



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
Recurso nº. : RD/101-1.097
Matéria : IRPJ – Exs.: 1988 a 1992
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo: COOPERATIVA DOS AGRICULTORES DA REGIÃO DE ORLÂNDIA LTDA.
Sessão de : 08 de julho de 1996
Acórdão nº. : CSRF/01-01.972

IRPJ – SOCIEDADES COOPERATIVAS – RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS – Os rendimentos de aplicações financeiras, em quaisquer de suas modalidades, obtidos por sociedades cooperativas, estão fora do campo da não-incidência de que gozam tais sociedades e submetem-se à tributação normal pelo imposto de renda, eis que oriundos de operações com terceiros, não cooperados, não se inserindo no campo da não-incidência de que gozam essas sociedades, o qual abrange apenas os resultados das operações com associados, os chamados atos cooperados.

Preliminar de inadmissibilidade do recurso rejeitada. Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

Acordam os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de inadmissibilidade do recurso suscitada pelo sujeito passivo e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Victor Luís de Salles Freire, Remis Almeida Estol, Afonso Celso Mattos Lourenço, Wilfrido Augusto Marques e Luiz Alberto Cava Maceira. Defendeu a recorrente o seu advogado o Dr. Ricardo Mariz de Oliveira, inscrição OAB/SP nº. 15.759.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
Presidente


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

FORMALIZADO EM: **06 DEZ 1999**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Antônio de Freitas Dutra, Maria Clélia Pereira de Andrade, Leila Maria Scherrer Leitão, Verinaldo Henrique da Silva, Dimas Rodrigues de Oliveira, Maria Ilca de Castro Lemos Diniz e Manoel Antônio Gadelha Dias. Ausentes temporariamente os Conselheiros Celso Alves Feitosa e Carlos Alberto Gonçalves Nunes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

Recurso nº. : RD/101-1.097
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo: COOPERATIVA DOS AGRICULTORES DA REGIÃO DE ORLÂNDIA LTDA.

RELATÓRIO

Inconformada com o decidido no Acórdão nº. 101-87.601, de 07/12/94, fls. 113 a 120, a Fazenda Nacional ingressou com recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais, fls. 121 a 128, instruído com os documentos de fls. 129 a 148, com fulcro no artigo 3º., inciso II, do Decreto nº. 83.304, de 28 de março de 1979, objetivando reformá-lo.

A matéria objeto do recurso versa sob tributação dos resultados de aplicações financeiras de sociedade cooperativa.

Ao julgar o recurso voluntário, interposto pelo sujeito passivo, a Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ora recorrida, por unanimidade deu-lhe provimento, exonerando, assim, a contribuinte do crédito tributário, sob os fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

**“I.R.P.J. – SOCIEDADES COOPERATIVAS. APLICAÇÕES FINANCEIRAS.
TRIBUTAÇÃO. HIPÓTESE.**

Os ganhos auferidos pelas sociedades cooperativas em razão de aplicações de recursos no mercado financeiro, devem ser compensados com gastos da mesma natureza. Tributa-se, portanto, o resultado positivo alcançado. Quando a receita da cooperativa decorre tão somente da realização de negócios próprios do seu objeto social e praticados com seus cooperativados, a correção monetária integra o lucro operacional e, de consequência, o resultado das atividades que constituem o objeto da sociedade, ‘ex vi’ do disposto nos artigos 11, 17 e 18 do Decreto-lei nº. 1.598, de 1977.

Recurso provido e conhecido.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

Assevera a Fazenda Nacional que esta decisão diverge frontalmente da copiosa jurisprudência administrativa a respeito, oriunda desta Câmara Superior e do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Aportou como paradigma divergencial os julgados cujas ementas a seguir vão transcritas.

Acórdão nº. CSRF/01-01.778:

"IRPJ – SOCIEDADES COOPERATIVAS – RENDIMENTOS DE OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS – Submetem-se à tributação normal pelo imposto de renda, eis que oriundos de operações com terceiros, mesmo que compulsórios e de caráter geral, não se inserindo no campo da não incidência de que gozam essas sociedades, o qual abrange apenas os resultados das operações com associados, os chamados atos cooperados – Recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional – Tributação restabelecida."

Acórdão nº. 105-03.636:

"SOCIEDADES COOPERATIVAS – Resultados de aplicações financeiras – O resultado de aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, obtido por sociedades cooperativas, está fora do campo da não-incidência de que gozam tais sociedades."

Prossegue a Fazenda Nacional argumentando que a compensação de despesas financeiras com as receitas financeiras, com o propósito de reduzir a base de cálculo do imposto devido, não encontra precedente no Primeiro Conselho de Contribuintes a amparar o entendimento adotado pela decisão recorrida, no sentido de considerar dedutível toda e qualquer importância àquele título; a orientação do Primeiro Conselho de Contribuintes é no sentido de admitir a dedução de despesas comprovadamente conexas com as receitas não oriundas de atos cooperativos, nos termos do acórdão da Egrégia Quinta Câmara; vem-se admitindo também que as despesas financeiras sejam apropriadas proporcionalmente aos resultados obtidos em operações com associados e não associados, a exemplo do Acórdão nº. 101-81.003/91; o sujeito passivo limitou-se a alinhar o lucro líquido ou prejuízo apurado em cada exercício, sem fazer a necessária dissociação dos atos cooperativos e não-cooperativos, no que conflita com a linha jurisprudencial traçada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes segundo a qual, na apuração de prejuízo de que trata o § 1º. do artigo 386 do RIR/80, levar-se-ão em conta exclusivamente os resultados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

provenientes dos atos não cooperativos, segundo entendimento expresso no Acórdão nº. 101-74.628/73.

Por estas razões, pediu a Fazenda Nacional provimento ao seu recurso.

Satisfeitos os pressupostos legais de admissibilidade foi deferido seguimento ao recurso especial, segundo Despacho nº. 101-01.097/95, fls. 149/151, do ilustre Presidente da Egrégia Primeira Câmara.

