. Se o fizesse, seria uma sociedade comercial como outra qualquer, e a diferença positiva entre o preço de revenda e o da compra seria lucro bruto, não havendo como falar em "sobras".

O mesmo se passa com uma cooperativa de consumo, que também não adquire produtos de terceiros para, em seu nome e por sua conta, revendê-los aos sócios cooperados.

Os negócios entre a sociedade cooperativa e seus sócios não são atos de mercado, nem de compra e venda de produto ou mercadoria, conforme estabelece o art. 79 da Lei nº 5.764/71, acima transcrito. Atos de mercado são os negócios-meio efetuados com terceiros e necessários para realização dos negócios-fim. Aqueles que precedem ou sucedem os atos cooperativos.

Portanto, enquanto a sociedade cooperativa se limitar a essas atividades está no exercício pleno de seus objetivos pre-cípuos e em estrita obediência ao disposto na legislação específica, com amparo da não-incidência tributária sobre os eventuais resultados positivos (=sobras).

Por outro lado, se a essas atividades específicas acrescentar, apenas, atividades previstas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, que produzem lucros e não sobras, então pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos dessas operações ou atividades, consoante dispõe o art. 129 do RIR/80.

Acórdão nº 101-81.497

De modo que para a base de cálculo do imposto ser restrita (unicamente) aos resultados provenientes das operações ou atividades enumeradas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, é indispensável que os demais resultados da cooperativa sejam, apenas, sobras, oriundas da prática de atos cooperativos, combinados com os negócios-meio necessários e diretamente relacionados com os negócios-fim.

Põe-se a questão de saber onde se enquadram os atos e os resultados econômico-financeiros das aplicações feitas pelas cooperativas no mercado financeiro.

Seguramente, não se enquadram como atos cooperativos, nem há, aí, o binômio, "negócio-fim" "negócio-meio". Se é certo que a cooperativa recebe produtos do sócio para colocá-los no mercado, ou que adquire produtos ou mercadorias para fonecê-los aos sócios, NÃO É VERDADEIRO QUE RECEBE RECURSOS FINANCEIROS DOS SÓCIOS PARA APLICÁ-LOS NO MERCADO FINANCEIRO, reservando-se o direito de reter uma percentagem dos recursos aplicados, ou dos eventuais ganhos, para a formação das "sobras".

É notório que as aplicações financeiras produzem ganhos ou perdas, ao final, lucros ou prejuízos, para os quais a legislação do imposto de renda é particularmente atenta. Inclusive, recorrendo a instrumentos de política tributária tendentes a estimular ou a desestimular comportamentos de investidores e do mercado.

Não há notícia de tratamento privilegiado para as sociedades cooperativas nas suas aplicações no mercado financeiro, no que diz respeito a protegê-las, por exemplo, das oscilações de um mercado onde nem todos ganham sempre.

De sorte que uma sociedade cooperativa, assim como um sócio cooperado, que resolve fazer aplicações no mercado financeiro, o faz em absoluta igualdade de condições com os demais aplicadores, no que diz respeito à proteção jurídica disponível para os aplicadores em geral.



Como se disse, os eventuais ganhos traduzem, ao final, lucros, em geral tributáveis. Ou que vão compor os resultados tributáveis, tratando-se de pessoas jurídicas.

Não me parece feliz o argumento de fundo econômico, de que uma administração diligente não assiste, impassível, à permanência de numerário em caixa, aguardando movimentação enquanto vê a deterioração do poder aquisitivo do numerário, corroído pela inflação.

Esse argumento não justifica distinção entre as sociedades cooperativas e as demais pessoas jurídicas, seja no plano financeiro, seja no plano jurídico-tributário.

Também se me afigura irrelevante o argumento de que os resultados positivos das aplicações financeiras acabam revertendo em benefício dos sócios cooperados, como justificativa para a não tributação.

Em primeiro lugar, esses resultados não têm por que reverter em proveito direto dos sócios, vez que não são "sobras" e, portanto, não têm a ver com o instituto jurídico do "retorno" das "sobras" na proporção em que os sócios cooperados contribuíram para a sua formação. Se revertissem em proveito dos sócios a reversão teria a configuração jurídica de distribuição de lucros ou dividendos, comuns nas sociedades em que os sócios são, apenas, destinatários dos lucros, e não usuários ou clientes.

Em segundo lugar, também os resultados do exercício das atividades previstas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 podem acabar revertendo em proveito dos sócios cooperados, tal qual os das aplicações financeiras, e nem por isso estão obrigados pela não-incidência.

Em estudos de elevado mérito invocou-se a interpretação sistemática da legislação tributária, principalmente a partir da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) e do Decreto-Lei nº 1.598/77, para embasar a tese da não-incidência do impos

Acórdão nº 101-81.497

to sobre a renda sobre os resultados das aplicações financeiras efetuadas pelas sociedades cooperativas.

Citam-se os arts. 11, 17 e 18 do Decreto-Lei nº 1.598/77, "in verbis":

"Art. 11 - Serão classificados como lucro operacional o resultado das atividades principais e acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica".

"Art. 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro da operação de suporte e o prêmio de resgate de título ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

.....
"Art. 18 - Deverão ser incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

Parágrafo único - As contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de crédito poderão ser deduzidas para efeito de determinar o lucro operacional."

Os grifos são da transcrição.

Daí se procura extrair que:

a) somente é operacional aquilo que for praticado em consonância com o objeto social, principal ou acessoriamente;

b) as receitas e despesas financeiras, assim como as variações monetárias, foram integradas ao lucro operacional.

Acórdão nº 101-81.497

O raciocínio é bem formulado. Porém, não posso acolhê-lo, desde que, nas sociedades cooperativas, há distinções a levar em conta.

Asssim, as sociedades cooperativas que se limitam a obedecer ao disposto na legislação específica (uma vez mais o art. 129 do RIR/80), sem recorrer às operações permitidas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, não apuram lucro operacional. Apuram, quando muito, sobras operacionais.

Somar sobras e lucros é somar coisas distintas.

Ademais, como cuidei de tentar demonstrar ao longo deste voto, a não-incidência protege, tão-somente, as sobras. Nunca os lucros, nem os resultados que, como atividade principal ou acessória, produzam lucros. Por consequência, não vejo como agregar às sobras receitas e despesas financeiras, ou variações monetárias, que a lei manda computar na determinação do lucro operacional.

A meu juízo, as normas dos citados arts. 11, 17 e 18 do Decreto-Lei nº 1.598/77 só podem ser aplicadas às sociedades cooperativas para determinar seus lucros operacionais nos casos em que elas pratiquem atividades enumeradas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, ou quaisquer outras atividades alheias aos atos cooperativos e correspondentes negócios-meio, hipóteses em que escrituração contábil devidamente destacada permitirá, de um lado, a determinação das sobras e, de outro lado, a determinação do lucro operacional como passo necessário para se chegar ao lucro real, base do imposto.

Também já se invocou, na linha de interpretação sistemática da legislação tributária, o lucro da exploração, legalmente definido no art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com modificações posteriores.

Uma vez mais merece homenagens a engenhosidade do argumento, utilizado para justificar a não tributação dos resulta

dos obtidos pelas cooperativas em razão de suas aplicações financeiras.

Todavia, também aqui não posso perfilhar o argumento pelas razões alinhadas na análise sobre o lucro operacional.

Para as atividades das cooperativas que ensejam sobras, não vejo lugar para o lucro da exploração. Sobras e lucros não se misturam nem se comunicam. Qualquer tentativa de assemelhar sobras a lucros implica o desvirtuamento total da natureza do ato cooperativo e do negócio-meio correspondente.

Assim:

a) uma sociedade cooperativa que também exerça atividades descritas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, isto é, deferidas por lei às próprias sociedades cooperativas, poderá incluir essas atividades no seu objeto social. Por conseguinte, não é verdadeiro que a não-incidência do imposto de renda se restrinja aos resultados das operações que constituem seu objeto social, uma vez que este compreenderá atividades econômicas com e sem intuito especulativo de lucro;

b) a regra geral é a da tributação dos resultados positivos das pessoas jurídicas. A excepcionalidade está na imunidade, na isenção ou na não-incidência. Por conseguinte, afigura-se-me técnica e cientificamente mais correta a interpretação que parte do pressuposto de que somente os resultados (sobras) das operações específicas das cooperativas estão abrigados pela não-incidência. Tudo o mais que nelas tenha origem em operações com intuito especulativo de lucro está sujeito à incidência do tributo;

c) as aplicações financeiras efetuadas pelas cooperativas que adotam, no seu funcionamento, o princípio do exclusivismo (operações unicamente com associados), não são "negócios auxiliares" nem "negócios acessórios".

