



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11075/002.997/89-41

RECURSO Nº: 97.249

ACORDÃO Nº: 103-12.478

RECORRENTE: COOPERATIVA AGRÍCOLA URUGUAINA LTDA

R E L A T Ó R I O

Inicialmente adoto o relatório da decisão singular, fls. 267/268, a seguir transcrito:

"Trata o presente do Auto de Infração de fls. 244 e anexos quadros demonstrativos de fls. 245/248, de interesse da empresa acima identificada, em razão da fiscalização levada a efeito referente aos exercícios financeiros de 1985 e 1986, períodos-base de 01.01.84 a 31.12.84 e de 01.01.85 a 31.12.85, respectivamente, e que resultou na apuração de irregularidades praticadas pela contribuinte ao tributar seus resultados, caracterizados por:

- 1 - despesas indedutíveis, registradas como despesas operacionais e deduzidas indevidamente na apuração do Lucro Real, no período-base de 1984 (Q.D. nº 01/84 - fls. 209 e verso);
- 2 - resultado de operações sujeitas à tributação não beneficiadas com a não incidência do IRPJ, no período-base de 1984 (Qs. Ds. nºs 02/84 e 03/84 - fls. 210/219);
- 3 - apuração do lucro real sujeito à tributação (diferenças), no período-base de 1984 (Q.D. nº 04/84 - fls. 220 e verso);
- 4 - despesas indedutíveis, registradas indevidamente como despesas operacionais, no período-base de 1985 (Q.D. nº 01/85 - fls. 221 e verso);
- 5 - operações com resultados sujeitos à tributação não beneficiadas com a não incidência do IRPJ, no período-base de 1985 (Qs.

Ds. nºs 02/85 e 03/85 - fls. 222/229);

- 6 - apuração do lucro real sujeito à tributação (diferenças), no período-base de 1985 (Q.D.nº 04/85 - fls. 230 e verso).

O procedimento fiscal iniciou-se pelo termo de início de fiscalização de fls. 01, seguindo-se com a juntada das peças documentais de fls. 02 a 208, dos demonstrativos de fls. 231 a 232 e anexas peças documentais de fls. 233 a 243 e do termo de encerramento da ação fiscal de fls. 249.

Devidamente cientificada do lançamento em 27.11.89 (A.I., fls. 244), tempestivamente, a autuada oferece sua impugnação, através do arrazoado de fls. 252 a 258, insurgindo-se apenas contra a exigência do IRPJ sobre os resultados das aplicações financeiras, sem apresentar nenhuma contestação aos demais itens constantes da peça autuatória.

A Informação Fiscal, às fls. 260/266, propõe ao final, a manutenção integral da ação fiscal, obtendo o "de acordo" da autoridade preparadora do processo, conforme despacho exarado às fls. 266."

Decisão de primeiro grau, fls. 267/270, julgando procedente o lançamento tributário sob a seguinte ementa:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - ISENÇÕES E IMUNIDADES - SOCIEDADES COOPERATIVAS - RENDIMENTOS EXCLUÍDOS DA ISENÇÃO.

O resultado das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, efetuadas por sociedades cooperativas, não está abrangido pela não incidência de que gozam tais sociedades.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

Ciência da decisão em 17.04.90, segundo "A.R" de fls. 272.

Irresignada, a contribuinte interpôs o apelo de fls. 273/281, em 16.05.90, Transcreve e contesta os tópicos principais da decisão de primeira instância, ratificando, em substância, as suas razões de impugnação discordantes da tributação do resultado de aplicações financeiras em sociedade cooperativa.

Pede provimento ao recurso para reformar a decisão a

Acórdão nº 103-12.478

quo , por se medida de justiça..

É o relatório.

A handwritten mark, possibly a signature or initials, consisting of several overlapping loops and a trailing line.

Acórdão nº 103-12.478.

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

Conselheiro LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA - Relator Designado;

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 de tributação de rendimentos de aplicações financeiras adotado pelo ilustre Conselheiro relator, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER.