Regularmente intimada, a contribuinte, tempestivamente, ofertou contra-razões, fls. 155 a 205.

Suscita preliminar de inadmissibilidade argumentando, em síntese, que o recurso somente poderia ser admitido se houvesse frontal divergência de interpretação da lei entre o acórdão recorrido e outras decisões sobre a mesma matéria: no caso presente, a Câmara recorrida não apreciou a matéria – aplicações financeiras de cooperativas – sob o ponto de vista tradicional em que ela tem sido discutida; o que realmente pesou na decisão da Câmara foi o fato de a contribuinte, em todos os períodos-base autuados, ter apresentado despesas financeiras além de, em todos eles, o valor da base de cálculo da exigência fiscal ter excedido o lucro real do período, quando este foi positivo, ou ignorado a existência de prejuízos em vários períodos.

Requeru, preliminarmente, não seja conhecido o recurso, por lhe faltarem os pressupostos de admissibilidade.

No mérito, caso admitido o recurso, a contribuinte entende que o mesmo não merece provimento por nove razões, a seguir indicadas, em resumo:

1ª.) em todos os períodos – base autuados ou houve prejuízo ou as receitas financeiras excederam o lucro total da recorrida, o que evidencia a impossibilidade de manutenção do lançamento fiscal, por se pretender cobrar imposto onde não há matéria tributável;

2ª.) a aplicação sistemática da legislação fiscal retrata que as aplicações financeiras, integram os resultados da atividade própria da contribuinte;

3ª.) na legislação de cooperativismo as aplicações financeiras são incluídas dentro dos resultados próprios das atividades das cooperativas, de forma sistemática e harmônica com a definição legal de lucro operacional, para efeitos de imposto de renda, que é o resultado da exploração do objeto da pessoa jurídica;



Processo nº.
acórdão nº.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA
: 13858.000212/92-12
: CSRF/01-01.972

4ª.) a definição legal para o lucro da exploração de determinada atividade, submetida a tratamento fiscal específico, determina que nesse lucro sejam mantidas as receitas financeiras, quando não excedentes das despesas financeiras;

5ª.) não é possível tributar a correção monetária dos valores auçados, sob pena de tributação do próprio capital empregado. A correção monetária não é renda, e sempre deve ser excluída do rendimento nominal, sendo injurídico tributar o valor bruto da aplicação;

6ª.) a lei deve receber aplicação integral e sistemática, motivo pelo qual não é possível tomar os artigos 17 e 18 do Decreto-lei nº. 1.598/77 (RIR/80, artigos 253 e 254) em caráter parcial e isolado, para tributar apenas os elementos ativos e não permitir a dedução dos elementos passivos;

7ª.) não é possível tributar receitas brutas e nominais, mesmo à luz dos artigos 87 e 111 da Lei nº. 5.764/71 e do artigo 129 do RIR/80;

8ª.) as cooperativas estão no campo da não incidência do imposto de renda, razão pela qual apenas os resultados expressamente elencados pela lei como tributáveis podem receber lançamento. Dentre estes não estão os resultados de aplicações financeiras; e,

9ª.) ainda que seja possível sujeitar ao imposto de renda as sociedades cooperativas que desvirtuem suas finalidades institucionais, este não é o caso dos autos.

Finalizando suas contra-razões, a contribuinte, resume os fundamentos de seu inconformismo contra a exigência fiscal:

- as aplicações, a curto e médio prazo, de recursos financeiros ocasionalmente disponíveis em caixa impõem-se como necessárias à boa administração dos negócios da cooperativa, contrabalançando as despesas financeiras incorridas quando lhe faltam recursos financeiros próprios, despesas essas que, no presente caso, excederam em muito as receitas obtidas nas referidas operações;

- as operações financeiras ativas e passivas participaram inseparavelmente da atividade própria da cooperativa;

- as receitas financeiras e monetárias continuam fora de incidência do imposto de renda, se se aplicar literal e restritivamente a Lei nº. 5.764/71 (artigos 87 e 111) e o RIR/80 (artigo 129);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

- segundo uma interpretação sistemática da lei, finalística e teleológica, as receitas financeiras e monetárias continuam fora do campo da incidência do imposto de renda, porque legalmente declaradas como integrantes das atividades que constituem o objeto social das pessoas jurídicas;

- nesta interpretação chega-se à mesma conclusão se consultado, subsidiariamente o conceito de lucro da exploração, visto que o artigo 19 do Decreto-lei nº. 1.598/77 define as receitas financeiras como integrantes do lucro da exploração, até o montante das despesas de idênticas naturezas;

- somente se, ao invés de efetuar aplicações momentâneas, a cooperativa passasse a desviar-se de suas finalidades institucionais, dedicando-se a especular no mercado financeiro para onde desviasse todos os seus recursos, ou a maior parte deles, não mereceria essa entidade continuar gozando da não incidência; não quando as aplicações restringem-se às sobras ocasionais de caixa, gerando receitas financeiras e monetárias protetoras do poder aquisitivo das disponibilidades financeiras da cooperativa;

- o critério do lucro da exploração é uma forma legal de aferição de ter havido ou não ter havido desvio de finalidades;

- as circunstâncias materiais da recorrida não permitem que, aplicada a lei, o auto de infração seja mantido.

A contribuinte instruiu suas contra-razões com um demonstrativo didático de aplicação do critério do lucro da exploração às sociedades cooperativas, fls. 205 dos autos.

Pede, a contribuinte, seja mantido o v. Acórdão nº. 101-87.601.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.

O recurso especial de divergência atende os pressupostos legais de admissibilidade definidos no artigo 3º. do Decreto nº. 83.304/79 e no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 540/92. Dele tomo conhecimento.

Enfrento a preliminar, suscitada pela contribuinte, de inadmissibilidade do recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional.

Tanto neste processo como nos correspondentes acórdãos paradigmas a questão central, móvel das autuações, foi o fato de as sociedades cooperativas autuadas não terem oferecido à tributação os resultados de operações realizadas com não cooperados. No acórdão ora recorrido e no paradigma oriundo da Egrégia Quinta Câmara, o de nº. 105-03.636, versando sobre resultados de aplicações financeiras e, naquele oriundo desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o de nº. CSRF/01-01.778, sobre rendimentos de obrigações da Eletrobrás.

Em todos esses acórdãos os fatos são absolutamente os mesmos: os resultados de operações com não cooperados, os chamados atos não cooperados, devem ser oferecido à tributação.

A legislação tributária aplicável também é a mesma para todos eles.

Porém, as decisões colegiadas nos julgados paradigmas foram pela manutenção da exigência tributária e, na hipótese dos autos, pela improcedência da exigência.

Mudaram apenas os fundamentos da decisão ora recorrida mas, sem dúvida, a uma mesma legislação aplicada a idênticas situações fáticas deu-se interpretação divergente à legislação tributária, nos casos paradigmas resultando na exigência do tributo e no caso dos autos exonerando-o.

Assim, está configurada a divergência de interpretação da legislação tributária que autoriza a vinda dos autos ao exame deste Colegiado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

Por estas razões, rejeito a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial de divergência impetrado pela Fazenda Nacional, argüida pela contribuinte.

Superada a questão preliminar passo ao mérito.

O cooperativismo no nosso ordenamento jurídico, basicamente, é disciplinado pela Lei nº. 5.764/71, a qual, segundo alguns estudiosos do assunto, dado o tempo transcorrido desde sua edição, se apresenta algo defasada face ao desenvolvimento e complexidade por que passaram a economia nacional e o cooperativismo no último quarto de século. Exemplo disso são as dúvidas, contradições e desejos expressos pelas defesas em litígios fiscais como o presente que, em bem articuladas contra-razões, em mais de 50 (cinquenta) laudas, evoca, compara, pretende aplicação de leis, jurisprudência administrativa e judicial, atos normativos expedidos pela autoridades tributárias e cooperativas, institutos fiscais próprios e aplicáveis a outros tipos societários, num esforço de mitigar a tributação de resultados de atos não cooperados, especificamente, no caso dos autos, aqueles oriundos de aplicações financeiras.

A não incidência do imposto de renda atribuída às sociedades cooperativas alcança, tão somente, os resultados advindos dos chamados atos cooperativos, assim entendidos aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, ou entre as cooperativas entre si.

Desse modo, apenas esses resultados gozam da não incidência do imposto de renda.

Legalmente as cooperativas não poderiam praticar atos de seu objeto social com não associados, sob pena de perda do *status* societário privilegiado. A legislação das cooperativas admitiu, exaustivamente, apenas três situações possíveis de realização de atos não cooperados, sem que a cooperativa fosse desclassificada como tal, quais sejam aqueles negócios previstos nos artigos. 85, 86 e 88 da Lei nº. 5.764/71, os quais se constituem em exceções, justamente, para possibilitar a cooperativa consecução de seus objetivos sociais, visando completar lotes de produtos e cumprir determinados contratos, ainda assim definiu, expressamente, como tributáveis os resultados dessas operações, excepcionalmente praticadas com não cooperados, a teor das disposições do artigo 111 da Lei nº. 5.764/71.

No mais, toda e qualquer operação, própria ou fora de seus objetivos sociais, realizada com não associados terão seus resultados tributados pelo imposto de renda, exceto, é claro, se existir legislação específica dispondo de modo diverso. Em relação ao resultado dessas operações efetuadas com não cooperados a cooperativa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

recebe tratamento fiscal dispensados às empresas em geral. Devem apurar a base tributável para o imposto de renda em consonância com as disposições da legislação comercial e fiscal. Para isso é indispensável que mantenha segregação contábil dos atos cooperados e dos atos não cooperados, de modo a cumprir suas obrigações fiscais a contento.

Aqui vale salientar que não compete às autoridades tributárias cuidar se as cooperativas ao realizarem atos não cooperados, sujeitos à tributação portanto, extrapolaram ou não o permissivo da legislação cooperativista, pois essas autoridades possuem competência apenas para extrair as adequadas repercussões tributárias advindas da prática desses atos e exigir o tributo por ventura devido.

Cumpre, ainda, observar que no ordenamento jurídico, tributário ou cooperativista, não existe, rigorosamente, qualquer disposição legal atribuindo isenção ou não incidência de imposto de renda às cooperativas.

A não incidência atribuída a essas sociedades, e mesmo admitida pela Administração Tributária em alguns atos normativos, é fruto de uma interpretação sistemática do conjunto da Lei nº. 5.764/71, da qual não poderia resultar dispensa de tributo pois, é consabido, que a legislação que disponha sobre exclusão de crédito tributário ou isenção deve ser interpretada literalmente, segundo dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional, a saber:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa de cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Assim, mostram-se equivocadas as interpretações que expressam o entendimento de que a Lei nº. 5.764/71, em seus artigos 85, 86, 88 e 111, teria fixado o campo de incidência tributária para as cooperativas e de que somente os resultados dessas operações seriam tributáveis.

Esse entendimento não encontra guarida nas disposições do artigo 111 do Código Tributário Nacional e nem se coaduna com os princípios que norteiam o imposto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

renda definidos no § 2º. do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, quais sejam: da generalidade, da universalidade e da progressividade.

A regra geral é a incidência do imposto. A não incidência é uma exceção e neste particular o artigo 111 do Código Tributário Nacional estabeleceu como deve ser interpretada a legislação tributária, não admitindo outro tipo de interpretação que não a literal quando se trata de isentar ou excluir imposto.

Mesmo a Constituição Federal em seu artigo 146, inciso III, alínea "c", ao definir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao **ato cooperativo** praticado pelas sociedades cooperativas, está a dizer que inclusive os atos cooperativos podem ser tributados mas devem ter um tratamento tributário adequado e somente os **atos cooperativos** praticados pelas sociedades cooperativas. A Lei nº. 5.764/71, em seu artigo 79, definiu os **atos cooperativos** como os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Como se vê os **atos não cooperados** não gozam de nenhum privilégio e seus resultados devem ser tributados como os resultados de qualquer sociedade mercantil.

A Lei nº. 5.764/71 manteve a salvo da tributação os resultados oriundos dos atos cooperativos, admitindo, excepcionalmente, a realização de poucos negócios não cooperados, porém sobre os seus resultados fazendo incidir tributo.

Se a lei definiu como tributáveis os resultados desses poucos negócios não cooperados, não haveriam e nem poderiam escapar ao guante fiscal os demais resultados, oriundos de atos não cooperados, os quais devem sofrer tributação normal. Isenção e não incidência são exceções e não regra geral.

A antiga jurisprudência judicial, na linha da exclusividade da tributação apenas dos resultados dos negócios definidos nos artigos 85, 86, 88 e 111, já referidos, há alguns anos, mudou de entendimento, no sentido de se tributar todos os resultados de atos não cooperados, especialmente os de aplicações financeiras, a exemplo do julgado citado pelo digno Procurador da Fazenda Nacional no seu recurso especial.

A respeito da questão em tela o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar, em 10/09/93, o recurso especial nº. 36.887-1 – PR (93.0019742-8), interposto pela Fazenda Nacional, sendo interessada uma sociedade cooperativa, por sua Primeira Turma, proveu o recurso por unanimidade de votos, assim ementado:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13858.000212/92-12
acórdão nº : CSRF/01-01.972

“AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO – COOPERATIVA – APLICAÇÃO FINANCEIRA – ATO NÃO COOPERATIVO SUJEITO AO IMPOSTO DE RENDA.

As aplicações financeiras são atos não cooperativos que produzem resultados positivos e estão sujeitos à incidência do imposto de renda.

A isenção do imposto de renda das cooperativas decorre da essência dos atos por ela praticados e não da natureza de que elas se revestem.

Decreto não pode extravasar a norma legal regulamentada. Isenção se interpreta literalmente e só pode ser concedida por lei.

Ação improcedente.”

O voto condutor do referido acórdão, da lavra do eminente Ministro GARCIA VIEIRA, está assim fundamentado *in verbis*:

“O recurso merece provimento.

As cooperativas praticam atos cooperativos e atos não cooperativos e estes estão sujeitos ao imposto de renda. A Lei nº. 5.764, de 16 de dezembro de 1.971, em seu artigo 79, define o ato cooperativo como sendo ‘os praticados entre as cooperativas e seus associados, para consecução dos seus objetivos sociais’. Ora é evidente que aplicações financeiras não são atos praticados entre as cooperativas e seus associados. São atos praticados c/ não associados (Lei nº. 5.764/71, artigos 85/86) e, nos termos claros do artigo 87 da mencionada norma legal,

‘Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para a incidência de tributos.”’

É claro que o lucro obtido pela recorrida com suas aplicações financeiras tinha de ter sido levado à conta do referido fundo e contabilizado em separado para ser calculado o imposto de renda a ser recolhido. E isto também em obediência disposto no artigo 111 da mesma Lei nº. 5.764/71. Estabelece este dispositivo legal que:

‘Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.’

Não há a menor dúvida. O resultado obtido pela autora com suas aplicações financeiras são atos não cooperados, praticados com não associados e que se incluem nas operações previstas pelos artigos 85, 86 e 88 da referida Lei definidora da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

política nacional de cooperativismo. Não podem eles, de forma alguma, serem considerados como atos cooperados (artigo 79). São eles praticados com não associados e estranhos aos objetivos sociais das cooperativas. O próprio voto condutor do venerando acórdão recorrido reconheceu que:

'O privilégio fiscal que trata a Lei nº. 5.764, de 1.971, conferiu às cooperativas decorre da natureza destas, entidades que não visam lucros. Sempre que elas vierem a praticar atos não cooperativos, estão sujeitas ao imposto de renda. Nessa linha, salvo melhor entendimento, não há justificativa para que o resultado de suas aplicações financeiras fiquem fora da incidência desse tributo.'

Mas, equivocadamente, acrescentou o digno e inteligente subscritor do voto vencedor que o Decreto nº. 85.450/80 adotou interpretação diversa em seu artigo 129, favorável ao contribuinte.

Ora, isenção só pode ser concedida por lei e não por Decreto (artigo 176 do CTN) e decreto regulamentador não pode ir além do que diz a lei por ele regulamentada (artigo 99 do CTN). No caso entendo que isso não ocorreu porque o citado Decreto está em harmonia com a Lei nº. 5.764/71. Quando o legislador no artigo 129 do Regulamento (Decreto nº. 85.450/80), diz que as cooperativas pagarão o imposto 'calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades', quer com isto deixar claro não incidir o imposto sobre os resultados obtidos com operações praticadas com seus associados ou com outras cooperativas. É claro que com este dispositivo legal, não pretende o legislador conceder isenção tributária aos resultados obtidos pelas cooperativas com aplicações financeiras.

Dou provimento ao recurso para reformar o venerando aresto hostilizado e inverter as penas da sucumbência."

Na mesma linha, em outro julgado, proferido em 18/05/94, o Colendo Superior Tribunal de Justiça, por maioria de votos, negou provimento ao recurso especial nº. 35.843-4/PR (93.0016273-0), impetrado por sociedade cooperativa, sob a seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COOPERATIVA. APLICAÇÕES DE SOBRAS DE CAIXA NO MERCADO FINANCEIRO. NEGÓCIO JURÍDICO QUE EXTRAPOLA À FINALIDADE BÁSICA DOS ATOS COOPERTIVOS. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA.

I – A atividade desenvolvida junto ao mercado financeiro de risco não é inerente à finalidade a que se destinam às Cooperativas. A especulação





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

financeira, como forma de obtenção do crescimento da entidade, não configura ato cooperativo e extrapola dos seus objetivos institucionais.

II – As aplicações de sobra de caixa no mercado financeiro, efetuadas pelas Cooperativas, por não constituírem negócios jurídicos vinculados à finalidade básica dos atos cooperativos, sujeitam-se à incidência do imposto de renda.

III – Recurso a que se nega provimento. Decisão por maioria.”.

Abstraindo-se das questões processuais atinentes à admissibilidade do recurso em relação a determinada matéria, transcrevo, a seguir os fundamentos do voto vencedor, condutor da decisão exarada no referido aresto, da pena do ilustrado Relator, Ministro DEMÓCLITO REINALDO, a saber:

“

No que concerne à fundamentação da letra “c” do permissivo constitucional, alega a recorrente que a egrégia 3ª. Turma do Tribunal “a quo”, ao entender que os resultados obtidos por sociedades cooperativas em aplicações financeiras são tributáveis pelo imposto de renda, deu à Lei nº. 5.764/71 interpretação divergente da que lhe foi dada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos e pelo Tribunal Regional Federal da 3ª. Região (fls. 185/190).

A rigor, os paradigmas do extinto TFR, todos firmados no sentido de que somente os resultados positivos obtidos pelas sociedades cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da Lei nº. 5.764/71, estão sujeitos à incidência do imposto de renda, a teor do artigo 111 do mesmo diploma legal, não se prestam para configurar o dissenso pretoriano, porquanto não demonstrado a similitude das hipóteses neles configuradas com o caso presente.

Resta então válida, para caracterizar o dissenso, o último dos julgados trazidos a confronto, da Egrégia 4ª. Turma do TRF da 3ª. Região, cujas conclusões do voto condutor encontram-se assim expressos:

‘Omissis.

Desta forma, não é possível estender a tributação a outros resultados além dos expressamente mencionados na lei reguladora. Se as sociedades cooperativas, sob o fundamento de que não têm elas finalidades lucrativas, gozam de não incidência do imposto de renda sobre os resultados obtidos em suas atividades, prevendo expressamente a lei as hipóteses de tributação (artigos 85, 86 e 88 c/c artigo 111), não se há de conceber a possibilidade de incidência do imposto de renda sobre as aplicações financeiras efetuadas com sobras momentâneas de caixa, realizadas exclusivamente par evitar a desvalorização de seus ativos circulantes. Diante disso, porque não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

enquadrada nos dispositivos legais acima apontados, estão as aplicações financeiras dos ativos circulantes da Cooperativa-Impetrante fora do campo da incidência do imposto de renda.

Omissis.' (fls.189/190).

'Ocorre, todavia, que a matéria ora questionada, relativa à possibilidade, ou não, de incidência do imposto de renda sobre aplicações financeiras realizadas pelas Cooperativas, com as sobras de caixa, já foi pacificada nesta egrégia Turma, conforme demonstra a decisão unânime, proferida em caso símile cujo acórdão vem encimado pela seguinte ementa:

'AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO – COOPERATIVA – APLICAÇÃO FINANCEIRA – ATO NÃO COOPERATIVO SUJEITO AO IMPOSTO DE RENDA.

As aplicações financeiras são atos não cooperativos que produzem resultados positivos e estão sujeitos à incidência do imposto de renda.

A isenção do imposto de renda das cooperativas decorre da essência dos atos por ela praticados e não da natureza de que elas se revestem.

Decreto não pode extravasar a norma legal regulamentada. Isenção se interpreta literalmente e só pode ser concedida por lei.

Ação improcedente. (Resp nº. 36.887-1/PR, Rel. eminente Ministro GARCIA VIEIRA, DJ 04.10.93, pág. 20.527).'

Em plena sintonia com esse entendimento, portanto, o aresto hostilizado, cujo voto condutor se baliza em brilhante e judicioso posicionamento adotado, em caso semelhante, pelo digno Juiz SÍLVIO DOBROWOLSKI, e que, pela profundidade no estudo da questão, merece, mais uma vez ser reproduzido, como segue:

'Omissis.

A cooperativa é uma espécie de sociedade que tem fins não lucrativos próprios. Ela tem a finalidade de auxiliar o desenvolvimento econômico dos seus associados, os cooperados.

Por isso, de regra fica de fora da incidência do Imposto de Renda sobre pessoas jurídicas, cuja base de cálculo é o lucro das empresas. Como a cooperativa por si, não deve ter lucro – por natureza ela não visa ao lucro, os resultados positivos alcançados por ela em suas operações pertencem aos cooperados, e não a ela – há de estar em situação de não incidência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

É preciso anotar as diversas espécies de negócios, ou atos negociais que podem ser praticados pelas cooperativas.

Surge, em primeiro lugar, o chamado ato cooperativo, também chamado negócio-fim ou negócio cooperativo, ou ainda, os negócios internos, isto é, as relações entre a cooperativa e os cooperados. É aqui que há o recebimento de mercadorias, dos produtos dos cooperados, como exemplo que se adapta à espécie sob exame, de cooperativa de produtores rurais e, posteriormente, há devolução a estes do resultado da venda daqueles produtos rurais. Esse negócio-fim, evidentemente, é o ato cooperativo básico, fundamental. Esse, é claro, normalmente ocorrendo, não poderá se sujeitar à tributação do Imposto de Renda porque não há lucro para a pessoa jurídica.

As cooperativas, para chegar a esse negócio-fim, precisam praticar alguns atos com terceiros, que são os pressupostos necessários para a realização dos atos cooperativos. Se a cooperativa recebeu a produção de um cooperado, precisa vender essa produção a terceiros. Esse tipo de negócio constitui os chamados negócios externos ou negócios de meio – são os atos-meios para que se realize o ato cooperativo – ou ainda negócios de contrapartida: são as vendas dos produtos recebidos, para terceiros. Aí também, é claro, se está dentro da finalidade da cooperativa, pois esses atos são atos derivados do ato cooperativo, são decorrentes da função específica das cooperativas, e por isso, normalmente, estão de fora da incidência do Imposto de Renda.

Em terceiro lugar, existem ainda outros negócios ou atos que são acessórios ou auxiliares para a boa administração da cooperativa: contratar empregados, alugar salas, vender imóveis, vender máquinas velhas, vender resíduos de beneficiamento, ou produtos estragados, e outras alienações eventuais. Aí, a cooperativa estará agindo, não como uma sociedade comercial, mas como qualquer pessoa em atividade não comercial, como um associado civil que é, procurando, não o lucro, mas simplesmente a mais-valia na forma de ganho. Estes negócios também estão de fora da incidência do Imposto de Renda.

A Quarta modalidade de negócios que pode ser praticadas pelas cooperativas são os chamados atos vinculados à finalidade básica. Serão os negócios com não associados, são autorizados pela Lei das Cooperativas nos artigos 85, 86 e 88. São os negócios com os não associados ou os investimentos em sociedades cooperativas. Esta é uma abertura que a lei deu, para que as cooperativas tenham condições de melhor funcionamento, porque poderão aproveitar uma capacidade ociosa na sua maquinaria, ou terão possibilidades de aplicar o dinheiro em investimentos, em vez de deixar o dinheiro parado. A lei autorizou que as cooperativas efetuassem esse tipo de transações. São atividades não ligadas ao objetivo principal; mas, de algum modo, com ele relacionadas, pois visam a dar uma melhor capacidade, um aproveitamento maior às virtualidades, às



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

potencialidades da cooperativa. Esses tipos de negócio, segundo a lei, estarão, evidentemente, sujeitos ao Imposto de Renda.

Por fim, existe uma quinta espécie de negócios que podem ser praticados pelas cooperativas. Podem no sentido fático, não no sentido jurídico, porque são negócios vedados pela lei. A Lei das Cooperativas (5.764/71) dispõe no artigo 93 que serão, inclusive, objeto de intervenção do Poder Público, aquelas cooperativas que agirem em violação contumaz da lei, como expressa o artigo 93. O artigo 24, § 3º., proíbe as cooperativas de distribuir vantagens a associados ou a outras pessoas: 'É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefícios às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.' Esse tipo de transação não é permitido. Faticamente, com infração à lei, a cooperativa poderá começar a atuar como uma sociedade comercial e por isso estará sujeita à falência ou poderá ser objeto de dissolução requerida pelo INCRA ou por outra entidade da administração, encarregada da fiscalização.

Parece claro que, praticando negócios ilegais, a cooperativa deixa de atuar como sociedade cooperativa, ou seja, como aquela associação, que visa apenas a melhorar as condições econômicas dos associados. Passando a atuar efetivamente como uma sociedade comercial, entra na previsão do artigo 129, do Regulamento do Imposto de Renda, como consta dos §§ 1º. e 2º., verbis: '§ 1º. – É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº.5.764/71, art. 24, § 3º., e Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 39, I, b). § 2º. – A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste regulamento.'

Estou de pleno acordo com o posicionamento do ilustre magistrado. No que respeita ao tópico, inclusive, a decisão foi unânime no julgamento referido.

Não é inerente ao ente cooperativo a atividade desenvolvida junto ao mercado de risco. A especulação financeira, como forma de obter o crescimento da entidade, não é o meio que o legislador previu para tirá-la do campo da incidência do imposto sobre a renda.

A cooperativa tem de produzir, em venda de bens ou serviços, para cumprir sua finalidade institucional. Ganhar dinheiro em aplicações financeiras não caracteriza o objeto da pessoa jurídica.

Não sensibiliza, por outro lado, o argumento de que o investimento no 'over' tinha a finalidade exclusiva de manter o valor da moeda, como se de correção monetária das disponibilidades ociosas se tratasse. Aceita essa tese, em nenhuma hipótese



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

poderia se cobrar imposto de renda sobre tais investimentos, porque evidente a inexistência do fato gerador.

.....
Afiguram-se-me, ainda, ponderáveis as observações do douto Representante do Ministério Público Federal, ao asseverar:

‘Os argumentos trazidos com o recurso apenas reforçam a tese do acórdão atacado de que a cooperativa, desvincilhando-se das limitações de seu objetivo social, ingressou no mundo da ciranda financeira e se tornou, como qualquer outra pessoa, sujeito passivo da obrigação tributária, negócios esses, que chegaram a ser considerados ilícitos pelo julgador de primeiro grau.’

Diante do quanto foi exposto, conheço do recurso pela letra “c” do permissivo constitucional, mas nego-lhe provimento.

É como voto.”

A copiosa jurisprudência administrativa oriunda da Câmara Superior de Recurso Fiscais – CSRF - e das diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, em situações análogas, também esposam o mesmo entendimento, explicitado nas ementas adiante transcritas, dentre outras, além daquelas referentes aos acórdãos paradigmas, já transcritas no relatório:

- Acórdão nº. CSRF/01-1.412/92 e nº. CSRF/01-1.442/92 – D.O.U. de 19/01/95:

“APLICAÇÕES FINANCEIRAS – Os rendimentos obtidos por sociedades cooperativas em aplicações efetuadas no mercado financeiro estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas englobadamente com os demais resultados decorrentes de operações não alcançadas pela não-incidência prevista na legislação de regência.”;

- Acórdão nº. CSRF/01-1.419/92 – D.O.U. de 19/01/95:

“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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

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.”;

- Acórdão nº. 101-79.204/89, D.O.U. de 05/06/90:

“Os atos jurídicos relativos às aplicações financeiras e seus resultados não se enquadram no conceito de atos cooperativos. Os ganhos obtidos refogem a não incidência que ampara os resultados das cooperativas, decorrentes de sua atividades precípuas.”;