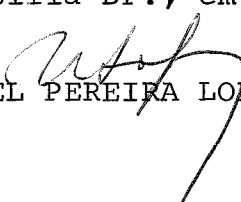
27.

Negócios auxiliares são, por exemplo, a locação de imóveis, a aquisição de material para escritório, a compra de combustível para uso comum, de material de acondicionamento etc.

Negócios acessórios são aqueles que "não se encontram em relação imediata com o fim da sociedade. Verificam-se, eventualmente, na esfera operacional da empresa e, conquanto se trate de negócios acessórios, não se equiparam a uma fonte autônoma de receitas, como, por exemplo, a venda de uma máquina tornada impr_etável ou tornada obsoleta".

Isto posto, voto pelo improvimento do recurso.

Brasília-DF., em 13 de maio de 1991


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR-DESIGNADO

V O T O V E N C I D O

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator:

O recurso é tempestivo.

O r. Acórdão proferido no "Incidente de Uniformização de Jurisprudência" na apelação em mandado de segurança, de nº 101.704, do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, em 21.03.90, que sobre o tema em julgamento, assim concluiu, conforme ementa:

"Imposto de Renda. Sociedades, Cooperativas . Excesso de remuneração da diretoria. Lei número 5.724, de 6.12.71, arts. 85, 86, 88 e 111. Regulamento do RIR/80, art. 129.

Interpretação.

I - O excesso de retirada dos dirigentes das sociedades cooperativas não está sujeito à tributação do imposto de renda.

II - Uniformização da jurisprudência de acordo com os precedentes das Egrégias 5ª e 6ª Turmas, com edição de súmula sobre a matéria",

leva a analisar algumas das razões constantes dos votos vencedores, assim expostas:

Ministro ANTONIO DE PÁDUA RIBEIRO

"Resulta dos textos do art. 111 da Lei 5.764, de 16.12.71, e do art. 129 do RIR/80, antes transcritos, que somente os resultados positivos obtidos pelas sociedades cooperativas, nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da aludida Lei, é que estão sujeitos à incidência do imposto de renda. Por isso mesmo, as demais operações praticadas pelas referidas sociedades, não enquadradas nos dispositi

vos legais apontados, estão, sem dúvida alguma, fora do campo de incidência do imposto de renda. É o que ocorre com o excesso de remuneração paga aos diretores."

Ministro TORREÃO BRAZ

"De ordinário, os resultados das sociedades cooperativas estão fora da incidência do imposto de renda. As exceções a essa regra vêm descritas, com meridiana clareza, no art. 112 do RIR/75, incisos I, II e III e parágrafos 1º e 2º (RIR/80, art. 129).

O aumento da despesa operacional oriundo do excesso de remuneração da diretoria é irrelevante para o fim de que cogita o art. 179 do RIR/75 (art. 236 do RIR/80), em face da intributabilidade do lucro operacional.

A norma do art. 112, parágrafos 1º e 2º, do citado RIR/75 é inaplicável à espécie, pois, como notou o ilustre Juiz Ari Pargendler na esmerada sentença cuja cópia se encontra às fls. 18/23, ela proíbe qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital, bem assim a instituição de outras vantagens ou privilégios a associados ou a terceiros e não, como pretende o Fisco, a remuneração dos dirigentes cuja natureza jurídica é a de contra-prestação a serviços prestados. Aliás, assinale-se, como o referido magistrado, que a ser correto o entendimento fazendário, a tributação alcançaria os resultados da sociedade, conforme estatuído no p. 2º do citado art. 112, e não apenas o excesso de remuneração dos dirigentes."

Importante se apresenta, nesta oportunidade,  enfatizar a natureza jurídica das exclusões tributárias das operações realizadas pelas cooperativas, das inclusões, bem como da Lei específica quanto a objetivos, conceitos e condições das mesmas.

Estabelece o artigo 79 da Lei 5.764/71 o que seria ato cooperativo, nestes termos:

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

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

a demonstrar os exatos limites do campo onde é praticado o ato cooperativo, ao mesmo tempo que estabelece não existir venda e compra entre o associado e a cooperativa.

Estabeleceu também a referida lei, a possibilidade de operarem as cooperativas com terceiros, isto é, não associados, em seus artigos 85 e 86, segundo determinados aspectos e condições.

Quanto aos aspectos podem ser destacados:

- I. adquirirem produtos de não associados;
- II. fornecerem bens e serviços a não associados.

Quanto às condições:

- III. as aquisições devem ocorrer para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprimento de capacidade ociosa;
- IV. os fornecimentos de bens e serviços, para atendimento dos objetivos sociais, de conformidade com a lei.

Deu a lei, então, às operações com terceiros, um tra

tamento diferenciado, sujeitando-as à tributação do imposto sobre a renda, a época assim determinado no artigo 129 do RIR/80:

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

I. de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações;

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

III ..."

Constata-se assim, segundo a legislação do imposto sobre a renda, que: unicamente o resultado positivo das operações descritas estavam sujeitas à norma de tributação.

Portanto, duas as situações: a) operações não sujeitas à incidência; e b) operações sujeitas à incidência do imposto sobre a renda.

Desse entendimento não destoa a Receita Federal, pois no Parecer Normativo nº 153/73, assim se expressou, referindo-se os artigos 85, 86 e 88 da lei tratada:

"7. Da análise sistemática desses dispositivos, tem-se que o campo da não incidência cor responde às atividades inerentes a esse tipo societário.

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

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

Resta então analisar a conceituação do instituto da não incidência, assim determinado por José Souto Maior Borges:

"Não incidência é conceito correlacionado com o de incidência. Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra dentro do campo coberto pela tributação; dá-se não-incidência, diversamente, quando determinada pessoa ou coisa se encontra fora do campo de incidência da regra jurídica de tributação.

Como assinala ALFREDO AUGUSTO BECKER, a expressão "caso de não-incidência" significa que o acontecimento deste ou daqueles fatos são insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação". (Isenções Tributárias - pág. 183).

Conclui-se, portanto, que às operações realizadas pelas cooperativas só são alcançadas pela norma de tributação, quando e se verificadas as hipóteses dos artigos 85, 86 e 88 da Lei 5.764/71, como antes apontado.

Aplicando o que foi exposto ao caso concreto, temos as seguintes situações:

SEGUNDA A DEFESA DA RECORRENTE

"1. Os resultados positivos obtidos pela Sociedade Cooperativa, mediante venda de imóveis, de que não necessita, ou seja de veículos, máquinas, ferramentas, utensílios imprestáveis - todos integrantes do seu ativo imobiliário - não estão compreendidos entre aqueles resultados auferidos, pela Cooperativa, através de fornecimentos de bens a não associados, para atender aos seus objetivos sociais, nos termos do Artigo 129 item II, do RIR/80.

Os resultados positivos obtidos pela Cooperativa com a venda de tais bens, móveis ou imóveis, componentes do seu ativo imobilizado, não estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda, quer se trate de vendas feitas a associados, quer a não associados, pois não se trata de fornecimento de bens para atender, em caráter iterativo - como está implícito no termo "fornecimento" -, ao giro normal dos negócios da Cooperativa, constitutivos do seu objeto social.

2. Desta forma resta claramente evidenciado que, no regime dos Artigos 85, 86, e 111, da Lei nº 5.764/71, e do Artigo 129, itens I e II do vigente Regulamento do Imposto de Renda, os resultados, auferidos em aplicações financeiras realizadas por Sociedades Cooperativas encontram-se ao abrigo da não-incidência do imposto sobre a renda.

3. A autuação pode ter firmado errônea convicção a partir do momento em que constatou a escrituração das receitas de armazenagens, melhoria de P.H. e expedição de trigo em conta separada, o que é feito unicamente para os efeitos de controles exigidos pelos agentes encarregados do monopólio comercial; contas e resultados que vão compor, no final do

exercício, as sobras líquidas, os resultados.

Por sua vez a Fecotrigo-Federação das Cooperativas de Trigo e Soja do Rio Grande do Sul Ltda., elaborou recentemente um trabalho sobre o custo de Armazenagem, Expedição, e Outras Operações com trigo em unidades armazenadoras, e concluiu que as Cooperativas vinham tendo prejuízos em relação aos valores pagos pelo CTRIN pela armazenagem do trigo ..."

4. Embora contabilizadas com o título de "Receitas de Comissões", na realidade nada mais são do que descontos de duplicatas por liquidação antecipadas, concedidas por empresas de adubos e fertilizantes, à Requerente, pela compra destes produtos para fornecimento à seus associados (doc. 4).

Tais valores são incluídos na conta de receitas operacionais no balanço do respectivo exercício, para apuração das "sobras", e caso verificadas estas, reverterem aos associados da Cooperativa, desta forma, não podem as mesmas serem classificadas como sendo operações atípicas",

situações essas que devem ser relacionadas com tudo o que foi exposto, especialmente os aspectos e condições estabelecidos nos artigos 85 e 86 da Lei 5.764/71 e artigo 129 do RIR/80, OU SEJA:

- a) aquisição de produtos de não associados;
- b) fornecimento de bens e serviços a não associados para;
- c) completar, as aquisições, lotes destinados ao cumprimento de contratados ou suprir capacidade ociosa; e
- d) os fornecimentos de bens e serviços, desde para atender os objetivos sociais e de conformidade com a lei.

Tenho para mim que a venda do imóvel, se enquadra na hipótese "b", feito de acordo com a lei e de acordo com os objetivos sociais da Recorrente, condição "d". Portanto se houve resultado positivo na venda do imóvel, ao contrário da hipótese tratada no acórdão que resultou no incidente de uniformização e jurisprudência. É que por tras do gênero fornecimento pode estar existente um contrato de compra e venda. O restaurante ao fornecer alimentos, os vende, daí porque o entedimento ora esposado. Fornecer pode ter como substrato uma compra e venda, daí a tributação.

A distinção feita pelo Recorrente entre fornecimento de bem do ativo fixo e mercadoria objeto específico das cooperativas, a meu ver não encontra amparo.

O termo unicamente, ressaltado pela Recorrente, constante do artigo 129 do RIR/80, prevê a hipótese como a tratada, sendo de se considerar ainda que a norma estabelece: "resulta dos positivos das operações ou atividades".

Entendo assim que a venda de um bem do ativo fixo se não operação, constitui o resultado da atividade exercida.

Quanto a afirmação de que fornecimento exige repetição, constância, habitualidade, não encontra amparo, pois uma única operação de fornecimento não perde a sua característica, se prevista em lei.

Por esta razão, a hipótese de venda de imóvel, se positiva, a terceiro não associado, constitui fornecimento de bem, que atende o objetivo social (lato sensu), das cooperativas, não contrário à lei, perfeitamente enquadrável ao estabelecido no inciso II do art. 129, II do RIR/80.

Mantenho o lançamento.

Concluo que as aplicações financeiras, não podem se sujeitar à tributação, vez que não enquadrável a hipótese, qual quer das previsões do artigo 129 do RIR/80, que, como demonstrado, é norma de incidência, para as operações, que, em regra, pratica das por Cooperativas, encontram-se amparadas pela não-incidência.

O entendimento está de acordo com o disposto no "incidente de uniformização de jurisprudência" citado, que concluiu pela tributação, unicamente, das operações de fato previstas nas hipóteses legais estabelecidas na norma apontada (art. 129 do RIR/80).

Um rápido exame do constante no artigo 129 do RIR/80, afasta qualquer pretensão de cobrança de imposto sobre operações financeiras.

Neste ponto, perfeitamente aplicável o entendimento exposto pela Recorrente, ao se referir ao artigo do Dr. Ricardo Mariz de Oliveira (fls. 131), nestes termos:

"Ora, se o art. 111 da Lei declara que são considerados como rendas tributáveis os resultados positivos obtidos nas transações referidas nos Artigos 85, 86 e 88, e se seu regulamento declara que as Cooperativas pagarão o imposto unicamente sobre os referidos resultados, inviável se torna estender a tributação à outros resultados não expressamente arrolados, inclusive aos obtidos em aplicações financeiras de recursos disponíveis monetariamente.

O comando do Artigo 111 perfeitamente sintonizado com a própria natureza jurídica das sociedades cooperativas.

...

Destarte, não tendo objetivo de lucro, que é substrato econômico e jurídico do fato gerador do imposto de renda, as Cooperativas não são tributadas por esse imposto.

...

Se alguma dúvida houvesse quanto ao alcance restritivo do Artigo 111 da Lei nº 5.764, teria sido dissipada por seu regulamento, explicito a ponto de afirmar categoricamente que as Cooperativas pagarão o imposto unicamente sobre aqueles resultados arrolados expressamente na lei." (Receitas de Aplicações Financeiras por Sociedades Cooperativas - Direito Tributário Atual vols. 7/8 - Resenha Tributária - 1987/88, págs. 1903/04).

Nem se alegue ainda que a aplicação no mercado financeiro contrariaria a própria natureza do ato cooperativo, isto é, aquele em que se encontram envolvidos os cooperados e à cooperativa. Alegar-se que as operações exercidas pela Cooperativa, enquanto gerente do resultado de sua atividade principal - na administração do devido aos cooperados, para que estes não percam o obtido, frente à uma realidade peculiar no país - inflação -, conceituada a correção monetária como simples atualização da moeda, equivaleria a tributar o próprio ato cooperado, o que não se pode admitir.

Entendo que foi por isso, que o legislador deixou de elencar a atividade, consciente de que, por ser impossível a prestação de contas de cada operação, pela cooperativa a seus cooperados, o que só pode se dar em ocasiões oportunas, assim instrumentalizado, sem perda, o relacionamento entre as envolvidas.

Dir-se-á que também as demais hipóteses dos artigos 85, 86 e 88, poderiam envolver os mesmos argumentos expendidos. A tal colocação respondemos com duas diferenças: I) nas operações do artigo 85, a sociedade não envolve bem ou direito direto

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 11060/000.268/89-11
Acórdão nº 101-81.497

do cooperado. A relação ocorre entre ela sociedade e terceiros, o que acontece também com as previsões dos outros demais artigos (86 e 88); II) a aplicação financeira de valores é resultante da atividade cooperada, que por impossibilidade técnica de repasse imediato, para não perder o seu poder aquisitivo, colocado a salvo de inflação. Assim, se houve ao invés de lucro, sobra, sobra continua sendo o resultado da aplicação financeira realizada pela cooperativa.

Pelo exposto, dou provimento neste ponto ao recurso, reformando entendimento esposado em julgados anteriores.

III. Emerge dos autos e da tese de defesa, que após vendido o trigo a terceiros, o mesmo continuou armazenando no estabelecimento da Cooperativa, pagando o adquirente valores pela guarda.

Sem dúvida presente a seguinte situação: fornecimento de serviço a não associado, para atendimento aos objetivos sociais, uma vez que sem o local, possivelmente, o adquirente não realizasse a operação de aquisição, desde que impossível a armazenagem.

A hipótese se subsume perfeitamente à previsão legal (art. 129, II, RIR/80), sendo a argumentação das causas constante da defesa, fato pré-jurídico.

O trigo foi vendido a terceiros, que pagou após, por novo contrato, armazenagem, enquanto plenamente aceitável que esta era condição necessária à compra.

Se não houve resultado positivo para a operação, restou indemonstrada.

Mantenho a tributação, por entender que o narrado encontra sustentação no disposto no inciso II, do art. 129 do RIR/80.

IV. As receitas de comissões também encontram, na norma do artigo 129, amparo para a tributação vez que recebidas por aquisições, por compras, pela cooperativa, de produtos de terceiros, para fornecimento à associados, em atendimento ao seu objetivo social.

A questão apuração de sobras, com reversão aos associados, entendo irrelevante.

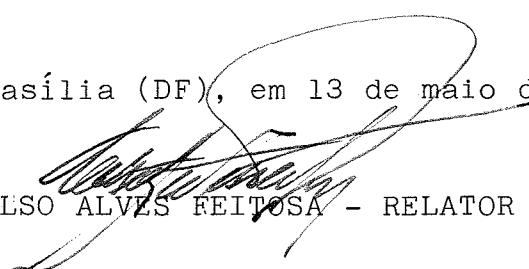
Também, neste ponto, concluo pela existência de previsão legal para tributação (I, art. 129 do RIR/80).

Mantenho a exigência deste item, já que foi a própria Recorrente quem registrou as suas operações como "receita de comissão".

Os demais itens do lançamento, há notícia, foram parcelados (fls. 118/119), enquanto só 4 (quatro) os itens apontados, objetos do recurso voluntário.

Fica a exigência total, portanto, reduzida nos exercícios de: 84 em Cr\$ 37.893.933,36; 85 em Cr\$ 126.511.368,64; 86 em Cr\$ 273.048.212,25; e 88 em Cz\$ 891.062,22, com parcial provimento.

Brasília (DF), em 13 de maio de 1992.


CELSON ALVES FEITOSA - RELATOR