Com efeito, em ocasiões anteriores já tive oportunidade de concluir por identificar, no regime tributário das sociedades cooperativas, a hipótese de não incidência do imposto sobre o resultado decorrente de seus atos típicos.

Assim, por exemplo, me manifestei ao proferir voto no acórdão nº 103-12.271, nos seguintes dizeres:

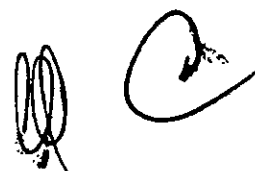
"O deslinde da matéria objeto da lide requer, preliminarmente, o exame da natureza do regime tributário a que estão sujeitas as cooperativas, por efeito do artigo 129 do RIR/80, com matriz legal nos artigos 85, 86, 88 e 11 da Lei nº 5764/71.

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 nº 5.764/74, 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 pe



las cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos objetivos sociais, declarando não implicarem os mesmos 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 significou torga 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 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).

Dessas 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.

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 nº 5764/71 (embora a ele se refira por remissão), aspecto



Acórdão nº 103-12.478

que não passou despercebido pelo insigne Conselheiro Urgel Pereira Lopes, em se voto proferido no acórdão nº 101-81.497, ao apontar:

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

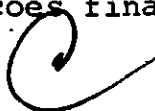
Sem a condicionante e o advérbio restritivo "unicamente", o texto do RIR/80 poderia ter a seguinte redação:

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.

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

1. os PN/CST nº 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
- 
- 

Acórdão nº 103-12.478

ras, sem prejuízo da não incidência relativa aos atos cooperativos, e

2. o PN/CST nº 49/87, que prescreve rateio, entre as receitas totais e a 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.

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 volta do para a satisfação do fim social, ou não.

Assim, no acórdão de nº 103-1.144, as receitas decorrentes de serviços de armazenagem prestados ao CTRIN do Banco do Brasil S.A. no período compreendido entre a venda do produto àquele órgão e sua retirada do armazém da cooperativa e as receitas de correntes 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 em relação ao recurso apreciado pelo acórdão nº 103-12.271/92, por analogia com o tratamento dispensado ao lucro inflacionário, entendeu-se devia 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.



Acórdão nº 103-12.478

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

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

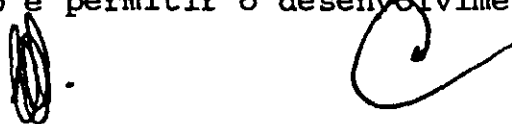
1. o fato de que tais rendimentos resultam de atos praticados com terceiros (instituições financeiras);
2. a convicção de que tais rendimentos não devem compor as sobras suscetíveis de distribuição aos associados, pois configuram lucro da própria cooperativa;
3. a circunstância de a não incidência sobre 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 das atividades globais da sociedade na apuração das sobras líquidas e componham o saldo do Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades (art. 28, I da Lei nº 5.764/71).

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



Acórdão nº 103-12.478

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.

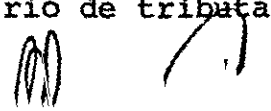
Assim, inclusive, chega a admitir, embora timidamente, o PN/CST nº 04/86, em seu subitem 2.4., quando reconhece:

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

Portanto, ressalvada a hipótese de desvio de finalidade, caracterizada pela preponderância de aplicações financeiras sobre a realização 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 influenciado, pelo que deve-lhes ser dispensado tratamento tributário único.

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



Acórdão nº 103-12.478

lucro inflacionário, qual seja, o rateio na proporção percentual -
gem que as receitas de atos não cooperativos tributáveis represen-
tar da receita total da sociedade.

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

Contra esse raciocínio, invoco a conclusão antes es-
posada, relativa ao cômputo de tais rendimentos no montante das
sobras ou na absorção dos prejuízos, pois as sobras, quando desti-
nadas nos casos de associados pessoas jurídicas, são consideradas
rendimentos tributáveis em suas respectivas declarações de rendi-
mentos, diversamente do que ocorre com os lucros e dividendos dis-
tribuídos a outras pessoas jurídicas.

Em outras palavras, a prevalecer o entendimento di-
vergente do que ora manifesto, uma cooperativa que aufera rendi-
mentos 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 rendimen-
to, que integraria o lucro real.

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

Tratando-se de situação idêntica à acima descrita, an-
te o exposto e do mais que dos autos consta, meu voto é no senti-
do de dar provimento parcial ao recurso, para que as receitas de
aplicações financeiras sejam tributadas na proporção que as recei-
tas de atos não cooperativos tributáveis representar das receitas
totais da cooperativa, acolhendo o voto do relator no que se refe-
re às demais matérias.

Brasília-DF., em 20 de julho de 1992.


LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA - RELATOR DESIGNADO 

V O T O V E N C I D O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR

O recurso é tempestivo.

A recorrente, quer na impugnação, quer no seu recurso voluntário limitou-se a questionar a exigência de IRPJ sobre resultados de aplicações no mercado financeiro.

A questão vem sendo apreciada por este Conselho. frequentemente, predominando a jurisprudência administrativa no sentido de que o resultado de aplicações financeiras efetuadas por sociedades cooperativas está fora do campo da não-incidência de que gozam referidas sociedades.

A Lei nº 5.764, de 16.12.71, que define a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, dispõe nos artigos 3º e 4º:

"Art. 3º - Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro."

"Art. 4º - As cooperativas são sociedades de pessoas com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:
I a XI - omissis."

O artigo 79 do mesmo diploma legal tem a seguinte
dação:

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

Parágrafo único - O ato cooperativo não ca operação de mercado, nem contrato de

e venda de produto ou mercadoria."

As sociedades cooperativas que observam estes dispositivos, especialmente, no que se refere às operações com associados gozam da não-incidência do imposto de renda.

A inobservância de tais dispositivos resultaria na descaracterização da sociedade cooperativa face ao desrespeito das normas que regulam a sua constituição, cuja consequência, no campo tributário, seria a incidência do imposto sobre os seus resultados como em qualquer outro contribuinte, pessoa jurídica.

Entretanto, os artigos 85, 86 e 87, admitem a prática de certas operações, objetivando complementar as operações cooperadas, sem que percam o status de sociedade cooperativa, como:

. adquirir produtos de não associados, pecuaristas ou pescadores, para complementar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de suas instalações (art. 85);

. fornecer bens e serviços a não associados, desde que estas operações atendam aos objetivos sociais (art. 86); e

. participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que devidamente autorizada (art. 88).

O art. 111, do mencionado diploma legal estabelece que os resultados obtidos pelas cooperativas, nas operações de tratam os artigos 85, 86 e 88, serão considerados como renda tributável.

Ou seja, apenas os resultados obtidos com operações excepcionais com não cooperados serão tributados, permanecendo a não incidência do imposto em relação aos atos cooperados.

O referido artigo 111, não estabelece isenção ou não-incidência do imposto sobre o resultado de outras operações com



Acórdão nº 103-12.478

não cooperados, simplesmente protege a sociedade cooperativa da perda desta natureza societária, e consequentemente da não-incidência do imposto em virtude da prática de operações, de caráter meramente complementar e excepcional que, se não fosse a expressa ressalva legal, seriam vedados às cooperativas, por contrários aos seus objetivos e regimento constitutivo.

É necessário observar que o artigo 129 do RIR/80, tem por matriz legal o mencionado artigo III da Lei nº 5.764/71, é não dispõe e nem poderia dispor nada diferente ou inovador que não previsto na lei, como norma regulamentadora que é. Ao mencionar que as sociedades cooperativas pagarão o imposto unicamente sobre os resultados positivos das operações especificadas nos art. 85, 86 e 88, da Lei nº 5.764/71, não criou isenção ou não-incidência, não ampliou o seu campo para abranger outras operações com não cooperados e nem autoriza a interpretação extensiva e elástica que pretende a recorrente.

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

Conclui-se que a autoridade julgadora a quo decidiu escorreitamente, face aos elementos presentes nos autos, à luz da legislação de regência e em consonância com jurisprudência administrativa a respeito.

Voto pela negativa de provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 20 de julho de 1992.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR