



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 13851/000.298/90-17

Sessão de 14 de setembro de 19 92

ACORDÃO Nº 103-12.919

Recurso nº: 99.443 - IRPJ - EXS: DE 1986 a 1989

Recorrente: COOPERATIVA MISTA DA AGRO-PECUÁRIA DE ARARAQUARA-COMAPA

Recorrida: DRF em RIBEIRÃO PRETO/SP

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - SOCIEDADE COOPERATIVA - Benfeitorias em Imóvel Locado.

Quando tiver vida útil superior a um ano de ver ser ativada para futura amortização ou depreciação.

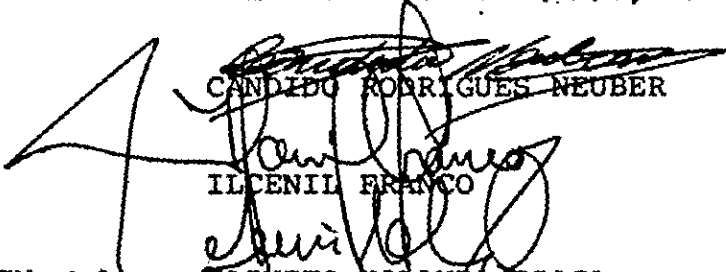
RECEITAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Por terem como origem a aplicação de recursos das operações com associados e não associados, sua tributação deve ser feita na proporção que representar da receita total da cooperativa.

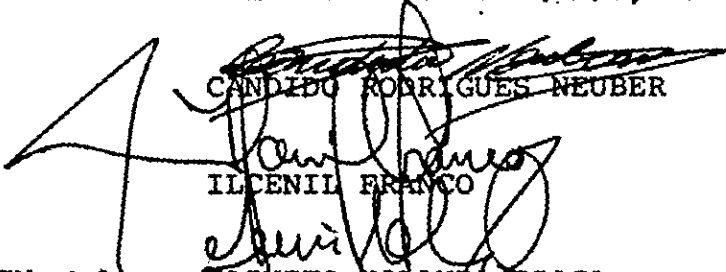
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, COOPERATIVA MISTA DA AGRO-PECUÁRIA DE ARARAQUARA-COMAPA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso para excluir da tributação parcela das receitas de aplicações financeiras correspondentes à proporção que as receitas de atos cooperados representar das receitas totais da cooperativa, vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber.

Salas das Sessões (DF) ., em 14 de setembro de 1992.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

PRESIDENTE


ILCENIL FRANCO

RELATOR

VISTO EM 08 JUL 1992
SESSÃO DE: 08 JUL 1992

MINITO HOLANDA BRAGA

PROCURADOR

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE , MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, SONIA NACINOVIC, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JUNIOR. Ausente por motivo justificado o Conselheiro Dícler de Assunção.

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13851/000.298/90-17

RECURSO Nº: : 99.443

ACORDÃO Nº: : 103-12.919

RECORRENTE: : COOPERATIVA MISTA DA AGRO-PECUÁRIA DE ARARAQUARA -
COMAPA

R E L A T Ó R I O

COOPERATIVA MISTA DA AGRO-PECUÁRIA DE ARARAQUARA - COMAPA, contribuinte jurisdicionada à DRF em Ribeirão Preto/SP, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

Em consequência de ação fiscal iniciada em 19.02.90, foi lavrado o auto de infração de fls. 01/11, com data de 26.09.90, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, exercícios de 1986 a 1989, anos-base de 1985 a 1988, sendo-lhe exigido o crédito tributário de 266.545,12 BTNF, sendo 150.257,74 BTNF a título de imposto, 75.128,71 BTNF de multa e 41.158,67 BTNF de juros de mora.

Segundo a fiscalização, a contribuinte teria cometido as seguintes irregularidades:

1 - Imputado em despesas operacionais valores que deveriam integrar o Ativo Permanente (Art. 193, do RIR/80), sendo o valor tributável de Cr\$ 13.333.516, relativamente ao exercício de 1986.

2 - Falta de oferecimento à tributação de valores relativos à aplicação financeira no mercado aberto (Art. 129, II, 153, 154, 155, 164, "caput" e I, 173 "caput" e II, 297 "caput" e

ACÓRDÃO Nº 103-12.919

I e II do RIR/80) em 1985 Cr\$ 1.262.621.083, em 1986 Cz\$
179.593,92 em 1987 Cz\$ 7.954.356,37 e em 1988 Cz\$ 200.123.976,96.

Dentro do prazo a autuada apresentou a impugnação de fls. 190/193, alegando em síntese, o seguinte:

- Quanto à imputação em despesas operacionais de valores que deveriam integrar o ativo permanente, alega a interessada que essas despesas jamais poderiam ser lançadas na conta do ativo permanente imobilizado, porquanto ela não era, como nunca foi proprietária dos prédios, e que estes são locados de terceiros. Logo as benfeitorias se incorporaram no ativo imobilizado do locador - proprietário, nos termos do artigo 516 do Código Civil e do artigo 26 da Lei do Inquilinato;

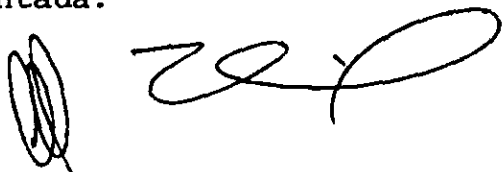
- Em relação à tributação das aplicações financeiras feitas no mercado aberto, alega que a lei nº 5.764/71, no seu artigo 111, combinado com os artigos 85, 86 e 88, assinalou três hipóteses em que os resultados positivos das cooperativas estariam sujeitos ao tributo, nas quais não estariam incluídos os rendimentos de aplicação de capital;

- Acrescenta ainda, que as aplicações financeiras feitas pela autuada, constituem, tão-somente, meio de conservação de seu capital, sob pena de ser corroído pela inflação;

- Finaliza pedindo seja considerado improcedente o Auto de Infração.

Contradita fiscal às fls. 230 sustentando o feito.

Às fls. 231/236 está a decisão, indeferindo a impugnação quanto ao mérito, assim ementada:



"BENFEITORIAS EM IMÓVEL LOCADO" - Os custos não amortizáveis de construções ou benfeitorias, quer em razão de não serem indenizáveis, quer ser a locação por prazo indeterminado, devem ser registrados no Ativo Imobilizado e facultado ao interessado proceder a depreciação futura, sempre que a vida útil prevista seja superior a um exercício.

ISENÇÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS - Os resultados positivos obtidos em aplicações financeiras feitas pelas cooperativas estão tributados pelo imposto de renda, por serem estranhos às finalidades dessas entidades, não se caracterizando, pois, como 'atos cooperativos' colocados no abrigo da não incidência."

A autoridade julgadora de primeira instância fundamentou sua convicção, em síntese, nos seguintes argumentos:

Quanto as "Benfeitorias em imóvel locado", verifica não procederem os argumentos da defendente e cita a jurisprudência do Conselho de Contribuintes:

"Se os gastos em imóvel locado não são amortizáveis, mas correspondem a obras de vida útil superior a um ano, devem ser imobilizados para depreciações futuras. (AC. 1º CC 103-05.279/83)."

Da mesma forma, verifica não assistir razão à interessada quanto alega ser incabível a tributação sobre as aplicações financeiras feitas pelas sociedades cooperativas.

De início, verifica que, em face da legislação que rege o funcionamento desse tipo "sui generis" de sociedade, teria-se que partir do princípio inquestionável de que sua atividade deveria cingir-se exclusivamente ao chamado "ATO COOPERATIVO", caracterizado pelos seus "NEGÓCIOS FIM" e definidos pela Lei como "os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais". (art. 79 da Lei nº 5.764/71).



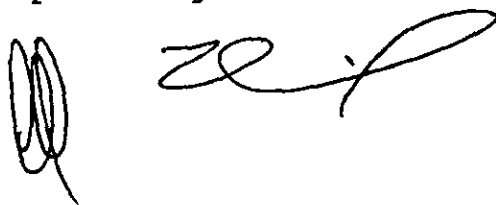
ACÓRDÃO Nº 103-12.919

Todavia, atendendo a uma realidade que não poderia ser ignorada, verificou ter o legislador admitido que as cooperativas praticassem algumas operações estranhas à sua finalidade precípua, que poderiam ser denominadas "ATOS NÃO COOPERATIVOS LEGALMENTE PERMITIDOS" por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, mais sujeitando-os, por isso mesmo, à escrituração em separado e à tributação normal dos resultados obtidos. Tais atos estão expressa e taxativamente referidos no artigo 129 do Regulamento do Imposto de Renda. Este dispositivo tem sua matriz legal nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/81.

Verificou ter o legislador deixado bem claro que as sociedades cooperativas, que obedeceram ao disposto na legislação específica, pagariam o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações que enumera todas rotuladas de "ATOS NÃO COOPERATIVOS LEGALMENTE PERMITIDOS".

Conclui que todos os atos que extravasam o campo que delimita as atividades das cooperativas, por serem totalmente alheios às suas finalidades, encontrarão tributação na vala comum da legislação do imposto de renda, já que para eles inexistente isenção específica. A tributação é a regra, a isenção é a exceção que haverá de estar expressamente outorgada pela lei.

E que embora as aplicações financeiras possam refletir atos de boa administração, os resultados obtidos com essas aplicações não "proven" de "atos cooperativos", segundo definição dada pelo artigo 7º da Lei nº 5.764/71, e por isto os resultados positivos daí decorrentes não se enquadram entre aqueles colocados fora do campo de incidência. Ficando, portanto, sujeitos à regra geral do Regulamento do Imposto de Renda, o qual submete ao pagamento de tributo todas as pessoas jurídicas que tenham, lucros apurados de conformidade com aquele diploma legal.



ACÓRDÃO Nº 103-12.919

Ciente em 19.01.91, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 240/242, protocolizado em 31.01.91, reiterando os argumentos já expendidos em sua impugnação.

Salienta apresentar um só recurso mas que este se refere também aos processos de nºs 13851/000.299/90-71 e 13851/000.300/90-59 sendo estes sucedâneo lógico e jurídico fiscal do presente processo.

É o relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, followed by a circular official stamp or seal, also in black ink.

ACÓRDÃO Nº 103-12.919

V O T O

Conselheiro ILCENIL FRANCO, Relator

O recurso é tempestivo e merece ser acolhido.

A autuada não discute quanto a natureza dos materiais e dos serviços prestados constantes de fls. 36/141. O argumento da impugnação e do recurso é de que o gasto foi feito com benfeitorias em imóvel locado, trazendo como única prova, cópia do contrato de locação de fls. 194, datado de 15 de fevereiro de 1979.

Da análise dos documentos de fls. 36/141, verifico que realmente se referem a serviços de construção e reparos, formando um conjunto que deveria ser objeto de ativação, logo neste ponto está correto o entendimento da fiscalização. Quanto ao argumento de que os serviços foram efetuados em prédios locados, aqueles documentos não nos dá qualquer respaldo de que tal alegação seja correta. Mas mesmo admitindo como procedente a alegação, isto não mudaria a classificação contábil dos gastos, vez que o contrato de fls. 194, se tornaria de prazo indeterminado, obrigando assim a locatária a proceder a ativação dos gastos para futura depreciação ou amortização, na forma da legislação de regência. Nestas condições, entendo perfeita a decisão recorrida quanto a este aspecto.

Entenderam a fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância que as receitas de aplicação financeira da cooperativa não estão abrangidas pela isenção de que gozam tais sociedades. Neste ponto também é o entendimento do Parecer Normativo CST nº 04/86, com o qual eu também concordava até quando conheci o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Luiz Henri que Barros de Arruda, que deu origem aos acórdãos nºs 103-12.271 e 103-12.272, o qual peço permissão para transcreverlo.

ACÓRDÃO Nº 103-12.919

"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, Ilcenil Franco.

Preliminarmente, urge destacar que, no passado, já manifestei posição idêntica à que ora contesto, como se deu no caso do acórdão nº 103-11.444.

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:

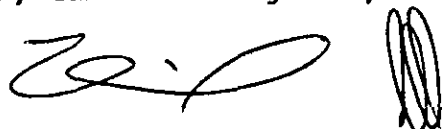
'O deslinde da matéria objeto da lide requer, preliminarmente, o exame da natureza do regime tributário a que estão sujeitas as cooperativas, por efeito do artigo 129 do RIR/80, com matriz legal nos artigos 85, 86, 88 e III da Lei nº 5.764/71.

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 abrangem 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 5.764/71, 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.

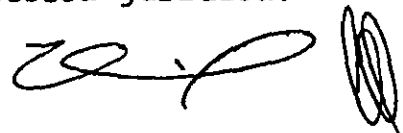
O artigo 83 da mesma lei, por seu turno, prescreve que a entrega da produção do associado significa outorga à cooperativa de plenos poderes para sua livre disposição.

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 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, a 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 controversas tornam-se ainda mais acirradas diante do texto do artigo 129 do RIR/80, não coincidente com o do artigo 111 da Lei nº 5.764/71 (embora a ele se refira por remissão) aspecto que não passou despercebido pelo insigne Conselheiro Urgel Pereira Lopes, em seu voto proferido no acórdão 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 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:'

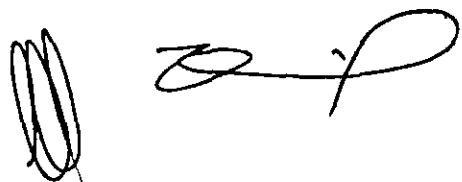
Observe-se que o texto regulamentar inseriu o advérbio 'unicamente' mas, ao mesmo tempo, explicitou a condicionante óbvia: (as sociedades cooperativas) 'QUE OBEDECERAM AO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA'.

Sem a condicionante e o advérbio restrito '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 atividade.' (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 a incidência todos e quaisquer rendimentos auferidos, mesmo que decorrentes de atos cooperativos.

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

1 - os PN/CST nºs 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 nº 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.

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 103-01.144, 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 decorrentes do cumprimento de cláusula penal moratória inserida em contrato em 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



ACÓRDÃO Nº 103-12.919

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.

A jurisprudência dominante tem se revelado favorável a 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);

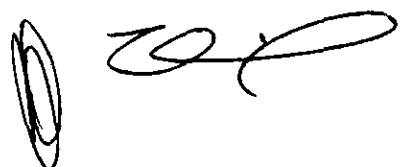
2 - a convicção de que tais rendimentos não devem compor as sobras suscetíveis de distribuição aos associados, pois configuram lucro da própria cooperativa;

3 - a circunstância de a não incidência sobre tais rendimentos resultar tratamento favorecido em relação as 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 entrégués 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 compo-
nam o saldo de 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 inexistente vedação legal dessa espécie, como é mesmo necessária a sobrevivência da sociedade que opera em ambiente de economia inflacionária cristalizada, a realização de tais investimentos, para fazer face as perdas e compromissos inerentes a 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 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 arguido 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.

Encontra-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, e de se concluir que o montante das sobras líquidas apuradas, passíveis de destinação, nos termos do artigo 44 da Lei das Cooperativas, estarão por ambas influenciadas, pelo que deve lhes ser dispensado do 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



ACÓRDÃO Nº 103-12.919

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 o 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 representam da receita total da sociedade.

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 as demais pessoas jurídicas.

Contra esse raciocínio, invoco a conclusão antes esposada, relativa ao cômputo 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 a pessoa jurídica do sócio, não, dando-se aí sim, a meu ver, ofensa ao princípio da isonomia."

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para que as receitas de aplicações financeiras sejam tributadas na proporção que as receitas de atos não cooperativos, tributáveis representam das receitas totais da cooperativa.

Brasília (DF), em 14 de setembro de 1992

ISCENIL FRANCO - RELATOR