- Acórdão nº. 101-84.488/92, D.O.U. de 16/05/94:

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

- Acórdão nº. 103-9.035/89, D.O.U. de 31/08/89:

“ATOS NÃO COOPERATIVOS – O resultado de atos não cooperativos, tais como os representados por aplicações financeiras, excesso de retiradas pagas a dirigentes e variação monetária do imposto retido na fonte, não se inclui entre aqueles amparados pela não incidência.”;

- Acórdão nº. 103-9.377/89, D.O.U. de 08/05/95:

“APLICAÇÕES FINANCEIRAS – Aplicações financeiras por sociedades cooperativas subordinam-se à tributação normal sob pena de se ampliar o elenco de atividades cooperativas fixadas na legislação correspondente por mera interpretação extensiva, vedada por lei.”;

- Acórdão nº. 105-2.930/88, D.O.U. de 07/06/89:

“APLICAÇÕES FINANCEIRAS – O resultado das aplicações financeiras efetuadas por sociedades cooperativas não está abrangido pela





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

não-incidência de que gozam os ganhos derivados dos atos cooperativos de que trata o artigo 79 da Lei 5.764/71.”; e

- Acórdão nº. 105-1.912/86, D.O.U.:

“RESULTADOS TRIBUTÁVEIS – São tributáveis os resultados obtidos pelas cooperativas, em operações e atividades não realizadas diretamente com os associados ou em função delas, ainda que para aproveitamento de eventual ociosidade de instalações industriais e de recursos financeiros, ou para atender os objetivos sociais principais acessórios ou complementares da entidade.”.

Pelo exposto até aqui, constatamos ser procedente o inconformismo da Fazenda Nacional com a decisão consubstanciada no acórdão recorrido ao exonerar a contribuinte da tributação dos resultados das aplicações financeiras sob a assertiva deles serem bastantes inferiores às despesas financeiras dos exercícios fiscalizados.

Esta tese distancia-se da jurisprudência predominante do Primeiro Conselho de Contribuintes a respeito, bem como daquela oriunda da Câmara Superior de Recursos Fiscais e da recente jurisprudência judicial retro citadas.

No particular, a prestigiosa Câmara recorrida, acolheu as razões de recurso voluntário, mas são argumentos de defesa declinados apenas em tese, pois a contribuinte não procedeu como se defende e alega.

Ademais, a base de cálculo do imposto de renda, mesmo para tributação dos resultados de atos não cooperados, deve ser apurada conforme a legislação fiscal, segregados os negócios não cooperados dos negócios cooperados, revelando-se desacertada a exoneração do crédito tributário pelo singelo e genérico argumento de que as despesas financeiras da cooperativa foram muito superiores às receitas de aplicação financeiras, ou seja confrontando-se tão somente receitas de aplicações financeiras com despesas financeiras, quando se sabe que a cooperativa realiza uma série de atos não cooperados cujos elementos ativos e passivos, deveriam ser confrontados pela contribuinte, separadamente dos atos cooperados, coisa que ela não fez contabilmente ou não provou nos autos que tivesse feito.

É consabido que os ganhos ou perdas financeiras da sociedade cooperativa não decorrem exclusivamente de receitas financeiras e de despesas financeiras. O conceito é mais abrangente e contrapõe de um lado receitas de aplicações financeiras e de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

variações monetárias ativas e de outro despesas financeiras e de variações monetárias passivas, dentre outras verbas.

Neste passo é importante anotar que a contribuinte, em duas oportunidades, foi intimada a apresentar demonstrativo anual de apuração de resultados dos atos não cooperados, bem como as fichas "razão" das contas em que foram mencionadas, como se vê no item 3 (três) do termo de fls. 01 e no item 4 (quatro) do termo de fls. 29, porém nada demonstrou a respeito, tendo se limitado a elaborar um demonstrativo de proporcionalidade do seu faturamento total entre "fatur. p/ cooperados" e "fatur. p/ não cooperados", fls. o que não atendeu o solicitado, no sentido de se demonstrar e informar o resultado dos atos não cooperados.

Em sua contabilidade a contribuinte deixou de efetuar segregação contábil dos resultados de atos cooperados e de não cooperados, nem elaborou demonstrativo do lucro da exploração que pretende ver aplicado ao caso presente, o qual se pudesse alegar não ter sido aceito pelo Fisco, pois voga apenas em tese.

A obtenção de receitas de aplicações financeiras nas empresas em geral e nas sociedades cooperativas não é muito diferente: costumam ser menores do que as despesas financeiras, eis que quase sempre oriundas de aplicações de sobras momentâneas de Caixa.

O que a jurisprudência administrativa tem admitido, em se tratando de sociedades cooperativas, é o procedimento de se proporcionalizar as despesas financeiras gerais da cooperativa entre resultados dos atos cooperados e não cooperados, se não houver a segregação contábil quando de sua apropriação, mas as receitas financeiras, na sua totalidade, serão sempre apropriadas como oriundas de atos não cooperados visto que oriundas de negócios não cooperados, ou seja, por este critério as receitas financeiras seriam confrontadas com aquela parcela de despesas financeiras correspondentes aos atos não cooperados, jamais com a totalidade das despesas financeiras da cooperativa aí englobadas as parcelas alocadas aos atos cooperados e aos atos não cooperados.

O problema surge, quase sempre, porque as sociedades cooperativas, julgando-se totalmente isentas ou abrigadas pela não incidência do imposto deixam de efetuar a segregação contábil e classificam as receitas de aplicações financeiras como atos próprios da atividade cooperativa.

Nem se diga que, mesmo num regime econômico altamente inflacionário, as aplicações financeiras se constituem em atos de boa gestão empresarial. É claro que são, e não apenas isto, é mesmo uma obrigação inarredável tanto dos gestores empresariais com os recursos da empresa como de qualquer pessoa física com os seus próprios recursos. A



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

questão é que o resultado financeiro desta boa gestão empresarial, o rendimento proporcionado pelas aplicações financeiras, é tributável pelo imposto de renda.

Assente que os resultados de aplicações financeiras das sociedades cooperativas são tributáveis pelo critério do lucro real como em qualquer outro tipo de empresa, na forma da legislação do imposto de renda, passo a apreciar questões específicas do presente caso.

A apuração da matéria tributável pelo imposto de renda (base de cálculo do imposto), para as pessoas jurídicas, é efetuada pelo regime do lucro real a partir do lucro líquido do exercício, este obtido em conformidade com a legislação comercial e fiscal, a teor do disposto no artigo 44 do Código Tributário Nacional e artigos 153 a 156 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº. 85.450, de 04 de dezembro de 1980 – RIR/80.

Na demonstração do lucro líquido do exercício devem ser computadas todas as receitas e despesas operacionais e não operacionais, entre elas as receitas e despesas financeiras, variações monetárias ativas e passivas, pré ou pós fixadas.

Assim, não parece lógica a afirmação de que se pretende, no caso presente, cobrar tributo onde não há matéria tributável.

O imposto torna-se devido uma vez demonstrado o lucro real a partir do lucro líquido do exercício no qual devem estar computadas e sopesadas as receitas e despesas financeiras.

Somente a lei tributária, precedida da legislação comercial no que pertine à apuração do lucro líquido do exercício, pode definir se o resultado das aplicações financeiras é ou não tributável. Se estas verbas foram auferidas devem integrar os resultados das sociedades cooperativas e, se oriundos de negócios com não associados, são atos não cooperados que refogem do campo da não incidência de que gozam essas entidades, mesmo que o órgão, não tributário, encarregado de normatizar e ou fiscalizar a atividade cooperativa determine a sua classificação conjuntamente com os de atos cooperados, mediante ato normativo ou resolução, os quais não se sobrepõe à lei tributária. Eventuais referências nesses atos normativos de classificação desses resultados, na escrituração da entidade, se traduz em mera conveniência contábil ou gerencial que não tem o condão de subtraí-los ao crivo do imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

Acredito não ser possível aplicar ao caso presente o critério do lucro da exploração, normalmente aplicados às pessoas jurídicas beneficiadas com incentivos fiscais, para definir o alcance da renúncia fiscal entre várias atividades, normalmente tributadas, que se pretende incentivar.

Não é o caso das cooperativas que não são tributadas pelo imposto de renda quanto aos resultados dos atos cooperados, mas tributadas quanto aos resultados dos atos não cooperados sobre os quais não gozam de nenhum tipo de isenção, sendo de se observar ainda que, no caso dos autos, a contribuinte na sua escrituração fiscal não praticou tal critério e nem houve autuação ou glosa fiscal pela sua prática, de modo que a questão pudesse ser enfrentada num caso concreto. Aqui também a contribuinte alegou apenas em tese, não sendo possível, nesta quadra, alterar nem a escrituração da contribuinte e nem a sua declaração de rendimentos, para modificar, extemporaneamente os critérios de determinação da base de cálculo do tributo.

A contribuinte, ao longo da presente lide, também não demonstrou que o levantamento fiscal está a tributar correção monetária embutida nos ganhos das aplicações financeiras. Nesta parte também alega apenas em tese, pois como dito anteriormente a legislação fiscal define como deve ser apurada a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas.

A legislação tributária pertinente aos rendimentos de aplicações financeiras das empresas sempre definiu os critérios de sua tributação associados aos critérios de seu reconhecimento contábil no resultado do exercício.

Observa-se das declarações de rendimentos, apresentadas pela contribuinte, relativas aos exercícios fiscalizados, presentes nos autos às fls. 03 a 28, que, no quadro 13 dessas declarações, a contribuinte consignou e contrabalançou receitas e despesas financeiras, variações monetárias ativas e passivas, pré e pós fixadas.

Então não se está a tributar correção monetária mas o eventual resultado positivo do referido balanceamento o qual, se negativo ou "devedor" opera como parcela redutora do lucro líquido do exercício, consequentemente reduzindo o lucro real, base de cálculo do tributo.

Por estas razões, mostra-se também equivocada a afirmação da contribuinte de que o fisco teria tomado isoladamente elementos ativos para efeitos de tributação e desprezado os elementos passivos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13858.000212/92-12
acórdão nº. : CSRF/01-01.972

O confronto dos elementos ativos e passivos, ou seja, o citado balanceamento de receitas e despesas deve ser efetuado pela contribuinte e deve ocorrer na demonstração do lucro líquido do exercício, acima referido, e transcrito no quadro 13 das declarações de rendimentos apresentadas, não sendo despidendo lembrar da necessidade de se segregar os resultados de atos cooperados (não tributados) dos de atos não cooperados (tributados).

A contribuinte é que deixou de segregar contabilmente, ou pelo menos não comprovou nos autos que o tivesse feito, os resultados dos atos cooperados e dos atos não cooperados, tendo argumentado a respeito apenas em tese.

Não se tributou receitas brutas e nominais como argumentou a defesa. O procedimento fiscal corresponde a um mero ajuste do lucro real apurado pela cooperativa, ou seja tributou-se a parcela de lucro real da cooperativa que correspondente aos atos não cooperados, nele computando resultados de atos não cooperados, oriundos de operações realizadas com terceiros não cooperados.

Por derradeiro, estimo que o brilhante trabalho da defesa, pela amplitude da abordagem e análise das questões fiscais que atualmente afetam as sociedades cooperativas, por certo, haverá de contribuir para o aprimoramento da legislação tributária a elas aplicável.

Pelas razões expostas, oriento o meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial suscitada pelo sujeito passivo e, no mérito, dar provimento ao recurso especial de divergência impetrado pela Fazenda Nacional para, reformando-se o Acórdão nº. 101-87.601, restabelecer a tributação.

Brasília - DF, em 08 de julho de 1996.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator