


**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

PROCESSO Nº 13854/000.001/88-98

Sessão de 06 de julho de 1992

ACORDÃO Nº 101-83.741

Recurso nº: 98.489 - IRPJ - EX: DE 1986

Recorrente: COOPERATIVA DOS CAFEICULTORES E CITRICULTORES DE SÃO PAULO

Recorrida : DRF EM RIBEIRÃO PRETO - SP

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 DOS CAFEICULTORES E CITRICULTORES DE SÃO PAULO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar argüida e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Cons. Celso Alves Feitosa, que provia o recurso, nos termos do voto vencido juntado.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 1992

  
 MARIAM SEIF

- PRESIDENTE E RELATORA

  
 AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

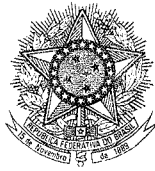
VISTO EM

SESSÃO DE: 24 SET 1992

v. v.

Participaram, ainda do presente julgado os presentes Conselheiros: Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Francisco de Assis Miranda, Sandro Martins Silva, Raul Pimentel e Jezer de Oliveira Cândido. Ausente o Cons. Sebastião Rodrigues Cabral, por motivo justificado.





## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13854/000.001/88-98

RECURSO Nº: 98.489

ACORDÃO Nº: 101-83.741

RECORRENTE: COOPERATIVA DOS CAFEICULTORES E CITRICULTORES DE SÃO PAULO

### R E L A T Ó R I O

A cooperativa dos Cafeicultores e Citricultores de São Paulo, jurisdicionada à DRF em Ribeirão Preto-SP, recorre para este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

Segundo o Auto de Infração de fls. 228, lavrado em 04.01.88, a contribuinte cometeu as seguintes irregularidades, no exercício de 1986, período-base de 1985:

a) não tributação da importância de Cr\$...... 75.832.332, referente a receitas financeiras não declaradas, sendo Cr\$ 58.649.724 referente ao Banco Real, Cr\$ 8.639.338 ao Banco Nacional e Cr\$ 8.543.270 ao Banco Antonio de Queiroz S/A;

b) aproveitamento indevido de IR-Fonte no valor de Cr\$ 3.855.084, sendo Cr\$ 2.773.584 referente ao Unibanco e Cr\$ 1.081.500 referente ao Banco Mercantil de São Paulo que, corrigidos e transformados em ORTN, base Jan/85, resultam em 86,75 ORTNs glosadas;

c) não oferecimento à tributação, no exercício de 1986, de importância de Cr\$ 171.400.532, referentes às aplicações financeiras de dez/85, resgatadas em jan/86, cuja receita não foi apropriada "pro-rata tempore";

Acórdão nº 101-83.741

d) mediante rateio realizado dentro de cada Departamento, entre cooperados e não cooperados, de conformidade com o Mapa de Apuração de resultado elaborado pela Cooperativa, bem como o respectivo resultado (Resumo) demonstrado pela fiscalização, a Cooperativa não tributou o Lucro real de Cr\$ 29.784.035.357 (já incluídos os itens a e c acima citados).

Contestando a exigência, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 236/242.

Em relação ao primeiro item, admite a diferença apontada entre as receitas contabilizadas e as informadas pelas respectivas fontes pagadoras. Acrescenta, porém, que os autuantes, socorrendo-se do próprio demonstrativo elaborado pela impugnante, concentraram-se nos três Bancos que informaram terem pago mais do que o contabilizado e desconsideraram os casos inversos. Conclui, portanto, que usaram de critério que envolve "pesos e medidas diversas".

Apesar de admitir a diferença, discorda de sua tributação total, vez que o rendimento financeiro, segundo alega, não é tributável nas cooperativas senão na proporção da participação de terceiros não associados no seu resultado global, que, no seu caso, foi precisamente de 18.075197%, de modo que tributável seria, apenas, a parcela de Cr\$ 13.706.843, impondo-se a correspondente retificação do auto de infração.

Sobre o segundo item admite, igualmente, a diferença apontada, embora lamente a disparidade de critérios já mencionada a propósito do item anterior.

Discorda do terceiro item. Afirma que a receita encontrada pelos autuantes, relacionada com uma aplicação financeira efetuada em dezembro de 1985, e resgatada em janeiro de 1986, foi incluída na declaração de rendimentos correspondente



ao período-base do resgate, pelo que seria admissível, apenas a exigência de eventuais acréscimos legais.

Com respeito ao rateio dos resultados do exercício, em proporção aos "cooperados" e "não-cooperados" não concorda com a ação fiscal.

Refira-se que os autuantes esclarecem, no Termo de Encerramento de Verificação (fls. 225/227), que a contribuinte, para os cálculos de proporcionalidade, até a apuração do Resultado Bruto, considerou os valores correspondentes a cada Departamento e dentro deles rateou proporcionalmente, os entre cooperados e não cooperados. Todavia, a partir das Despesas Operacionais, muito embora tenha destacado contabilmente os valores de cada Departamento, preferiu fazer o rateio sobre o valor geral, o que não representa a mesma proporcionalidade, vez que cada Departamento tem peso específico. A contribuinte somou Receita Líquida Operacional com Terceiros (não-cooperados) com Receita Líquida Operacional Geral, ao invés de somar as parcelas rateadas de cada Departamento. Aduziu: "Ora, ou contabiliza-se custos e despesas específicas a cada Departamento e/ou dentro destes, subdividido entre "Cooperados" e Não Cooperados, ou rateia-se tudo. Não se deve misturar as duas situações".

Rebelando-se contra esse entendimento do fisco, a defendente alega que inexistente na legislação pertinente regra determinando como deve ser feito o rateio, de modo que a tese do fisco só foi adotada por representar mais tributo, no caso concreto, sendo de perguntar-se se tal critério seria adotado pelos senhores fiscais na hipótese de resultar mais favorável à contribuinte.

Todavia - prossegue - o núcleo da questão é a tributação integral dos resultados positivos obtidos nas aplicações financeiras realizadas pela impugnante no ano-base de 1985.



Acórdão nº 101-83.741

Referindo-se ao mapa elaborado pelos Senhores Fiscais, afirma que "dentre outras alterações não autorizadas por lei, considerou-se os rendimentos de aplicações financeiras obtidos pela Impugnante no respectivo ano-base, no importe de Cr\$ 37.762.359.052, totalmente como operações com não associados e, portanto, integralmente tributáveis, além de ter também promovido o rateio de despesas exclusivas com não associados, lançando parte dessas despesas nas contas com associados, com conseqüente elevação do resultado tributável".

Exemplifica com uma despesa de Cr\$ 780.253.323, referente a financiamento de imposto de renda-pessoa jurídica manifestamente de não-associados.

Diz ilegal a exigência, vez que os resultados de aplicações financeiras não são tributados nas cooperativas, se não na proporção espontaneamente admitida pela impugnante, ou seja, de acordo com o índice de participação de terceiros no seu resultado global (18,075197%). Isto porque, nas cooperativas somente são tributáveis os resultados das operações ou atividades a que se referem os artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, com os quais não se confundem os resultados das aplicações financeiras.

Aduz que, por outro lado, é do conhecimento oficial da fiscalização que a defendente já há quase dois anos propôs ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária entre a impugnante e a União Federal, com depósito judicial do tributo discutido, o que impede a sua exigibilidade até solução final do litígio. Assim, o lançamento tributário, tendo por objeto tais rendimentos, é ilegal, por estar o assunto "sub judice", com garantia de depósito.

Para demonstrar a ilegalidade do lançamento elaborou quadro, segundo o qual, ainda que se adotassem cálculos de acordo com o critério perfilhado pelos autuantes para rateio



das despesas operacionais por departamento, assim mesmo o resultado tributável se aponta negativo (prejuízo fiscal), se respeitada a ação judicial acima referida.

Pelo sistema "on line" apurou-se que a Cooperativa recebera, em 08.01.88, duas parcelas de restituição do IRPJ, constantes de sua declaração de rendimentos do exercício de 1986, ano-base de 1985, no valor de Cr\$ 14.631,76 OTNs cada. Considerando, entretanto, a existência de Autos de Infração, conforme processos nº 13854/000.001/88-98 e 13854/000.002/88-51, em que foram compensados 58.440,33 OTNs na apuração do crédito tributário, resultavam indevidas as duas aludidas parcelas de restituição recebidas pela Cooperativa.

Em 02.06.88 foi lavrado Termo Complementar do Auto de Infração de fls. 280, agravando a exigência de nº..... 168.407,19 OTNs para 218.982,47 OTNs. Lê-se que a contribuinte foi intimada a informar se fizera o recolhimento das partes a título de "restituição indevidamente recebida". Informou ela que não recolhera em devolução as mencionadas parcelas, em razão de sua petição dirigida ao Poder Judiciário, para fazê-lo sob forma de Garantia de Instância.

Do referido Termo lê-se ainda:

"Considerando pois, que não havia ainda laçamento levando em conta este fato; considerando que era do conhecimento do contribuinte a existência e andamento de procedimentos fiscais tendentes ao exame da matéria, conf. doc. de fls. 01 a 35 deste processo, não deveria o mesmo ter resgatado as parcelas objeto do presente Termo, antes da conclusão dos exames fiscais desenvolvidos; e, considerando ainda, o desconhecimento da existência de atos emanados do Poder Judiciário, suspensão da ação fiscal, é que lavramos o presente Termo, demonstrando os valores lançados em OTNs bem como fazendo-o acompanhar do Demonstrativo de Juros de Mora em OTN (Mod. CSF 03/83), bem como a consolidação do respectivo Crédito Tributário..."

Acórdão nº 101-83.741

Nova impugnação às fls.284/291. Relativamente à tributação dos resultados de aplicações financeiras, reproduz argumentação expendida na primeira impugnação. Quanto ao adiamento do auto de infração, diz que não merece melhor sorte do que o auto de infração primitivo. Lembra que, como é do conhecimento geral da Repartição, ela, contribuinte, em maio de 1986, ingressou em juízo com ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, contra a União, ação essa que foi distribuída à 18a. Vara da Justiça Federal em São Paulo, onde tramita regularmente, conforme autos nº 7662572. Referida ação tem por objeto, precisamente, a discussão do regime tributário aplicável aos resultados de aplicações financeiras obtidos pela impugnante naquele exercício de 1986, ano-base de 1985. Ressalta, portanto, que aquela ação judicial tem por objeto a mesma matéria objeto do presente auto de infração.

Ademais, prossegue, por ocasião da propositura da referida ação a impugnante efetuou depósito em garantia do pagamento, para fins de suspender sua exigibilidade, bem como para evitar a respectiva inscrição na dívida ativa, conforme lhe autoriza o art. 1º III, e 1º, do Decreto-lei nº 1.737/79. Para cálculo do mencionado depósito judicial a impugnante diz que considerou a existência de seu crédito junto à União, correspondente à restituição de imposto de renda daquele mesmo exercício, em importância equivalente a 58.527,05 OTNs, pelo que efetuou o depósito, apenas, da diferença entre este montante e aquele que seria devido em caso de improcedência da ação. Em consequência disso, o montante da restituição que a impugnante tem direito ficou também vinculado àquela ação judicial, como garantia do pagamento do tributo, caso venha a Justiça entendê-lo como devido, ou para ser restituído à impugnante após trânsito em julgado da decisão, se esta lhe for favorável.

Acrescenta que, não obstante a Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto - SP conhecer todos esses fatos, conforme parecer que elaborou para contestar a ação judicial, entendeu de restituir à impugnante exatamente a metade daquele crédito de 58.527,05 OTNs, que se encontrava vinculado



à citada ação judicial. Essa situação acabou por desfalcocar a ga rantia da ação. A contribuinte, tão logo soube do equívoco da DRF, requereu à MM. Juíza da 18a. Vara da Justiça Federal a expedição de nova guia para depósito, na Caixa Econômica Federal, no valor indevidamente restituído de 29.263,52 OTNs. Apesar da guia ter sido requerida em 17.12.87, ainda não havia sido expe dida até a data da impugnação (20.07.88), face ao acúmulo dos serviços no foro. A vista do exposto, conclui que não há mora que justifique a pretendida cobrança de juros, assim como não há previsão legal que autorize a aplicação da multa do art.728, II, do RIR/80.

Informação fiscal a fls. 298/308. Em o resumo aduz o que segue: que a autuação compõe-se dos Autos de fls. 225 a 230 e "Termo Complementar a Auto de Infração" de fls. 280 a 281. Que essa complementação decorreu do fato de, na peça ini cial, terem sido compensadas, na apuração do Crédito Tributário 58.440,33 ORTN's de imposto de renda retido na fonte sobre apli cações financeiras, das quais 29.263,52 OTN's estavam sendo res gatadas pelo processo de restituição automática de que trata o art. 36 da Lei nº 7.450/85 e normas complementares, sem o co nhecimento dos autuantes.

Em relação ao primeiro item afirma que não cabe ao fisco impugnar valores que porventura a defendente tenha de clarado a maior, por competir à contribuinte saber os montantes auferidos. Ao fisco cumpre apurar as insuficiências que resultem em prejuízo do Tesouro Nacional.

Quanto ao segundo item (diferença de Cr\$...... 3.855.084, de IRFON indevidamente aproveitado) reafirma não ca ber ao fisco retificar, para maior, itens desta natureza.

Sobre o item 3 (não tributação de Cr\$...... 171.400.532 de receitas financeiras apropriadas "pro rata") es clarece que, a prevalecer a alegação da impugnante, haveria ape

Acórdão nº 101-83.741

nas postergação, desde que comprovada a tributação daquela parcela no exercício seguinte. Intimada a contribuinte a exibir cópia da declaração de rendimentos do exercício de 1987, ano-base de 1986, acompanhada de elementos que comprovassem a tributação da citada parcela de receitas, não respondeu.

Acerca dos itens 4/6 rebate as acusações da defendente, afirmando que a fiscalização se limitou a utilizar, de forma coerente, os elementos e critérios montados e adotados pela contribuinte. Assim no mapa de fls. 42 reproduzido pela fiscalização às fls. 43. Portanto, os coeficientes ou proporções resultantes das operações com cooperados e não cooperados, dentro de cada Departamento, não traduzem, absolutamente, nenhum critério próprio inventado pela fiscalização, visando elevar a tributação dos resultados apurados pela cooperativa. Representam, sim, a matemática das proporcionalidades, decorrentes da Receita Bruta Operacional contabilizada a cada Depto. em relação à composição do Depto. entre cooperados e não cooperados. Por outro lado, o mapa elaborado pelo contribuinte (fls. 42), a partir das Despesas Operacionais (Diretas e Indiretas), não contém rateio das Despesas entre Cooperados e Não Cooperados, dentro de cada Depto., tendo sido pura e simplesmente transcrito o total de cada Depto., para, em seguida, consolidá-los nas colunas denominadas "RESUMO-Geral" e, por conseguinte, através da utilização do coeficiente "geral, determinar os valores referentes as colunas "Cooperados" e "Não Cooperados". Tendo o coeficiente "geral" sido determinado tomando-se como base a Receita Líquida Operacional de Cr\$ 320.809.630 em relação à Receita Líquida Operacional c/Terceiros (Não Cooperados), no montante de Cr\$ 57.986.901.511, resultou o percentual ou coeficiente, para rateio, das Despesas decorrentes das operações com terceiros, de 18,0751% ou 0,180751.

Assim, por exemplo, nas Despesas c/Pessoal soumos os totais de cada Depto., aplicou o coeficiente de 0,180751 sem levar em consideração o "peso" da composição de cada Depto.



Acórdão nº 101-83.741

Procedeu de igual modo em relação às demais despesas, exceto quanto às Despesas Financeiras. Quanto a estas, uma parte (Cr\$..... 7.586.118.785) decorreu do mesmo procedimento acima e outra (Cr\$ 780.253.323) foi contabilizada como especificamente decorrente de operações com não associados.

O que fez a fiscalização foi tomar por base os totais de cada Depto. (fls. 43) e aplicar os coeficientes indicados pela contribuinte, no seu mapa de fls. 42, aplicando os coeficientes proporcionais inerentes a cada Depto., ao invés do coeficiente "geral".

Por outro lado, como a cooperativa não contabilizou separadamente as despesas decorrentes das operações com cooperados e não cooperados, ensejando, pois, o demonstrado rateio, não justifica a alegação de que as despesas financeiras de Cr\$ 780.253.323 refiram-se, exclusivamente, às operações com terceiros, porque decorrentes, como afirma, de financiamento do imposto de renda do exercício anterior.

Por essas razões, é que se aplicou os percentuais ou coeficientes de cada Depto. sobre as Despesas Financeiras totais, resultando, pela soma de cada parcela, por Depto., em Cr\$ 42.664.996.864 como Despesas Financeiras decorrentes de operações com cooperados e Cr\$ 85.252.672 com terceiros (não cooperados).

Na sequência, justifica os demonstrativos feitos a fls. 43.

Rebate os argumentos da defesa quanto à tributação dos resultados das sociedades cooperativas, citando, inclusive, os subitens 2.4 e 6.1.1 do PN-CST nº 04/86.

Quanto à ação judicial sobre a matéria sustenta que ela não impedia o lançamento.



Acórdão nº 101-83.741

Sobre o demonstrativo de prejuízo juntado pela defesa às fls. 244, diz que é tão questionável quanto o próprio resultado apurado às fls. 42.

Especificamente sobre a exigência complementar de fls. 280/281 também não assiste razão à impugnante. Primeiramente, por que a Receita Federal não creditou na conta da empresa a citada restituição. Somente lhe encaminhou dois cheques denominados Documentos de Restituição, fls. 277/278, que poderiam não ter sido resgatados, ou devolvidos antes do resgate, considerando-se o fato de que era do conhecimento da contribuinte o iminente desfecho da fiscalização em andamento, especificamente voltada para a matéria. Portanto, não tendo sido devolvidas as parcelas indevidamente restituídas e considerando-se já terem sido compensadas, por ocasião da constituição do crédito tributário, teriam que ser exigidas, por transformadas em imposto a pagar. Inclusive com a multa do art. 728, II, do RIR/80, por decorrer de declaração inexacta e se tratar de lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 676, III, do mesmo Regulamento.

A decisão de primeiro grau (fls. 318/317) manteve o lançamento, valendo transcrever a respectiva ementa:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

A propositura judicial de "Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária", contra a União Federal, com depósito parcial de quantia referente ao tributo discutido, não impede o lançamento ou a tramitação do feito na esfera administrativa.

- 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 ao abrigo da não incidência."



Acórdão nº 101-83.741

Ciente em 18.09.90 a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 335/345, com protocolo de 17.10.90, no qual, em última análise, reproduz argumentação já expandida anteriormente.

É o relatório.



Acórdão nº 101-83.741

V O T OConselheira MARIM SEIF - RELATORA

O recurso foi manifestado dentro do prazo legal, merecendo ser conhecido.

Preliminarmente cumpre examinar as consequências da Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária, com depósito junto à Caixa Econômica Federal, para os fins de tramitação do processo administrativo fiscal.

Dispõe o § 2º, do art. 1º, do Decreto-lei nº 1.737, de 20.12.79:

"§ 2º - A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória de nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto."

Por sua vez, o art. 38 da Lei nº 6.830, de 22.09.80, prescreveu:

"Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa da mora e demais encargos.

Parágrafo único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto."

São esses os comandos legais conhecidos a respeito da renúncia à discussão do crédito tributário nas instâncias



Acórdão nº 101-83.741

administrativas. Neles não se vê referência à Ação Declaratória de Inexistência da Relação Jurídico-Tributária, com ou sem depósito.

Há precedentes nesta Câmara no mesmo sentido. Dentre outros, o Acórdão nº 101-79.204, de 21.09.89, afirmando que o contribuinte que interpõe ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária com depósito de quantia referente ao tributo discutido não está protegido contra o lançamento tributário, nem está impedido de discutir no âmbito administrativo.

Esse acórdão teve reconhecida sua correção pelo próprio Judiciário.

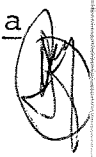
Também não é o caso de se falar de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, eis que a medida judicial intentada pela recorrente não se enquadra no art. 151 do Código Tributário Nacional.

Por essa mesma razão não incidiu a proibição de instaurar procedimento fiscal contida no art. 62 do Decreto nº 70.235/72.

Por conseguinte, o presente litígio não sofre restrições, seja quanto à sua instauração, seja quanto à sua tramitação administrativa, por força da medida judicial intentada pela recorrente.

Todavia, se a recorrente for vencida nas instâncias administrativas, as autoridades incumbidas de executar o crédito tributário andarão bem avisadas se ouvirem a Procuradoria da Fazenda Nacional em Ribeirão Preto-SP, sobre a oportunidade de adotarem as providências cabíveis.

Antes de adentrar no exame dos diversos itens em debate lembrar que, também nestes autos, são discutidas, a ca



Acórdão nº 101-83.741

da passo, as regras jurídico-tributárias aplicáveis às sociedades cooperativas.

Essa questão foi amplamente desenvolvida no voto vencedor prolatado no Acórdão nº 101-81.497, de 13.05.91, do qual me permito transcrever as seguintes passagens:

"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, consubstanciado 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 101-83.741

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 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:

(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:



Acórdão nº 101-83.741

As sociedades cooperativas, que não obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto sobre os seus resultados globais (= tributados 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.

3 / As duas situações assim enunciadas, por serem mutuante excludentes, 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 tenho 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.



Acórdão nº 101-83.741

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 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 melhorar sua 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, o fornecimento de bens ou utili-



Acórdão nº 101-83.741

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 dos 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, exerçam, simultaneamente, em relação a ela, o papel de "sócios" e "usuário" ou "cliente". É o que, em direito cooperativo, se exprime pelo nome de "princípio de dupla qualidade".

Mais adiante (op. cit., pág. 87):



Acórdão nº 101-83.741

"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, resalta:

"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 assina a 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 dessa relação. Assim, é que decorrente de

Acórdão nº 101-83.741

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".

Walmor 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 constitui um progresso no campo da nomenclatura jurídica, pois distingue um nomen juris, embora de conteúdo variável, fenômenos da experiência jurídica que só eram individualizados, mediante linguagem analógica ou vulgar."

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 - 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 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 co-

Acórdão nº 101-83.741

operativa 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.

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 englobalmente, 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

Acórdão nº 101-83.741

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 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 deste voto a exploração 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, contendo-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

Acórdão nº 101-83.741

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.

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



Acórdão nº 101-83.741

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 precípuos 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 arti



Acórdão nº 101-83.741

gos 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.

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 ato 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 sinônimo "negócio-fim" "negócio-meio". Se é verdade que a cooperativa recebe produtos do sócio para colocá-los no mercado, ou que adquire produtos ou mercadorias para fornecê-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

Acórdão nº 101-83.741

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 tem 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 socios 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 socios são, apenas, destinatários dos lucros, e não usuários ou clientes.

Em segundo lugar, também os resultados do exercício das atividades previstas nos artigos nº 85, 86 e 88 da



Acórdão nº 101-83.741

Lei nº 5.764/71 podem acabar revertendo em proveito dos socios 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 imposto 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 classificado 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

Acórdão nº 101-83.741

cambiais e monetárias na realização de créditos poderão ser deduzidas para efeito de de terminar 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.

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

Assim, 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, produza lucros. Por consequência não vejo como agregar às sobras receitas e despesas financeiras, ou variações monetárias, que a lei manda computar na de terminação do lucro operacional.



Acórdão nº 101-83.741

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 ne g ó c i o s - m e i o, hipóteses em que escrituração contábil devidamente destacada permitirá, de um lado, a determinação das s o b r a s e, de outro lado, a determinação do lucro operacional c o m o p a s s o n o n e c e s s a r i o n o p a r a s e c h e g a r a o l u c r o r e a l, base do i m p o s t o.

Também já se invocou, na linha da 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 resultados obtidos pelas cooperativas em razão de suas aplicações financeiras.

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

Para as atividades das cooperativas que ensejam s o b r a s, não vejo lugar para o l u c r o d a e x p l o r a ç ã o. S o b r a s e lucros não se misturam nem se comunicam. Qualquer tentativa de assemelhar s o b r a s a l u c r o s implica o desvirtuamento total da natureza do ato cooperativo e do negócio-meio c o r r e s p o n d e n t e.

Assim:

a) uma sociedade cooperativa que também exerça atividades descritas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº.....

Acórdão nº 101-83.741

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 obrigados 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".

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, quando se trate de negócios acessórios, não se equiparam a uma fonte autônoma de receitas, como, por exemplo, a venda de uma máquina tornada imprestável ou tornada obsoleta".

Isto posto, voto pelo improvimento do recurso.  
so."



Acórdão nº 101-83.741

No mérito propriamente dito, temos que, no primeiro item (Cz\$ 75.832.332), a própria recorrente admite que a diferença encontrada existe, embora insurgindo-se contra o critério adotado pelo fisco, por não haver considerado os casos em que a fonte pagadora informou valores inferiores aos declarados pela empresa. Além disso, sustenta que o montante tributável é inferior àquele encontrado pela fiscalização, uma vez os resultados de aplicações financeiras não são tributados nas cooperativas, senão na proporção da participação de terceiros não-associados em seu resultado global. Essa percentagem, no caso, teria sido de 18,075197%, de modo que a parcela tributável seria, apenas, de Cr\$ 13.706.843.

Não tem razão a recorrente, pelas razões expostas no voto vencedor do Acórdão nº 101-81.497, de 13.05.91, acima transcritas, que adoto por inteiro.

Sobre o segundo item, referente ao aproveitamento indevido de imposto de renda na fonte, em função de divergências entre os valores contabilizados e aqueles informados pelas fontes pagadoras, no montante de Cr\$ 3.855.094, equivalente a 86,72 ORTN's também concordou com a existência da diferença, admitindo que ela fosse deduzida da restituição a que se julga com direito.

Também neste item não assiste razão à recorrente, especialmente na sua pretensão a que ela fosse deduzida da restituição na medida em que, conforme se verá adiante, inxiste o tal direito à restituição

Quanto ao terceiro item a contribuinte começou por admitir, na sua impugnação, que a receita encontrada pela fiscalização (Cr\$ 171.400.532) não foi oferecida à tributação, "pro rata temporis" no exercício de 1986, ano-base de 1985. No entanto, alegou que havia incluído essa importância na sua declaração de rendimentos pelo que a exigência deveria restringir-se a eventuais acréscimos legais, sob pena de bitributação.

Acórdão nº 101-83.741

Em consequência, a contribuinte foi intimada a exhibir cópia de sua declaração de rendimentos do exercício de 1987, mais os comprovantes do que alegara. Não respondeu.

No recurso voluntário insiste nos argumentos da impugnação, sem juntar provas. Acrescenta, desta vez, que há equívoco nos cálculos da fiscalização, pois, tendo ela feito a aplicação em 30.12.85, com resgate em 02.01.86, dos três dias de duração apenas um estava contido no exercício de 1986, enquanto os outros dois estavam no exercício seguinte. De modo que, a prevalecer a tributação, esta somente poderia incidir sobre Cr\$ 85.700.266,00, correspondentes a um dia (de 30 para 31.12.85).

Trata-se de receitas de aplicações financeiras, igualando-se, nesse aspecto, ao primeiro item acima examinado.

Neste terceiro item as defesas da recorrente tergiversam além da medida, ora fazendo afirmações tendentes a caracterizar postergação do pagamento do imposto, que jamais provou ter ocorrido, não obstante lhe fosse dada especial oportunidade de fazê-lo, ora inovando, mesmo na fase recursória, pretendendo outro valor, "pro rata temporis".

Quanto a tributação dos resultados das aplicações financeiras reporto-me, uma vez mais, aos fundamentos e à decisão do Acórdão nº 101-81.497, de 13.05.91, assim como à torrencial jurisprudência deste Conselho orientada no sentido de que tais resultados não estão amparados pela não incidência tributária deferida às cooperativas para os resultados de suas atividades específicas.

Sobre o rateio agora ventilado no recurso voluntário vejo-o desprovida de razão, por desacompanhada de base probatória capaz de demonstrar a inconsistência do critério adotado pelo fisco.



Acórdão nº 101-83.741

Quanto aos itens 4 a 6 tem-se que a fiscalização, partindo do mapa manuscrito preparado pela Cooperativa, sob o título "Demonstrativo de Resultados-Exercício de 1985", refêz o mapa (para os efeitos fiscais), para chegar ao Resultado do Exercício de 1986, inserindo as "proporções" dentro de cada Depto. entre "Cooperados" e "Não Cooperados".

A cooperativa procedia do seguinte modo:

a) até chegar ao Resultado Bruto considerou os valores correspondentes a cada Depto. e, dentro dele, rateou, proporcionalmente, os itens entre Cooperados e Não Cooperados;

b) todavia, a partir das Despesas Operacionais, muito embora tenha destacado e contabilizado os valores de cada Depto., não promoveu o rateio dos respectivos itens entre Cooperados e Não cooperados, dentro de cada Depto. tem um peso diferente no faturamento total. Assim, usou o coéficiente de 0,180751, que decorre da divisão de Cr\$. . . . . 57.986.901.511 por Cr\$ 320.809.231,630, respectivamente, Receita Líquida Operacional com Terceiros (não cooperados) e Receita Líquida Operacional Geral, ao invés de usar a soma das parcelas rateadas de cada Depto., proporcionalmente, entre Cooperados e Não Cooperados. Além disso, lançou alguns itens específicos nas contas com terceiros (não cooperados).

Sustentou a fiscalização, ao impugnar esse procedimento da contribuinte, que (a) ou se contabilizam custos e despesas específicos de cada Depto. e/ou dentro destes, subdividindo entre cooperados e não cooperados; ou (b) rateia-se tudo. Não se deve misturar os critérios.

À vista dessa constatação, o fisco refez o mapa elaborado pela cooperativa, partindo dos valores contabilizados por esta em cada Depto. Rateou, dentro de cada Depto.

Acórdão nº 101-83.741

entre cooperados e não cooperados, chegando a valores diferentes daqueles apurados pela cooperativa. Todavia, manteve o cálculo feito pela cooperativa quanto ao saldo devedor da Correção Monetária do Balanço, uma vez que ela não contabilizou as parcelas relativas a cada Depto.. Além disso, para o efeito único e exclusivo, de compensar prejuízo c/ terceiros, a fiscalização considerou na mesma coluna as Receitas Financeiras objeto de tributação e, conseqüentemente, passível de compensação com o prejuízo obtido com as transações com terceiros.

Na sua defesa a cooperativa afirmou que não há, na legislação pertinente, qualquer norma determinando como deve ser feito o rateio. Tanto a Lei nº 5.764/71, como o RIR/80 e Pareceres Normativos, prescrevem, apenas, que as despesas diretas devem ser contabilizadas separadamente, e as indiretas ou comuns às operações com associados e não associados, devem ser rateadas proporcionalmente às operações realizadas com a sociedade.

Considero muito bem analisado e demonstrado o critério adotado pelo fisco, na informação fiscal de fls. 298/308, da qual se transcreve o que se segue:

"O que ocorreu, na realidade, foi a utilização coerente dos elementos e critérios montados e adotados pelo contribuinte.

Veja-se, pois, que no mapa elaborado pelo contribuinte às fls. 42, reproduzido pela fiscalização às fls. 43, a existência dos seguintes Deptos.

- COMPRAS COMUNS,
- CAFÉ,
- VALMET, e
- CONSUMO (Supermercado),

e dentro de cada Depto., as operações com COOPERADOS e com NÃO COOPERADOS, cujo agrupamento no título "RESUMO DOS DEPTOS" se deu através da soma horizontal dos mesmos; obser



Acórdão nº 101-83.741

vando-se, inclusive, que no Depto. de Consumo (Supermercado), praticamente 85% do movimento referem-se a operações com "Não Cooperados", o que por si só, não justificaria sua existência em termos cooperativos;

Observa-se ainda, que no mapa reproduzido pela fiscalização, fls. 43, os valores em tinta "vermelha", representam a simples transcrição dos dados constantes do mapa elaborado pelo contribuinte (fls. 42), visivelmente constatado, inclusive, pelos montantes denominados RESULTADO BRUTO, constante de ambos os mapas. Consequentemente, os coeficientes ou proporções resultantes das operações Com Cooperados e Não Cooperados, dentro de cada Departamento, não traduzem, absolutamente, nenhum critério próprio inventado pela fiscalização, visando elevar a tributação dos resultados apurados pela cooperativa, e tão somente, representam a matemática das proporcionalidades, decorrentes da Receita Bruta Operacional contabilizada a cada Depto. em relação à composição do Depto. entre Cooperados e Não Cooperados. Por exemplo:

Depto. de COMPRAS COMUNS:	Coefic.
Receita Bruta Oper. c/Cooperados Cr\$241.962.763.901	0,9985872
Receita Bruta Oper. c/Não Coop. Cr\$ 342.334.553	0,0014128
Total do Depto.	Cr\$242.305.098.454 1,0000000

E assim, sucessivamente, com relação aos demais Departamentos.

Por outro lado, verifique-se que no mapa elaborado pelo contribuinte (fls. 42), a partir das Despesas Operacionais (Diretas e Indiretas), não houve o rateio das Despesas entre Cooperados e Não Cooperados, dentro de cada Depto., tendo sido pura e simplesmente transcrito o total de cada Depto., para em seguida, consolidá-los nas colunas denominadas "RESUMO-Geral" e por conseguinte, através da utilização do coeficiente "geral", determinar os valores referentes às colunas "Cooperados" e "Não Cooperados". Tendo o coeficiente "geral" sido determinado, tomando-se como base a Receita Líquida Operacional, de Cr\$ 320.809.231.630 em relação à Receita Líquida Operacional c/Terceiros (Não Cooperados), no montante de Cr\$ 57.986.901.511, resultando no percentual ou coeficiente, para rateio, das Despesas decorrentes das operações c/terceiros, de 18,0751% ou 0,180751.

Acórdão nº 101-83.741

Assim, por exemplo, Despesas c/Pessoal, pela soma dos totais de cada Depto., a impugnante obteve o total geral de Cr\$ 4.103.396.400. Em seguida aplicou o coeficiente de 0,180751, sobre este geral, resultando em Despesas c/Pessoal, em operações com Não Cooperados, de Cr\$ 741.693.002 e a diferença de Cr\$. . . . . 3.361.703.398, contabilizada às operações com Cooperados, sem levar em consideração, como constata-se nos citados mapas, o "peso" de cada composição, isolada, por depto., das parcelas c/Cooperados e Não Cooperados. E assim, procedendo a impugnante, sucessivamente, com relação às demais Despesas, exceto com relação às Despesas Financeiras, em que, uma parte (Cr\$ 7.586.118.785), decorreu do mesmo procedimento acima e outra (Cr\$. . . . . 780.253.323) foi contabilizada, como especificamente, decorrente de operações com Não Associados.

Nestas condições, a fiscalização, tomando como base os valores transcritos em "vermelho" (total de cada Depto), fls. 43, indicados pelo contribuinte no seu mapa, fls. 42, e a partir das Despesas Operacionais (Diretas e Indiretas) aplicando-se os coeficientes proporcionais inerentes a cada Depto., ao invés do coeficiente "geral", e complementando-se as colunas em tinta "azul", proporcionalmente às suas respectivas composições, resultou, quando da soma a ser transportada para a coluna "RESUMO DOS DEPTOS.", em montantes diferentes daqueles encontrados pela impugnante, que se utilizou do coeficiente geral, sem levar em consideração o "peso" de cada depto. em relação ao todo, bem como sua composição. Como exemplo de valores diferentes, determinados pela fiscalização, tem-se:

Depto. de COMPRAS COMUNS;

Despesas C/Pessoal (total) Cr\$ 3.659.623.069  
Coef. proporcional - oper. c/Cooperados = 0,9985872  
Coef. proporcional - oper. c/Não Coop. = 0,0014128

De suas respectivas multiplicações no total do Depto. de Compras Comuns, resultam:

Despesas c/pessoal - C/Cooperados = Cr\$ 3.654.452.753  
Despesas c/pessoal - C/Não Coop. = Cr\$ 5.170.316

E assim, sucessivamente, em relação a cada item rateável, obedecendo a composição específica de cada Depto. entre Cooperados e Não Cooperados.



Acórdão nº 101-83.741

Por outro lado, como se constata, a cooperativa não tendo contabilizado separadamente, as despesas decorrentes das operações c/Cooperados e Não Cooperados, ensejando pois, o demonstrado rateio, não justifica a alegação de que as despesas financeiras de Cr\$ 780.253.323 refiram-se, exclusivamente, à operações com terceiros, porque decorrentes como afirma, de financiamento do Imposto de Renda do exercício anterior.

Em razão do exposto, é que aplicou-se os percentuais ou coeficientes de cada Depto. sobre as Despesas Financeiras totais, resultando, pela soma de cada parcela, por Depto em Cr\$42.664.996.864 como Despesas Financeiras decorrentes de operações com Cooperados e Cr\$ 85.252.672, como decorrentes de operações com terceiros (Não Cooperados).

Portanto, o demonstrativo de fls. 43, é auto explicativo em termos de rateio e onde as Receitas Financeiras de Cr\$..... 37.762.359.052, bem como a atualização monetária do IRRF (compensado), de Cr\$..... 1.820.686.195, foram considerados, para efeito de tributação, na coluna "Não cooperados" (terceiros), resulta em Lucro Líquido do Exercício (antes do IR), no montante de Cr\$ 27.832.015.999 e não como determinou o contribuinte às fls. 42, em que, além das diferenças resultantes do rateio alterado pela fiscalização, entre Cooperados e Não Cooperados, os itens de receitas acima citados, ainda foram considerados pela Cooperativa, na coluna "cooperados", resultando em Lucro Líquido c/Cooperados de Cr\$.... 55.110.724.846 e Prejuízo c/Terceiros (Não Cooperados), de Cr\$ 20.048.856.801. Aliás é oportuna a observação que se faz a esse respeito, no sentido de que, qual a lógica, qual a razão justificativa, para a Cooperativa operar com seus associados e obter LUCROS e operar com terceiros e obter PREJUÍZO? Por acaso o objetivo social da Cooperativa é este? Nos parece incoerente! Assim sendo, é importantíssimo levar-se em conta o mapa de fls. 43, no qual não se permitiu que a impugnante anulasse o lucro que certamente obteve nas transações com terceiros, utilizando-se de rateio de despesas, que foram mais que suficientes para absorverem o respectivo lucro.

Acórdão nº 101-83.741

Ressalte-se ainda, que na Declaração de Rendimentos, fls. 19, sobressai o resultado acima citado, de Cr\$ 55.110.724.846, bem como o prejuízo de Cr\$11.518.486.146, ao invés de Cr\$ 20.048.856.801, em razão das adições feitas pela própria declarante, de Cr\$..... 590.141.101 (Despesas Indedutíveis), Cr\$ 334.492.908 (Excesso de Retiradas de Adm.) e Cr\$ 7.605.736.646 (Outras adições conf. Lalur), das quais, Cr\$ 6.825.584.161, referem-se a parte das receitas financeiras ("proporcionais") "oferecidas à tributação" (na base de 18,0751% do total das citadas receitas financeiras), conf. demonstrado às fls. 26. De tal sorte, que ao final, a cooperativa não teve tributados, efetivamente, quaisquer valores, tendo em vista que o total das adições forma totalmente absorvidas pelo "prejuízo" decorrente de operações com Não associados, de Cr\$ 20.048.856.801."

Sem razão, também aqui, a recorrente.

Finalmente, o último item deriva do "Termo Complementar ao Auto de Infração, com data de 21.06.88.

A contribuinte havia resgatado (=recebido) duas parcelas de restituição, correspondentes a 14.631,76 OTN's da da, no total de 29.263,52 OTN's. À época da lavratura do Auto de Infração de fls. 225/230, esses valores foram compensados na apuração do respectivo crédito tributário, vez que, naquela oportunidade, o autuante não tinha conhecimento de tais resgates.

Intimada, a contribuinte esclareceu que não devolvera as importâncias resgatadas, em razão de sua petição dirigida ao Poder Judiciário, para fazê-lo sob a forma de ga rantia de instância.

A recorrente afirma que depositou essa importância em juízo, corrigida, em 12.03.90. Insurge-se contra a exigência mediante auto de infração, com multa e juros de mora.

Conforme se viu ao início deste voto, a medida judicial intentada pela recorrente não teve a eficácia de sus

Acórdão nº 101-83.741

pende exigência de crédito tributário (CTN, art. 151), nem de impedir o lançamento tributário (Decreto nº 70.235/72, art. 62), nem de inviabilizar a discussão administrativa do lançamento (Decreto-lei nº 1.737/79, art. 1º, § 2º e Lei nº 6.830/80, art. 38).

Por isso, o depósito judicial relativo a este item tem os mesmos efeitos dos demais valores depositados.

Sobre a penalidade aplicada e juros de mora não há o que reparar, à vista dos arts. 728, II e 676, III, do RIR/80, e 18 do Decreto-lei nº 1.967/82.

Nesta ordem de juízos, rejeito a preliminar argüida e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 06 de julho de 1992



MARIAM SELT

- RELATORA

Acórdão nº 101-83.741

## JUSTIFICATIVA DE VOTO VENCIDO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA

Pedi vista dos autos em razão da matéria em julgamento, onde tenho sido voto vencido na questão aplicações financeiras realizadas por cooperativas, bem como se impunha uma maior meditação de minha parte sobre a questão preliminar consistente na afirmação de trâmite de ação declaratória negativa de relação jurídica, com depósito integral do lançamento, perante a 18a. Vara da Justiça Federal em São Paulo.

Enfrentando a questão preliminar, se bem que não destacada, já que deduzida no meio da peça de recurso, assim expressa:

"Por outro lado, o que torna definitivamente ilegal o lançamento fiscal no que pertine à referida exigência, é o fato de que, como é de conhecimento oficial da fiscalização, a discussão sobre a legalidade ou não da tributação de tais rendimentos, encontra-se sub-judice já há quase cinco anos, face à propositura pela Recorrente de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária entre a Recorrente e a União Federal, ação esta que, sob o nº 7662571, tramita regularmente perante a 18a. Vara da Justiça Federal deste Estado, encontrando-se conclusa para sentença, ação esta garantida integralmente por depósito judicial do tributo discutido, o que, aliás, impede a sua exigibilidade até a solução final do litígio.

Sendo assim, Srs. Conselheiros, o lançamento fiscal tendo por objeto tais rendimentos é manifestadamente ilegal na medida em que, estando o assunto sob apreciação judicial, com garantia de depósito, aos Srs. Fiscais não era lícito proceder o lançamento sobre esta rubrica",

impõe-se de início analisar a prejudicial: estaria o Fisco impossibilitado de lançar enquanto não decidida a lide proposta pe-

Acórdão nº 101-83.741

rante o Poder Judiciário, anterior a ele?

Por outro lado, como conciliar os julgamentos do tema, quando possíveis decisões divergentes do Poder Judiciário e Administrativo? Aplicar-se-ia ao caso o disposto no parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80?

Entendo que livre era o Fisco para constituir, pelo lançamento de ofício a exigência constante do auto de infração.

Em primeiro lugar porque segundo a natureza da ação proposta - declaratória negativa de relação jurídica -, só a sentença favorável sem efeito suspensivo, ou ainda uma liminar obtida em medida cautelar preparatória ou incidental, poderia determinar a abstenção do Fisco. Uma rápida leitura dos requerimentos inseridos na referida ação, por sua vez, já demonstram que sequer houve pedido no sentido sugerido. A confirmar a conclusão, basta o exame do disposto nos artigos: 4, 5 e 265, IV do CPC.

Quanto ao estabelecido no parágrafo único do artigo 38 da Lei 6.830/80, o que leva à meditação diz respeito à natureza da matéria abrangida por ela, referida no seu artigo 1, quando diz: "Art. 1. A execução judicial para cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil".

Entendo que a Lei 6.830/80 deve cuidar de fatos acontecidos partir de um lançamento tributário, depois de inscrito como dívida ativa e após quando objeto de defesa ou recurso administrativo, da devida apreciação pelos órgãos julgadores, com a manutenção do mesmo.

Não mais pendente defesa ou recurso administrativo, os quais suspendem a exigibilidade do crédito tribu-

Acórdão nº 101-83.741

tário, nos termos do artigo 151, III, do CTN, ai sim, possível a incidência da referida lei. Antes disso, qualquer matéria acontecida, a meu ver, por ela não pode ser vinculada, sob pena de violação à Constituição Federal e à Lei Complementar.


A violação constitucional hoje é encontrada de forma a não deixar dúvida, conforme simples leitura do disposto no parágrafo LV, art. 5º, da atual Constituição Federal, que estabelece:

"aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerente".

Como se sabe, o texto apontado é posterior à lei 6.830/80, enquanto pela Constituição Federal recepcionado o CTN, a demonstrar incompatibilidade, razão pela qual, afasto o entendimento, de impossibilidade de apreciação do recurso quando ajuizada ação para discussão do crédito tributário.

Ademais, se mantido o lançamento tributário por decisão administrativa, é reconhecido ao Poder Judiciário modificar tal situação, por força do estabelecido no parágrafo XXXV do artigo 5., da atual Constituição Federal, não fazendo pois coisa julgada aquela.

Por outro lado, uma vez cancelado o lançamento pelo órgão julgador administrativo - também ato administrativo, vez que decorrente da função administrativa de controle da legalidade da tributação, faz, no meu entender, coisa julgada a favor do contribuinte, na exata medida em que não pode ser ele reativado pela decisão judicial, ainda que posteriormente decidindo, pela falta de direito daquele que resistiu à pretensão da Fazenda Pública. Isto por que não tem o Poder Judiciário função lançadora nem constitutiva do crédito tributário, mas tão só desconstitutiva ou confirmativa do mesmo.



Acórdão nº 101-83.741

A menos que se estabeleça um prevalência dos atos do Poder Judiciário sobre o atos do Poder Executivo em matéria de julgamento do lançamento, assim não podendo ser considerado o disposto no apontado parágrafo XXXV do art. 5º, da CF, que trata de outra questão, não vejo razão para o entendimento de que o recurso ao Poder Judiciário impediria exame do lançamento pela administração pública. Pode pois lançar e julgar.

A indicação do artigo 151, II do CTN, por sua vez também não socorre a Recorrente, vez que o próprio enuncia do traduz que o que se suspende pelo depósito judicial e propositura da ação judicial, é a exigibilidade do crédito tributário, que é posterior ao fato gerador, nascido com o evento fato ocorrido e subsumido à lei de tributação. O lançamento de ofício decorre de imposição legal, ao Fisco, conforme disposição do parágrafo único do artigo 142 do CTN, combinado com o estabelecido no artigo 148 do mesmo diploma.

Não houvesse o lançamento, haveria a possibilidade da ocorrência da decadência do direito em infração ao dever vinculado e obrigatório do Fisco, aos quais não podem se antepor os fatores de oportunidade e conveniência, tudo preso ao princípio da legalidade. Na lição do poder judiciário a maior prova das afirmações:

"Com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência do prazo de prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alaude o art. 174, começando a

Acórdão nº 101-83.741

fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco." (RE. 91.019-SP - Rel. Min. Moreira Alves, pub. no DJU de 18.06.79, p. 4.738).

Assim, impedido não estava o Fisco de lançar, impondo resolver a questão se uma vez lançado, haveria de ser suspenso o crédito até final decisão do processo judicial.

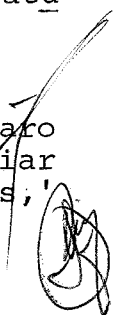
A justificativa estaria em que, em primeiro lugar, não houve jamais depósito integral por parte da Recorrente do crédito tributário em discussão, já que parte representada, desde o início por suposto direito a devolução de imposto de renda de fonte retido. Depois, porque o valor tido como destinado a garantia do Juízo, devolvido em 1987, não depositado até 1990, sob a justificativa de que embora requerido não fora autorizado pelo Juízo Federal.

Depois porque o que veda o artigo 151 do CTN é a exigibilidade do crédito, não importando a proibição em vedação de exame de sua real existência e legitimidade na esfera administrativa. A vedação diz respeito à proibição de transformação deste crédito em dívida líquida e certa, decorrente da inscrição da dívida, que propícia, estabelece, cria a oportunidade da execução fiscal.

Assim, ainda que estivesse garantido o Juízo com o valor integral do crédito lançado, o impedimento pela suspensão diria respeito à impossibilidade de inscrição do valor como dívida ativa, sem prejuízo da apreciação pelo órgão julgador administrativo da defesa ou recurso administrativo apresentados.

Djalma Bittar, em trabalho recente, publicado na Revista de Direito Tributário nº 53, pag. 206, sobre a natureza do processo administrativo assim se pronuncia:

"Outrossim, necessário se torna deixar claro que a justiça administrativa ao se pronunciar emite em suas decisões, atos administrativos,"



Acórdão nº 101-83.741

próprios da função do Poder Executivo, sendo que, a função administrativa, na lição de Celso Antonio Bandeira de Mello em seu Elementos de Direito Administrativo (São Paulo, Ed. RT.1981, p. 19) "se qualifica como atividade do próprio Estado, por ele mesmo desenvolvida, tendo em vista a gestão de interesses públicos, assim definidos através de outra de suas manifestações e que se lhe apresentam como indisponíveis ao nível de sua manifestação administrativa, isto é, daquela que o Estado explicita através do conjunto de órgãos, convencionalmente, chamados da Administração".

"Por conseguinte, entendemos que, enquanto não houver coisa julgada material referente a aplicação contenciosa da lei, nada impede que o Poder Executivo, por meio do seu órgão julgador emita um ato administrativo, meio pelo qual expressa juridicamente, uma das funções do Estado, buscando formalizar a pretensão de exigir de maneiras coativa o seu crédito de natureza tributária.

.....

Resumindo: no processo administrativo tributário discute-se a formação do título que torna visualizável a pretensão do sujeito ativo, documento esse que ira se constituir no objeto material do processo judicial a ser instaurado para que a fase da coação e sujeição possa ser exercitada.

.....

Por tudo quanto até agora foi dito, é fora de dúvida que o princípio do contraditório, sendo indisponível, torna inviável a determinação de que o processo administrativo pode ser sobrestado, no suposto de que a melhor solução será a de se aguardar o pronunciamento do Judiciário que, como vimos, só será capaz na medida em que se transformar em coisa julgada material. É que o contribuinte não pode ficar alheio ao modo pelo qual materialmente se constitui o já mencionado título ou objeto formal que ira fundamentar a fase judicial da coação e posterior sujeição, etapa em que, não cumprido o dever jurídico, será o sujeito passivo despojado de bens suficientes para a sua liquidação."

Convém lembrar ainda, que em sessão de 21.09.89 esta primeira Câmara (acórdão nº 101-79.204) já teve oportunidade

Acórdão nº 101-83.741

de de decidir que a interposição de ação declaratória de inexistência de relação jurídica, com depósito de quantia referente ao tributo, não impedia o lançamento nem a discussão no âmbito do administrativo.

Pelo exposto, é de ser afastada a alegação de impossibilidade do lançamento tributário e a suspensão da discussão na esfera administrativa, até final pronunciamento do Poder Judiciário.

Quanto ao mérito da questão envolvendo as aplicações financeiras, por Cooperativas, em outro processo já tive oportunidade de assim me pronunciar:

O 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 06.12.71, 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

Acórdão nº 101-83.741

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 dispositivos 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, em focar a natureza jurídica das exclusões tributárias das operações realizadas pelas cooperativas, das inclusões, bem como da lei específica quanto a: objetivo, conceito 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

Acórdão nº 101-83.741

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 tratamento 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 destina

Acórdão nº 101-83.741

dos 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 destoam a Receita Federal pois no Parecer Normativo nº 153/73, que assim se expressou, referindo-se aos artigos 85, 86 e 88 da lei tratada:

"7. Da análise sistemática desses dispositivos, tem-se que o campo da não incidência corresponde 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 por que 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 Maiores Borges:

Acórdão nº 101-83.741

"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 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.

Assim, aplicações financeiras, não podem se sujeitar à tributação, vez que não enquadrável à hipótese, qualquer das previsões do artigo 129 do RIR/80, que, como demonstrado, é norma de incidência para as operações, que, em regra, praticadas 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 consoante 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 a artigo do Dr. Ricardo Mariz de Oliveira (fls. 131), nestes termos:



Acórdão nº 101-83.741

"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 a 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, explícito 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 a 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 a 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 ter sido 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

Acórdão nº 101-83.741

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 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, emergência de atividade cooperada que por impossibilidade técnica de repasse imediato, para não haver perda do poder aquisitivo, é colocado a salvo de inflação. Assim, se houve ao invés de lucro sobra, sobra continua sendo o resultado da aplicação financeira realizada pela cooperativa, não se justificando a tributação.

Pelo exposto, dou provimento neste ponto.

"....."

Dou provimento ao recursos nesta parte.

Por outro lado, quanto a apropriação das despesas segundo o critério negócios com cooperados e não cooperados, examinando os documentos de fls. 42/43, adoto a posição do Fisco, eis que não se justifica que tendo a Recorrente identificados, dentre os diversos setores de suas atividades as receitas, custos e despesas diretas, apropriasse as despesas indiretas segundo proporção com o todo e não de acordo com cada setor.

Se é verdade que não existe uma norma específica a proibir o critério adotado pela Recorrente, claro está que o seu proceder contrariou a sua própria técnica de apuração adotada para as receitas e custos. É que partindo do fato de que são operacionais as despesas necessárias às atividades de empresa, no caso dos autos cuidou a Recorrente de dividir suas próprias operações, assim estabelecido por disposição do artigo 129

Acórdão nº 101-83.741

do RIR/80, importando então em igual critério para as despesas já que determinado que as sociedades cooperativas, nas condições dela: "pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades".

Em resumo: dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação o valor das aplicações financeiras, ao amparo do estabelecido ainda no Acórdão proferido no Incidente de Uniformização de Jurisprudência, do Egrégio Tribunal Federal de Recursos nº 101.704, de 21.03.90, por não estar a hipótese estabelecida nos incisos I, II e III do referido artigo (arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71), com a devida "vênia" dos juiciosos entendimento contrário.

É o meu voto.

Brasília-DF., em 06 de julho de 1992

  
CELSON ALVES FEITOSA 