



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/

Sessão de 16 de março de 1989...

ACORDÃO N.º 103-08.989

Recurso n.º - 93.114 - IRPJ - EX: 1986

Recorrente - COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA RONDON LTDA. - COPAGRIL

Recorrido a: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM FOZ DO IGUAÇU - PR

IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - RENDIMENTOS DE ATOS NÃO COOPERATIVOS. -
- O resultado de atos não cooperativos, tais como de aplicações financeiras, não se inclui entre aqueles amparados pela não incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA RONDON LTDA. - COPAGRIL.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 16 de março de 1989.

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE

E RELATOR

OLÍMPIO SILVEIRA VERSIANI DOS ANJOS

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE:

13 ABR 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, BRAZ JANUÁRIO PINTO e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente por motivo justificado o Conselheiro ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA.

LRC/



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13941/000.001/88-54

RECURSO Nº: 93.114

ACÓRDÃO Nº: 103-08.989

RECORRENTE: COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA RONDON LTDA - COPAGRIL

R E L A T Ó R I O

COOPERATIVA AGRICOLA MISTA DE RONDON LTDA - COPAGRIL, sediada no município de Mal. Cândido Rondon, Estado do Paraná, inscrita no CGC sob nº 81.584.278/0001-55, não se conformando com a decisão de fls. 66/72, recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

A cooperativa foi autuada (doc. de fls. 2) por ter apurado rendimentos de aplicações financeiras, no exercício de 1986, ano-base de 1985, sem tê-los oferecido à tributação integralmente, conforme segue:

<u>Rendimento/Aplicação</u>	<u>Valor tributado</u>	<u>valor a tributar</u>
3.496.465.406	639.853.169	2.856.612.237

Defendeu-se a empresa, apontando os seguintes tópicos:

1. o que diz a legislação. As Cooperativas sempre estiveram isentas do imposto de renda e a legislação previa, anteriormente, a possibilidade de elas constituírem Fundo de Reserva e parte deste fundo deveria ser aplicada em títulos de renda de primeira ordem, facilmente disponíveis.

Atualmente, o art. 111 da Lei nº 5.764/71 determina

Acórdão nº 103-08.989

que "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 art. 129 do IR RIR/80, por sua vez, estabelece em que casos a Cooperativa pagará imposto. Entende-se que só são tributados pelo imposto de renda os negócios especificados nestes artigos da Lei 5.764/71, sendo, portanto, de serem excluídos da tributação todos os outros negócios que não os mencionados aí.

A matéria se torna mais clara, quando se analisa a atividade cooperativa no seu dia a dia, onde se encontram:

a) os chamados negócios-fim ou negócios internos, ou atos cooperativos, que são os praticados pela cooperativa e seus associados para a consecução dos seus objetivos sociais. Estes negócios estão amparados pelos arts. 85, 86 e III da Lei nº 5.764/71. E acrescentou:

"Nem por absurdo se admite que a cooperativa receba os produtos agrícolas (no caso da ora impugnante: soja, milho, trigo, algodão, etc.) de seus associados e os venda para eles próprios. Há que os colocar no mercado e, para isso, é necessário que a cooperativa realize outros negócios, negócios com terceiros, negócios-meio. Estes negócios, via de regra, vêm sendo denominados "operações com terceiros", daí nascendo a confusão reinante, principalmente na área fazendária. A terminologia é a mesma, embora os fatos sejam diferentes. Operações ou negócios com terceiros, que sujeitam as cooperativas ao pagamento do Imposto de Renda são (para o caso das cooperativas agropecuárias) o recebimento do produto agrícola ou pecuário de não associados e o fornecimento de insumos e outras utilidades a pessoas estranhas ao seu quadro social. As operações com terceiros, ou negócios-meio, realizadas pela cooperativa com o mercado, visando à venda dos produtos recebidos de seus associados ou à compra, no mercado, de insumos e outras utilidades para fornecimento aos associados, não constituem hipótese de incidência do Imposto. Por aí se verifica que lei considera "com terceiros", aquelas praticada com pessoas não associadas, dentro do objetivo social. No caso: a compra de produtos agrícolas não associados ou o fornecimento de insumos a não associados.

As aplicações financeiras (open market, ov CDB, OTN, etc. e a compra, posse e venda de let

de câmbio e outros títulos), não constituem operações com terceiros, para os fins previstos nos artigos 85 e 86, da Lei nº 5.764/71. Para realização dos negócios-fim e negócios-meio, ou seja, para receber os produtos agrícolas de seus associados (negócio-fim) e os vender no mercado (negócio-meio), ou comprar insumos ou outras utilidades no mercado (negócio-meio) e os fornecer aos seus associados (negócio-fim), a ora impugnante é obrigada à prática de negócios auxiliares (como, aliás, todas as cooperativas), sem os quais se torna difícil, se não impossível, a realização dos objetivos sociais: a compra ou aluguel de imóveis, máquinas e veículos, combustíveis, embalagens, material para escritório, contratação de pessoal, empréstimos e financiamentos, pagamentos e recebimentos de juros, ágios etc."

b) os chamados negócios-auxiliares que são aqueles realizados em determinadas circunstâncias e por motivos especiais, mas no interesse da sociedade e que são necessários para a consecução dos negócios-fim, como acontece, por exemplo, quando se vende máquina imprestável, não são tributadas.

A seguir, mencionou cada um dos negócios especificados na lei, e que tratam da tributação das cooperativas, para dizer que as operações financeiras não se enquadram em qualquer desses negócios. Sua tese é no sentido de que são enquadráveis como "negócios auxiliares", que jamais poderão ser confundidos com operações com terceiros. Além disso, as aplicações financeiras são meras reposições do poder aquisitivo da moeda.

2. Diferença injustificável de critérios usados pela Receita Federal. No caso das demais sociedades, o lucro obtido em ganhos de capital em operações financeiras só serão tributáveis caso a pessoa jurídica obtenha lucros, o que tornaria mais injusta a tributação, no caso das cooperativas, pois estas seriam tributadas sobre todo o rendimento, pouco importando se obtiveram lucros ou não nas operações que constituem o seu objeto.

3. CrITÉRIOS usados pela impugnante. Diz ter procedido da seguinte forma:

"Apresentou em anexo um Demonstrativo de Operações com Associados e não Associados, durante o

ano de 1985, fornecendo a relação (de percentagem) entre o que foi recebido dos associados, e de não associados. Como já havia sido retido o Imposto de Renda na Fonte sobre os ganhos auferidos com as aplicações financeiras, a ora impugnante muito embora não haja incidência de nenhum Imposto de Renda sobre tais ganhos, para não haver qualquer discussão deu à tributação somente a percentagem dos ganhos com as aplicações relativas às percentagens de negócios realizados com não associados (Demonstrativo anexo). Assim a impugnante estabeleceu uma proporcionalidade entre a percentagem de negócios realizados com associados e com não associados. Considerando que já havia sido descontado imposto na fonte a ora impugnante fez a devida compensação com o valor devido tendo assim a receber (valor a lhe ser restituído) o valor correspondente a 261,44 OTN's (quadro 15, da Declaração de Renda)."

4. Jurisprudência. Citou os Acórdãos nºs 101-73.701/82, de São Paulo, e o proferido pela Terceira Vara da Justiça Federal em Curitiba, na Ap. Cível nº 81.315-PR.

O Delegado da Receita Federal negou acolhida à impugnação, sobretudo pelos seguintes fundamentos:

"O alegado pela Impugnante no que tange a não operações com terceiros, não tem fundamento, pois, o espírito da lei que rege o cooperativismo (leinº 5.764/71), quando separa as operações que incidem e não incidem a exigência do Imposto de Renda, operações com associados e não associados, abriu a exceção de operações com não associados para facilitar as operações pertinentes ao objetivo social, mas com incidência do tributo. Já as operações estritamente de cooperados estão fora da incidência daquele tributo. As aplicações financeiras, com intuito de rendimentos não é uma operação considerada dentro dos princípios e objetivos das cooperativas, daí a exigência do tributo.

Entende assim a Coordenadoria do Sistema de Tributação-CST, quando em seu Parecer Normativo nº 04, de 14 de fevereiro de 1986, em seu item 6.1.1, dispõe:

6.1.1 - O resultado das aplicações financeiras deve ser oferecido à tributação englobadamente com os resultados das operações com não associados mediante seu cômputo em separado. (Item 4, do PN CST 73/75), mesmo em caso de eventual apuração de prejuízo contábil no balanço nas operações com associados...."
(grifei).

Acórdão nº 103-08.989

As disposições contidas no item 2.4, do Parecer Normativo-CST nº 04, de 14 de fevereiro de 1986, assim dispõe:

2.4 - Conquanto as aplicações financeiras possam refletir, em alguns casos, atos de boa administração, esta Coordenação tem matido o entendimento de que o resultado positivo obtido com essas aplicações não provém de atos cooperativos segundo a definição dada pelo art.79 da Lei nº 5.764/71 e por isso o resultado positivo daí decorrente não é classificável entre aqueles que se colocam fora do campo de incidência.

Uma vez que as aplicações financeiras não provém de atos cooperativados, segundo a definição dada pelo art.79, da Lei nº 5.764/71 (PN CST 04, item... 2.4, acima), e considerando que as aplicações financeiras são caracterizadas como atos praticados que extrapolam a delimitação conceitual de sociedade cooperativa, com resultados sujeitos ao regime tributário instituído para as pessoas jurídicas em geral. (item 2.3 do PN CST nº 04, de fevereiro de 1986), não estando portanto fora do campo de incidência, é de se manter o direito creditório da Fazenda Nacional, posição essa do Auditor Fiscal informante, que endossamos plenamente."

No recurso voluntário a empresa repetiu os mesmos dizeres da impugnação.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 21/07/88 (AR de fls.73), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 19/08/88 (doc. de fls.74).

Passo, assim, ao exame da questão de mérito.



I - O QUE DIZ A LEI

Tanto na impugnação quanto no recurso a interessada iniciou suas considerações acerca do que diz a lei, no intuito de provar que esta isentou os resultados obtidos nas aplicações financeiras das cooperativas. Importa, pois, verificar se realmente a lei ampara a pretensão da recorrente.

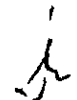
1.1 - O Decreto nº 22.239/32. A invocação deste diploma é no sentido de se deixar assentado que a tendência da legislação brasileira sempre foi a de isentar as cooperativas em relação aos resultados que elas obtêm em suas atividades específicas. O art. 39 deste diploma assim dispunha:

"Art.39 - As cooperativas de natureza civil, conforme a enumeração do artigo anterior, e as de caráter mercantil que não distribuam dividendos aos associados proporcionalmente ao capital, gozam de isenção do imposto de renda, não se considerando dividendo o juro fixo a que se refere a alínea "f" do art.2º."

Essa alínea "f" a que se refere o artigo, determinava que os estatutos poderiam determinar: "Distribuição de lucros ou sobras proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo associado com a sociedade, podendo ser atribuído ao capital social realizado um juro fixo não maior de doze por cento ao ano, previamente estabelecido nos estatutos."

A recorrente se valeu deste decreto para alegar que ele previa a constituição de um fundo de Reserva destinado a reparar as perdas eventuais da sociedade. E acrescentou (fls.08): "A lei exigia que uma parte desses Fundos de Reserva deveriam obrigatoriamente ser aplicados em títulos de renda de primeira ordem, facilmente disponíveis. Os juros obtidos nestas aplicações também eram isentos de Imposto de Renda."

Esqueceu-se, no entanto, que a legislação evolui e,



conforme demonstrarei adiante, já no Decreto nº 60.697/67 não apareceu mais semelhante determinação. Pelo contrário, a lei proibiu a aquisição de títulos pelas cooperativas. Deste modo, o argumento da recorrente se volta contra ela própria.

1.2 - A Lei nº 4.506/64. Esta lei confirmou a tradição, no sentido de se considerarem isentas do imposto de renda as sociedades cooperativas. O art.31 enumerou taxativamente, no entanto, quais sociedades cooperativas ficariam isentas do imposto.

O § 1º do art.31 previa a cessação de pleno direito da isenção na hipótese de a cooperativa distribuir dividendos aos seus associados, exceto em se tratando do pagamento de juro fixo de 12% a.a., na forma da lei, bem como o retorno ou sobra correspondente ao reajustamento de preços pagos ou recebidos de seus associados.

1.3 - O Decreto-lei nº 59/66 - Deve-se ressaltar , neste diploma, o art.18, que assim dispôs:

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

Este decreto-lei não só isentou, mas reportou-se a verdadeira não-incidência dos resultados positivos obtidos pelas cooperativas, mas apenas "nas operações sociais" e não em quaisquer outras operações. O que teria querido dizer o dispositivo com a expressão "operações sociais" foi muito bem analisado no Parecer Normativo CST nº 155/73, o qual entendeu como tais "as operações que constituem o objetivo dessas sociedades." (item 3 do PN CST nº 155/73).

1.4 - O Decreto nº 60.597/67. Este decreto, ao regulamentar o Decreto-lei nº 59/66, estabeleceu em suas disposições transitórias:



"Art.104 - Os resultados positivos obtidos nas operações sociais das cooperativas não poderão ser, em hipótese alguma, considerados como renda tributável, qualquer que seja sua destinação."

Tanto aqui como no diploma legal anterior a lei colocou no campo da não-incidência os resultados obtidos nas operações sociais, mas, note-se bem, não isentou nem considerou não tributável os resultados obtidos como a aplicação desses resultados operacionais. Assim, a especulação feita com aplicação desse dinheiro estaria sujeita à tributação.

Cabe, aqui, voltar ao assunto da constituição dos fundos das cooperativas. Ressalto dois dispositivos:

"Art.38 - As sociedades cooperativas são obrigadas a constituir Fundo de Reserva com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício, destinado a reparar perdas da sociedade e atender ao desenvolvimento de suas atividades."

"Art.39 - Poderá a Assembléia Geral Ordinária criar outros fundos além do previsto no artigo anterior, com recursos e destinações específicos."

Já agora, portanto, não há mais a obrigatoriedade ou a previsão de parte desses fundos ser aplicada em títulos quaisquer. Pelo contrário, ao enumerar os princípios a que se submetem as sociedades, cooperativas, deste decreto enumera, em nono lugar em seu art. 2º, o seguinte:

"9) indivisibilidade do Fundo de Reserva."

Este Decreto nº 60.597/67 possuía um capítulo especial destinado às proibições e obrigações inerentes às cooperativas, no seu art.26, do qual ressalto os seguintes itens:

"Art.26 - É proibido às sociedades cooperativas:

.....

8) negociar na compra e venda de títulos, envolver-se direta ou indiretamente, em operações de carã

l

ter aleatório, ou adquirir imóveis, salvo para seu uso.

.....
11) distribuir qualquer espécie de benefícios às quotas-partes do capital social, excetuados juros módicos sobre as integralizadas;

.....
17) praticar manobras especulativas para forçar a alta, escassez ou aviltamento de produtos;

18) usar a palavra "Banco" na sua designação social."

Nestes vários itens nota-se a preocupação do legislador em fazer com que as cooperativas se dedicassem exclusivamente a suas operações sociais, evitando a especulação, a aparência de "Banco", a negociação com títulos, etc.

Por outro lado, este decreto deixou bem claro que a não-incidência seria, apenas e tão somente, com relação aos seus atos específicos denominados pelo legislador de "operações sociais". As outras operações não estariam amparadas pela não-incidência.

1.5 - A Lei nº 5.764/71. Esta lei teve por objetivo revogar tudo quanto se havia estabelecido antes e criar uma espécie de código para as sociedades cooperativas. Esta lei forneceu definição bastante elástica para as cooperativas, ao dizer:

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

É característica deste tipo de sociedade, portanto, não objetivar o lucro, o que deve levar o intérprete a rechaçar qualquer operação que signifique "especulação", como as aplicações no open market ou no over como alheias à própria noção de sociedade cooperativa. O art.7º, aliás, determina que: "As cooperativas singula-



Acórdão nº 103-08.989

res se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados." As operações de especulação financeira estão, portanto, alija das dessa finalidade.

Esta lei teve por objetivo definir o que seja ATO COOPERATIVO, definição de suma importância para o caso presente, pois é óbvio que somente as operações específicas de uma cooperativa é que ficarão no terreno da não-incidência. Diz o art.79:

"Art.79 - Denomina-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, 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."

Esta a razão da não incidência: o ato cooperativo não implica em negócio jurídico capaz de causar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

A lei se reportou a operações com não associados e esta matéria é de suma importância para o caso presente. Transcrevo os dispositivos pertinentes:

"Art.85 - As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art.86 - As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único - No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.



.....

Art.88 - Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único - As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social."

Igualmente importante é o art.87, que trata da maneira de se escriturarem tais operações previstas nos arts.85 e 86 , pois os resultados aí obtidos serão tributados. Diz o dispositivo:

"Art.87 - 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 molde a permitir cálculo para incidência de tributos."

Para completar a série de artigos que têm relação com o caso presente, cito o art.111, o qual determina o seguinte:

"Art.111 - Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei."

Estes últimos dispositivos legais foram introduzidos no RIR/80 e, por isso, passa-se à análise do art.129 do Regulamento.

1.6 - O art.129 do RIR/80

A recorrente soube tirar partido deste artigo do Regulamento e para melhor análise, transcrevo-o:

"Art.129 - As sociedades cooperativas, que obedece-



rem 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 agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais (Lei nº 5.764/71, arts.85 e 111);

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei nº 5.764/71, arts.86 e 111);

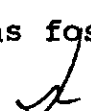
III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente."

Este artigo tem sido utilizado pela recorrente e por todos quantos pretendem provar a não tributação dos resultados das operações financeiras. Invoca-se, invariavelmente, a palavra SO MENTE para se argumentar que a enumeração das atividades tributadas é taxativa, do tipo cerrado, e que não se admite se criem outros casos de tributação fora dos aí previstos.

Esta espécie de raciocínio peca, principalmente, por dois motivos:

1º - atribui-se a um artigo do Regulamento do Imposto de Renda a prerrogativa de criar NÃO-INCIDÊNCIA, o que é um absurdo, pois só a lei poderia colocar fora do campo da incidência qualquer hipótese. Na verdade, sendo este dispositivo uma codificação do art.111 da Lei nº 5.764/71, por outro lado, não contendo o art.111 a palavra "somente" a não-incidência da tributação sobre as operações financeiras, no caso das cooperativas, teria sido criada pelo RIR/80, o que é inaceitável;

2º - costumam os tratadistas lembrar que toda interpretação que leva ao absurdo deve ser deixada de lado. Ora, se somente aquelas operações praticadas pelas cooperativas fossem tribu



Acórdão nº 103-08.989

tadas, estariam estas pessoas jurídicas capacitadas a praticar quaisquer outras operações tributadas para as pessoas jurídicas em geral e não ficariam sujeitas à tributação, porque "somente" aquelas operações mencionadas pelo art.129 do RIR/80 é que seriam tributadas. Assim, poderiam, por exemplo, as cooperativas proceder a loteamentos, a incorporações, a vendas de pedras preciosas, a fabricação de automóveis etc. e nada pagariam de imposto de renda. Seria o negócio mais espetacular, portanto, para quem quizesse ganhar dinheiro e não pagar um centavo, sequer, de imposto de renda, desde que tivesse o cuidado de não praticar as operações previstas nos arts.85 e 88, citados.

Nem se argumente com a distinção entre "operação" e "atividade", pois dou um exemplo de caso em que se trata de mera operação: sempre se entendeu, e as próprias cooperativas assim o têm entendido, que o lucro obtido na venda de bem do ativo permanente da cooperativa deve sofrer tributação. A se dar ouvidos, no entanto, à interpretação de que somente as operações mencionadas no art.129 do RIR/80 é que se sujeitariam à tributação, ver-se-ia a que extremos de veria tal concepção.

A interpretação sistemática também demonstra o absurdo do entendimento que a recorrente procura dar ao art. 129 do RIR/80. Se bem observado, este dispositivo está inserido no Capítulo III denominado "ISENÇÕES", o qual se inicia com este dispositivo:

"Art.123 - As isenções de que trata este Capítulo não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Regulamento, especialmente as relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos e à prestação de informações."

A palavra "obrigações", aqui, não está adjetivada pelo que se infere que se trata de toda e qualquer outra obrigação inclusive a obrigação principal que surja em razão de fato gerado surgido por outra operação que não a seja ato cooperativo. Não é fato de alguma empresa estar catalogada no capítulo das isenções pelo RIR/80, que a fará livre de qualquer tributação. Assim, as microempresas também estão catalogadas no capítulo III das isenções,



Acórdão nº 103-08.989

não há quem diga estarem elas isentas do pagamento do imposto em razão de ganhos no mercado financeiro.

Não é demais lembrar, também o artigo seguinte, que determina:

"Art.124 - A isenção concedida às pessoas jurídicas não aproveita aos que delas percebam rendimentos sob qualquer título ou forma."

Ora, como por lei os participantes no capital das cooperativas não de receber as sobras líquidas e, como afirmou a recorrente, os ganhos obtidos no open e no over foram mediante o emprego dessas sobras líquidas, é óbvio que os participantes das cooperativas não de obter ganhos financeiros sem pagar qualquer tributo, num privilégio odioso, pois todos os mortais neste País pagam tributo em relação a seus ganhos no open e no over.

Quase todos quantos se reportam ao art.129 do RIR/80 se esquecem de ler os parágrafos que se seguem ao dispositivo. Não é demais, por exemplo, transcrever o seu § 1º, no seguinte sentido:

"§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, executados 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."

Ora, a distribuição, aos sócios, dos ganhos obtidos no open e no over implicam em inobservância desses comandos e, portanto, acarretam a respectiva tributação.

A legislação tributária prevê, para as empresas isentas e para as que não são tributadas com base no lucro real um tratamento especial, mas não dispensa o tributo incidente sobre os ga

nhos obtidos no open e no over. Cito, por exemplo, a Lei nº 7.450/85, segundo a qual será considerada como tributação exclusiva na fonte o imposto incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos a partir de 1º de janeiro de 1986 por quaisquer pessoas jurídicas que sejam tributadas com base no lucro real. O Decreto-lei nº 2.394/87 de terminou que a partir de 1º de janeiro de 1988 o imposto retido na fonte sobre operações financeiras de curto prazo, bem como toda e qualquer incidência sobre rendimentos e ganhos de capital produzidos por títulos, obrigações e aplicações financeiras de renda fixa será considerado devido exclusivamente na fonte, quando o beneficiário, pessoa jurídica, não for tributado com base no lucro real, inclusive quan do for pessoa jurídica que goze de isenção do imposto.

Seria um absurdo dizer-se que as cooperativas não paga riam tributo só porque o art.129 do RIR/80 previu a tributação unica mente sobre aquelas 3 operações aí citadas. Nunca é demais atentar-se para o disposto no art.99 do C.T.N., o qual determina:

"Art.99 - O conteúdo e o alcance dos decretos restrin gem-se aos das leis em função das quais sejam expedi dos, determinados com observância das regras de inter pretação estabelecidas nesta Lei."

Uma não-incidência só poderia ter sido criada por lei e esta jamais disse que não haveria incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos pelas cooperativas nas aplicações finan ceiras.

Argumentam alguns que as cooperativas não têm por obje tivo o lucro. Logo, o ganho que recebem no open e no over não é lucro. Não se pode conceber argumento mais absurdo. Quando o art.3º da Lei nº 5.764/71 afirmou que essas pessoas jurídicas não objetivariam o lu cro nem por isso quis afirmar que não pudessem realizar operações com objetivo de lucro.

O argumento é tão absurdo que, utilizando-se o mesmo raciocínio também se diria que as pessoas físicas não têm por objeti-

vo o lucro, pois não são comerciantes na sua condição de simples cidadãos. Nem por isso se poderia concluir que os ganhos obtidos por pessoas físicas em operações financeiras ficariam livres da tributação.

Além do mais, o art. 43 do C.T.N. prevê como fato gerador do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Logo, a empresa isenta em relação a suas atividades nem por isso deixará de sofrer a tributação por ter recebido rendimentos em aplicações financeiras. Se a recorrente admite a tributação na fonte por que não admiti-la, também, na declaração?

II - O QUE DIZ A DOUTRINA

A recorrente mencionou, por várias vezes, o nome do ilustre jurista WALMOR FRANKE, o qual, inspirando-se na doutrina alemã, fez distinção entre atividade-fim, atividade-meio, atividade-auxiliar e atividade-acessória. Em resumo, a atividade-fim das cooperativas seria a prática dos atos cooperativos, a atividade-meio seria todo negócio com terceiros mas destinado à obtenção da atividade-fim, enquanto entre as chamadas atividades-auxiliares se colocaria as aplicações no over e no open.

Antes do mais, a doutrina estrangeira e, sobretudo, a doutrina proveniente dos países que não têm a tradição do Direito Romano, como nós latinos, e que se preocupam mais com o direito dos juristas do que com o direito positivo, deve ser recebida cum grano salis. Ainda mais porque no Direito Tributário brasileiro predomina o princípio da legalidade, o que faz se coloque a lei acima de qualquer outra espécie de consideração.

Em segundo lugar, e este é o ponto fraco da recorrente, nada há na lei que diga serem os negócios-auxiliares isentos de imposto de renda. Isto foi conclusão que deixou de ser provada.

Em terceiro lugar, a inclusão das operações financeiras no rol dos negócios-auxiliares envolve petitio principii. Na v

dade, segundo as palavras da recorrente, os "negócios-auxiliares" aqueles sem os quais se torna difícil, se não impossível, a realização dos objetivos sociais. Ora, dizer-se que a aplicação no over no open é operação sem a qual se tornaria difícil, se não impossível a realização dos negócios sociais, é o que deveria ser provado e não o foi.

Afirmar-se que, hoje, qualquer empresa aplica no over e no open, para não perder o poder de compra da moeda, é argumento por demais genérico, pois, a fortiori, toda e qualquer empresa não estaria sujeita ao pagamento do imposto de renda com relação aos ganhos obtidos em operações financeiras, pois todas elas objetivam não deixar o dinheiro parado. Logo, o argumento se volta contra a recorrente.

Em quarto lugar, a se aceitar a exemplificação fornecida pela recorrente, seriam operações atinentes à atividade-auxiliar: "a compra e ou aluguel de imóvel, máquinas e veículos, combustíveis, embalagens, material para escritório, contratação de pessoal, empréstimos e financiamentos, pagamentos e recebimentos." Desde logo, tais exemplos só seriam aceitos, é claro, se e enquanto se tenha em consideração os negócios "sem os quais se torna difícil, se não impossível, a realização dos objetivos sociais". Assim, se uma cooperativa adquirir um imóvel para revenda até a recorrente acharia, de acordo com sua doutrina, que não se trataria de negócio-auxiliar, mas de especulação; se uma cooperativa adquirir determinada máquina para revenda, estará praticando ato de comércio, e assim por diante. Ora, ficou por ser comprovado que a aplicação no over e no open é negócio sem o qual se torna difícil, se não impossível a realização dos objetivos sociais.

Em quinto lugar, a invocação da comparação com os negócios auxiliares é um recurso à analogia e, conforme nos ensinam os filósofos, um dos requisitos do pensamento analógico é a existência de proporcionalidade. Ora, comparar aplicação no over e no open com aquisição de veículo, compra ou aluguel de imóvel, máquina, combustíveis, embalagens, etc., que são necessários para a cooperativa obter sua finalidade, é deixar de lado todo raciocínio de proporcionalidade, pois

^

Acórdão nº 103-08.989

uma coisa nada tem a ver com a outra. A razão é muito simples: uma cooperativa não conseguiria operar sem a contratação de pessoal, sem a aquisição de máquinas para levar a efeito suas atividades, sem imóvel para se instalar, e assim por diante. Qualquer cooperativa, no entanto, pode operar e atingir seus objetivos sem aplicar no open ou no over.

Quando se toma a doutrina estrangeira para aplicação no território nacional é preciso não perder de vista, inclusive, o que se disse no seu todo. O mesmo ilustre jurista WALMOR FRANKE escreveu:

"Na Alemanha Ocidental, a autoridade fazendária, nas "Diretrizes para a cobrança do Imposto (de renda) das Corporações, de 1962" (Körperschaftsteuer Richtlinien, 1962, apud, Lang-Weidmüller, Genossenschaftsgesetz, 28ª ed., págs. 355 e 356), classificou os negócios ou operações das Cooperativas, para efeitos fiscais, nas seguintes categorias:

I - Negócios-fim (Zweckgeschäfte)

Negócios-fim são todos os negócios que servem à realização do objetivo estatutário da empresa cooperativa e que tem por fim incrementar a economia dos sócios.

Eles podem ser:

a) Negócios com associados (Mitgliedergeschäfte)

Negócios com associados são negócios-fim, em cuja realização figuram como partes os membros da cooperativa.

b) Negócios com não-associados (Nichtmitgliedergeschäfte)

Negócios com não-associados são negócios-fim, em cuja realização figuram como partes pessoas estranhas ao quadro social da cooperativa.

II - Negócios de contrapartida (Gegengeschäfte)

Negócios de contrapartida são negócios que se tornam necessários para a realização dos negócios que se tornam necessários para a realização dos negócios-fim, por exemplo, nas cooperativas de compras, a aquisição de mercadorias; nas cooperativas de utilização de máquinas agrícolas, a compra de uma debulhadora; nas cooperativas agrícola de venda, a venda dos produtos entregues pelos sócios.

III - Negócios auxiliares (Hilfsgeschäfte)

Negócios auxiliares são negócios que se fazem mister

no interesse dos negócios-fim e dos negócios de contrapartida e que o movimento das atividades da cooperativa traz consigo, como, por exemplo: compra de material para escritório; venda de material de empacotamento tornado inútil; fornecimento de tarros para leite aos associados de uma cooperativa de laticínios; locação de casas de moradia a empregados da cooperativa, quando a locação é feita no interesse do desempenho dos trabalhos da cooperativa. Até mesmo, a venda de um imóvel ou parte de um imóvel pode ser um negócio auxiliar.

IV - Negócios acessórios (Nebengeschäfte)
Negócios acessórios são os demais negócios da cooperativa" (apud Lang-Weidmüller, obra cit., págs.355/356)."

Se tivesse de escolher em qual destas categorias as enquadraria a compra de títulos no open ou no over, não teria receio de classificá-los como "negócios acessórios". Na mesma opinião de FUNKE: "Os negócios acessórios são conceituados por Friedrich ...Klein como sendo aqueles que não se encontram em uma relação imediata com o fim da sociedade..." Ora, uma cooperativa não é feita para aplicar em especulação financeira. Logo, o negócio seria do tipo Nebengeschäfte.

Os exemplos de "negócios auxiliares" estão longe de se parecerem com as aplicações em open e over. Assim, a compra de material para escritório, a venda de material de empacotamento tornado inútil, locação de casas a empregados da cooperativa, etc. são exemplos que demonstram a íntima relação entre tais negócios e os objetivos da cooperativa. Ninguém, em sã consciência, há de equiparar as aplicações financeiras a esses negócios.

De qualquer forma, não é este o momento de discutir se essa divisão fornecida pela doutrina alemã tem ou não pertinência para o caso brasileiro. O que não se pode deixar de observar que, mesmo na hipótese de se aceitar a tese do enquadramento das operações financeiras como negócios-auxiliares, restará a pergunta:

- Que lei, no Brasil, determina que os negócios-a



Acórdão nº 103-08.989

liares das cooperativas não sofrerão tributação?

- Que lei, no Brasil, equipara as aplicações financeiras aos auxiliares?

A empresa está estribada em um falso postulado: as aplicações em open e em over são meras reposições do poder aquisitivo do numerário.

Engana-se. Fosse assim e ninguém aplicaria nessas operações financeiras. O postulado fere a própria lógica.

Além do mais, a se seguir a definição de "negócios-fim" (Zweckgeschäfte) como aqueles que servem à realização do objetivo estatutário da sociedade cooperativa, nota-se que, segundo a doutrina alemã, eles podem ser:

a) negócios com associados (Mitgliedergeschäfte), que são negócios-fim, em cuja realização figuram como partes os membros da cooperativa;

b) negócios com não-associados (Nichtmitgliedergeschäfte), que são os em cuja realização figuram como partes estranhas ao quadro social da cooperativa. Se se quisesse invocar essa distinção é óbvio que as aplicações financeiras seriam do tipo de negócios com não-associados.

Quando se trata, pois, de invocar doutrina estrangeira é sempre conveniente atentar para a realidade brasileira.

Nesta Câmara, o Conselheiro Richard Ulrich Kreutzer já teve oportunidade de escrever em seu voto que passou a fazer parte do Acórdão nº 103-07.872, de 16 de março de 1987:

"Pela leitura dos artigos supra transcritos percebe-se que a Lei nº 5.764/71 estabelece, essencialmente, normas sobre os denominados atos cooperativos e sobre

1

operações com não-associados prevista nos arts. 85, 86 e 88.

Quando a Lei nº 5.764/71 nos estabelece a dicotomia de atos cooperativos e de operações com não-associados, estabelecendo normas de tributação, em seu artigo 111, no tocante às operações com não associados, entendo que não foi dada isenção do imposto de renda sobre quaisquer outros resultados das cooperativas. O que existe, em face do artigo 111 da Lei nº 5.764/71, o qual está consolidado no artigo 129 do RIR/80, é a não-incidência do imposto de renda apenas sobre os resultados apurados nos atos cooperativos.

Nestas condições, os resultados decorrentes de transações alheias ao objeto social das cooperativas estão sujeitas à tributação normal das pessoas jurídicas."

9
« Esta mesma Câmara já teve ocasião de se pronunciar sobre o argumento principal dos que pretendem ver nas aplicações financeiras uma necessidade para a vida moderna e para que o dinheiro não fique desvalorizado. No mesmo Acórdão nº 103-07.872/87, ficou assentado o seguinte:

"De se ressaltar que os rendimentos do mercado aberto tinham, e em parte ainda têm, como componentes duas espécies de receitas financeiras a saber: uma parcela de correção monetária prefixada e uma parcela de juros. Atualmente, as aplicações de open dão rendimentos de correção monetária pós-fixada (variações monetárias, art. 254 do RIR/80) e juros.

Esta colocação, no entanto, não altera a solução do presente litígio.

Ao receber rendimentos de aplicações no mercado aberto, a recorrente não está praticando, a meu ver, nenhum ato cooperativo. Auferindo receitas outras, que não das atividades precípuas das cooperativas, estas estão sujeitas a tributação nos termos da legislação de regência. O fato de os administradores da recorrente apenas pretenderem proteger o poder de compra do numerário existente, procedimento este altamente elogiável a meu ver, não desnatura o aspecto tributável da questão."



A administração vem entendendo, com razão, que a incidência em favor das cooperativas só se aplica aos chamados atos cooperativos, pois eles é que fazem a razão de ser de tal sociedade e só a razão é que se referiu a Lei nº 5.764/71. Neste sentido, por exemplo, o Parecer Normativo CST nº 4/86, no qual está escrito:

"A legislação em vigor não confere às cooperativas a isenção do tributo. A não tributação das cooperativas em relação aos atos que obedeçam ao disposto na legislação específica (art.129 do RIR/80) reside na circunstância de não terem elas lucros segundo a própria definição legal dessas sociedades, tendo ficado ressalvado entretanto, que o tributo indicará nos casos em que resultarem lucros (arts.85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71).

Esta Coordenação, através de diversos atos normativos - PN CST nº 155/73 (D.O. de 05/11/73), PN CST nº 33/78 (D.O. de 18/04/78) PN CST nº 33/80 (D.O. de 09/09/80) e PN CST nº 38/80 (D.O. de 05/11/80) - definiu o regime tributário das cooperativas como sendo o de não incidência em relação a atos cooperativos e, quanto aos demais atos praticados que extrapolem aquela delimitação conceitual, declarou aplicável o regime instituído para as pessoas jurídicas em geral, indiferentemente à licitude ou ilicitude dos atos praticados.

Inaplicável, por isso, a Instrução Normativa do SRF nº 29/84 (D.O. de 02.04.84) que, ao alterar a redação da alínea "d", item 1, da Instrução Normativa do SRF nº 17/84, dispensou da retenção do imposto na fonte as pessoas jurídicas imunes ou isentas, em relação aos ganhos auferidos em operações financeiras de curto prazo, definidas no art. 1º do Decreto-lei nº 2.027/83.

Conquanto as aplicações financeiras possam refletir, em alguns casos, atos de boa administração, esta coordenação tem mantido o entendimento de que o resultado positivo obtido com essas aplicações não provém de atos cooperativos segundo definição dada pelo art.79 da Lei nº 5.764/71 e por isso o resultado positivo daí decorrente não é classificável entre aqueles que se colocam fora do campo de incidência."

III - SOBRE A ALEGADA DIFERENÇA DE CRITÉRIOS DE TRIBUTAÇÃO.

Analisa-se, neste passo, a objeção da recorrente, no sentido de que o fisco estaria usando dois pesos e duas medidas, pois

as sociedades cooperativas sempre pagarão imposto de renda sobre os ganhos auferidos em operações financeiras, enquanto as pessoas jurídicas em geral só pagarão imposto se houver lucro.

A afirmação é de todo sem fundamento. Cito, a título de exemplo, o Ato Declaratório Normativo CST nº 01, de 28 de janeiro de 1983, nos seguintes termos:

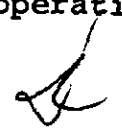
"... os ganhos auferidos em operações no denominado mercado aberto ("OPEN MARKET" e "OVER NIGHT") são receitas financeiras das pessoas jurídicas e como tal devem ser consideradas na apuração do lucro da exploração nos termos do item I do art.412 do RIR/80."

A administração classificou esses ganhos como RECEITAS FINANCEIRAS, que lembra o capítulo denominado "Outros Resultados Operacionais", no qual se inserem as receitas e despesas financeiras, conforme se encontra no art.253 do RIR/80, nestes termos:

"Art. 253 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos e 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 (Decreto-lei nº 1.598/77, art.17)."

Como se vê, toda e qualquer pessoa jurídica está sujeita a incluir na rubrica "Outros Resultados Operacionais" as receitas e despesas financeiras, inclusive os ganhos no open e over.

A recorrente confundiu tributação dos ganhos obtidos em operações financeiras com lucro real. Muitas vezes, por motivos vários, apesar de a empresa ter oferecido à tributação os rendimentos obtidos no mercado financeiro nada tem a pagar porque, por exemplo, as exclusões são de tal monta que, no final, o imposto a pagar é nulo ou de pouca monta, isto sem contar o caso de a compensação de prejuízos de exercícios anteriores provocar o não pagamento de imposto. Não há nisto, como se vê, qualquer discriminação contra as cooperativas.



A Lei nº 7.450, de 23/12/85, tratou da tributação dos ganhos de capital em seu art.34, sendo que o § 1º determinava:

"§ 1º - No caso de pessoa jurídica com base no lucro real, serão procedimentos:

a) o valor do imposto será considerado como despesa operacional na apuração do lucro líquido;

b) a diferença entre o valor sobre o qual incidiu a alíquota do imposto na fonte e o valor do imposto registrado como despesa poderá ser excluída do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, na proporção do rendimento computado no resultado pelo possuidor do título."

Note-se, além do mais, que o § 2º desse mesmo dispositivo assim determinava:

§ 2º - No caso de rendimento de operações financeiras de curto prazo e outras assemelhadas, o imposto de renda não será dedutível na determinação do lucro real e a exclusão do lucro líquido não poderá exceder o rendimento real da aplicação."

O que tem variado, na legislação, é apenas a forma de tributação. Por vezes, o legislador entende de tratar da matéria, impondo a tributação exclusivamente na fonte; por vezes, como no caso acima, tem previsto as implicações no lucro real. De qualquer forma, a inclusão desses rendimentos no lucro real sempre foi uma constante neste Conselho. Cito, a propósito, o Acórdão nº 105-1.268/85, segundo o qual o valor das variações monetárias das aplicações financeiras, realizadas pelas pessoas jurídicas, deve ser incluído na determinação do lucro operacional, e, por via de consequência, na do lucro real, que é a base de cálculo do imposto.

IV - LUCRO OPERACIONAL E ATOS COOPERATIVOS

Embora a recorrente não tenha mencionado o argumento que ora será tratado, dada a íntima correlação de matérias passarei à sua análise. Trata-se de entendimento baseado no art.11 do Decreto-lei nº 1.598/77, cujo teor é o seguinte:



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

Ora, argumenta-se, os arts.17 e 18 do mesmo diploma dizem que serão incluídos no lucro operacional os juros, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, bem como as 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.

Formula-se, assim, o seguinte raciocínio:

"- se as cooperativas gozam de não-incidência sobre os resultados que obtêm nas atividades próprias de seu objeto social;

- se o lucro operacional consiste, por definição da lei, naquele obtido na atividade que constitui o objeto social;

- se a lei define como operacional, e manda incluir no lucro operacional, as receitas financeiras e monetárias;

- a conclusão inevitável é que tais receitas participam do resultado da atividade inerente ao objeto social das cooperativas e que, por consequência, integram o montante amparado pela não-incidência do imposto de renda."

Não é sem tempo que a escola do legal realism americana, de LLEWELIN, J. FRANK e outros, criticou o formalismo jurídico baseado no silogismo, pois Direito não é Lógica Formal. O silogismo acima peca, de início, por apresentar duas premissas menores (ou duas maiores), e não se sabe o que querem dizer. Cada proposição, no entanto, merece crítica. Com efeito:

1. quando se diz que "as cooperativas gozam de não-incidência sobre resultados que obtêm nas suas atividades próprias de seu objeto social" não se pode perder de vista que a lei adotou nomen



Acórdão nº

clatura mais precisa, bem como muitas das operações mencionadas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 são tributadas pelo imposto de renda e ninguém dúvida que se incluem entre os "resultados que obtêm nas atividades próprias de seu objeto social";

2, a conclusão foi além das premissas. Não se nega que as receitas financeiras pertençam ao lucro operacional da empresa, mas o equívoco do raciocínio foi ter partido do princípio errôneo de que o lucro operacional das cooperativas é isento. Isto será melhor analisado a seguir.

Não foi sem sentido que a Lei nº 5.764/71 definiu o que se deva entender por ato cooperativo, em seu art.79, pois a isenção, como é óbvio, só pode ser entendida com relação aos atos que são específicos da cooperativa. Da mesma forma, quando a lei prevê isenção para os resultados obtidos nas atividades de transportes de passageiros, ou quando prevê alíquota reduzida para as atividades rurais, é óbvio que só prevê isenção sobre essas atividades, e não sobre o restante.

Conforme foi acentuado acima, a ... comercialização ou a industrialização, pelas cooperativas, de produtos adquiridos de não-associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir a capacidade ociosa de suas instalações industriais, compõem o lucro operacional e, no entanto, são tributáveis.

A mesma coisa se diga do fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais. Da mesma forma, a participação em sociedades não cooperativas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente. Logo, não é a circunstância de uma operação pertencer ao que geralmente se denomina de lucro operacional que fará com que não haja tributação, se todas essas operações são incluídas no lucro operacional e, no entanto, são tributáveis.



O conceito de lucro operacional é do tipo denominado pelos filósofos de "conceito relativo", pois o seu conteúdo só tem sentido enquanto relacionado com outro conceito. Em si mesmo o conceito de lucro operacional é vazio, para efeitos de tributação. Veja-se o que diz a legislação:

"Art.154 - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este regulamento.

Art.155 - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial."

Em outras palavras, o conceito de lucro operacional só é importante, em matéria de tributação, para o fim de as empresas apurarem o chamado lucro real, o que não acontece com as cooperativas, que, por princípio, não têm obrigação de proceder a essa apuração. O MAJUR/88, por exemplo, assim conceitua o lucro real:

"É a denominação da base de cálculo do imposto apurada segundo os registros contábeis e fiscais feitos sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais. A apuração do lucro real é feita na parte "A" do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), mediante adições ao lucro líquido do período-base e exclusões do mesmo e de compensações de prejuízos autorizado pela legislação do imposto de renda, de acordo com as determinações contidas na Instrução Normativa SRF nº 28, de 13 de junho de 1978."

Se as cooperativas nem sequer são obrigadas a escriturar o LALUR, por não terem obrigação de apurarem o lucro real não há que se falar, em relação a elas, em "lucro operacional" como elemento significativo para efeitos de isenção, a não ser, como no caso presente, em que a cooperativa esteja obrigada à apuração do lucro real por ter praticado operações que a sujeitem a tal apuração.

O conceito de lucro operacional tomou significado bastante amplo (Lei nº 6.404/76) como tudo aquilo que representa a atividade da empresa, quer se trate de atividade principal, quer de atividade acessória, conforme a definição do art.11 do Decreto-lei nº 1598/77. Contrapõe-se a lucro não-operacional. Conforme disse BULHÕES PEDREIRA (Imposto Sobre a Renda - PJ - vol.I, nº 185,1):

"Lucro operacional é o lucro normal ou ordinário, que em geral se renova ou reproduz em todos os exercícios porque a pessoa jurídica está organizada para exercer permanentemente a atividade que o cria.

Os resultados não operacionais são extraordinários ou esporádicos; decorem de negócios que não são usualmente praticados pela pessoa jurídica, ou de circunstâncias excepcionais - que não se repetem regularmente."

Se se quisesse, pois, buscar uma espécie de lucro para embasar a isenção de que gozam as cooperativas, dever-se-ia atentar para a noção de lucro da exploração. O Decreto-lei nº 1.598/77 criou tal conceito exatamente para efeitos de isenção do imposto de renda.

Não se deve perder de vista que na legislação anterior à Lei nº 6.404/76 o conceito de lucro operacional era menos elástico do que o conceito atual e nele não estavam contidos os resultados das aplicações financeiras. O Decreto-lei nº 1.598/77 tomou consciência disto e ressaltou que, para efeitos de aproveitamento dos incentivos fiscais, dever-se-ia excluir tudo quanto representasse ganho nas operações financeiras. O art. 19 deste diploma determinou, na sua redação original, o seguinte:

"Art. 19 - Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I - a parte das receitas financeiras (art.17) que exceder das despesas financeiras (art.17 par. único);

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias;

III - os resultados não operacionais."



Na prática, o conceito de "lucro da exploração" tual corresponde à noção de "lucro operacional" na legislação t. dicional, pois estes três itens só podem ser considerados como "peracionais" enquanto se entende como tal tudo aquilo que normalmente acontece em uma empresa todos os anos. O Decreto-lei nº 2.303/86 tentou se aproximar ainda mais do conceito originário de lucro operacional e deu nova redação ao item I do art.19, que agora tem a seguinte redação:

"I - a diferença positiva entre a soma das receitas financeiras com as variações monetáriasativas e a soma das despesas financeiras com as variações monetárias positivas".

O que se nota por trás de todas estas tentativas do legislador para chegar a um conceito puro de "lucro da exploração" é justamente a consciência de que a atividade econômica, que é o núcleo da atividade empresarial, nada tem a ver com a atividade financeira. Isto porque, conforme acentuara muito bem ADAM SMITH, o que a empresa visa é o lucro, enquanto o juro é o fruto do capital. Deste modo, quando se tenciona dar isenção para determinado tipo de atividade empresarial o que se visa é aliviar o empresário da carga tributária que recai sobre os resultados que obtem na perseguição de seus objetivos. Quando o DL nº 1598/77 criou a noção de "lucro da exploração", pois, teve o cuidado de expurgar do campo da isenção tudo aquilo que representasse mera especulação ou obtenção de ganho em outras operações que não as que constituem o objetivo da empresa.

Na realidade, a lei não se preocupou, no caso das cooperativas, em mencioná-las entre as empresas que estão sujeitas à apuração do lucro da exploração para o cálculo da isenção, nem, muito menos, cogitou sequer do conceito de lucro da operacional. A isenção das cooperativas está dentro de um capítulo do RIR/80 intitulado simplesmente ISENÇÕES. Importa, pois, estudar a questão de acordo com este contexto.

Uma das grandes lições que HENSEL nos deixou foi a de que cada tributo possui sua ciência própria e não se pode pretender interpretar uma lei de imposto de renda com conhecimentos

e conceitos do Direito em geral. Além do mais, os tratadistas repetem, à unanimidade, que não se pode prender à literalidade do texto ou, o que é pior, ao significado de uma só palavra, mas tor~~na~~ na-se necessário olhar para o contexto.

Uma leitura apressada do art.129 do RIR/80 tem levado os incautos a se apegarem à palavra "somente", que, conforme lembrado acima, nem sequer consta da lei, para, numa interpretação baseada unicamente na "palavra", se afastarem do verdadeiro "espírito" da lei, que faz lembrar o velho ensinamento bíblico: "A palavra mata, o espírito vivifica".

Vamos, pois, ao espírito da lei.

O art.3º da Lei nº 5.764/71 diz o seguinte:

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

O núcleo do conceito de cooperativa supõe a existência de dois outros conceitos que, na prática, sempre estão em contraposição: a atividade econômica e a ausência do objetivo de lucro. Seria quase um contrasenso, mas para que uma sociedade seja considerada "cooperativa" tem de reunir estes dois extremos. Desta sorte, se uma cooperativa pratica uma operação financeira e com isto objetiva o lucro está praticando uma operação não condizente com seus objetivos intrínsecos. Esta preocupação sempre esteve na mente do legislador. Inicialmente, a Lei nº 4.506/64 coartou o número de cooperativas e especificou quais estavam isentas do imposto. O Decreto-lei nº 59/66 teve o cuidado de estabelecer no seu art.18: "os resultados obtidos nas operações sociais das cooperativas não poderão ser, em hipótese alguma, considerados como renda tributável, qualquer que seja a sua destinação". A Lei nº 5.764/71 tentou aperfeiçoar ainda mais a legislação e deixou de lado a noção de "operações sociais" para criar o conceito de ato cooperativo, dispondo no seu art.79:

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

Acontece que a Seção III ao dispor sobre as "OPERAÇÕES DA COOPERATIVA" previu operações com não-associados, portanto fora do conceito de ato cooperativo e, por isso, o art.111 teve o cuidado de ressaltar que as operações mencionadas nos arts. 85, 86 e 88 sofreriam tributação. Não disse que somente estas operações seriam tributadas, pois estaria criando não uma hipótese de isenção, mas verdadeiro privilégio, maior ainda que uma imunidade constitucional. Quando o art.129 do RIR/80 introduziu a palavra "somente" é evidente que, implicitamente, quis dizer que, dentre as operações catalogadas na Seção III -- "DAS OPERAÇÕES DA COOPERATIVA" (arts.82 a 88 da Lei nº 5.764/71) somente as operações mencionadas nos arts. 85, 86 e 88 é que sofreriam tributação.

Isto é o óbvio ululante para quem lê o RIR/80, conhecendo o seu contexto, e não apenas um artigo isolado.

Note-se, mais uma vez, que o art.129 está num contexto enfeixado pela palavra "ISENÇÕES" e que, portanto, se alguém pretendesse entender que os resultados das operações financeiras praticadas pelas cooperativas estariam isentos do imposto só porque a lei menciona estas operações como fazendo parte do "lucro operacional", haveria de admitir o mesmo raciocínio para os outros casos de "isenções" (arts. 123 a 138 do RIR/80), o que seria um absurdo. Assim, as empresas contempladas no art.125 (MICROEMPESAS) sempre ofereceram à tributação os resultados obtidos nas operações financeiras. As pessoas jurídicas contempladas no art.126 (INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL) já foram objeto de um julgado desta Câmara, mais precisamente o Acórdão nº 103-5.087/83, no qual se disse que a imunidade tributária prevista neste dispositivo do RIR/80 não ampara os estabelecimentos de ensino privado cujas receitas representam e proporcionem ganhos financeiros.

A lei sempre previu a tributação das operações fi-



nanceiras praticadas por quaisquer pessoas jurídicas. Assim, o art.1º do Decreto-lei nº 2.027, de 09/06/83 determinava:

"Art.1º - Os rendimentos referidos no art.3º do Decreto-lei nº 1.494, de 07 de dezembro de 1976, auferidos por pessoas físicas ou jurídicas não financeiras, ficam sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte como antecipação do devido na declaração de rendimentos, à alíquota de 4% (quatro por cento)."

A Lei nº 7.450, de 23/12/85, acabou com a tributação na fonte como antecipação da tributação na declaração de rendimentos, no seguinte sentido:

"Art.34 - Considera-se como tributação exclusiva o imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos por quaisquer pessoas jurídicas e condomínios, inclusive fundos."

Mais expressivo, ainda, foi o art.2º do Decreto-lei nº 2.394/87, ao estabelecer o seguinte procedimento:

"Art. 2º - A partir de 1º de janeiro de 1988, o imposto de renda retido na fonte de que trata este decreto-lei, bem como toda e qualquer incidência sobre rendimentos e ganhos de capital produzidos por títulos, obrigações e aplicações financeiras de renda fixa será considerada:

- I - antecipação do devido na declaração, quando o beneficiário for pessoa jurídica tributada com base no lucro real;
- II - antecipação do devido na declaração, quando o beneficiário for pessoa física, podendo o contribuinte optar pela tributação exclusiva na fonte;
- III - devido exclusivamente na fonte, nos demais casos, inclusive quando o beneficiário for pessoa jurídica isenta ou fundo de condomínio."

Por conseguinte, a legislação sempre exigiu tributo das empresas isentas em relação aos ganhos obtidos nas operações financeiras e não há motivo para se excluir desse contexto as coopera-



perativas.

A tradição deste Conselho sempre foi a de encarar como isentos apenas os atos cooperativos. Interessante notar que o Acórdão nº 101-74.534/83 fixou em sua ementa que os resultados apurados na alienação de imóveis constantes do ativo permanente de cooperativa são passíveis de tributação. É de se notar que a Câmara não disse que seriam tributáveis porque se trata de receitas não-operacionais, mas sim porque não se identificam com o "ato cooperativo".

O que faz um rendimento ser tributável ou não, na realidade, é o fato de se revestir do caráter de ato cooperativo, na forma do art. 79 da Lei nº 5.764/71.

V - O CRITÉRIO UTILIZADO PELA RECORRENTE

Disse a empresa que registrou, em separado, o que havia recebido dos associados e dos não associados. Como havia sido retido imposto de renda na fonte sobre os ganhos auferidos com as aplicações financeiras, embora achando que imposto algum deveriam ser cobrado das cooperativas ofereceu à tributação a percentagem dos ganhos com as aplicações financeiras relativas às percentagens de negócios realizados com não-associados. Deste modo, estabeleceu proporcionalidade entre a percentagem de negócios realizados com associados e com não-associados. Por outro lado, considerando que já havia sido descontado o imposto de fonte, fez a devida compensação com o imposto de renda devido, pelo que lhe restou a receber valor equivalente a 261,44 OTN.

A recorrente demonstrou, como se vê, grande insegurança. Se acreditava não caber imposto, sequer na fonte, por que ofereceu à tributação e não compensou, simplesmente, todo o tributo que tinha sido cobrado na fonte?

A empresa criou, sem qualquer base legal, um procedimento especial: ofereceu à tributação apenas uma parte proporcional aos ganhos obtidos com não associados.

Acórdão nº 103-08.989

Num primeiro momento esta posição poderá, até, parecer lógica: se obteve receitas tributáveis e receitas não tributáveis, somente os ganhos correspondentes às receitas tributáveis seriam oferecidos à tributação. O sistema faria, pois, com que as cooperativas fossem dotadas de um misto de isenção, obrigação de declaração de rendimentos pelo lucro real e tributação com base em lucro arbitrado no tocante a ganhos obtidos nas operações financeiras.

Por se tratar de pensamento "quântico", o raciocínio da recorrente peca por dois motivos principais:

a) porque a lei não permite essa espécie de quantificação da matéria tributável. Além do mais, essa quantificação poderia, até, vir em prejuízo para a cooperativa, pois não tendo ela escriturado quais as quantias recebidas de não associados foram empregadas nas operações financeiras e quais os valores recebidos dos associados foram empregadas no open ou no over, se tivesse empregado somente as quantias obtidas com associados estaria pagando imposto indevidamente. Por outro lado, quem garante que os ganhos obtidos no open e no over não foram somente em razão do emprego de importâncias obtidas dos não associados? Neste caso, a sua proporcionalidade estaria lesando o fisco.

Se, pelo menos, a recorrente tivesse escriturado as operações financeiras de sorte a se poder dizer que foi empregado com dinheiro de terceiros e com dinheiro dos associados ainda teria certa lógica pretender a sociedade a isenção para os ganhos obtidos mediante emprego de importâncias pertencentes aos sócios. Acontece que a apropriação foi completamente aleatória, sem base alguma em lei e sem evidências de ter empregado dinheiro proveniente de operações com sócios e com não sócios.

Todo o raciocínio "quântico" peca, em sua base, por não se ajustar à lei. Na realidade, a se ter como boa a tese da recorrente, na hipótese de uma cooperativa não apresentar resultados obtidos com não associados nada pagaria a título de imposto de renda, pois teria aplicado, apenas, dinheiro de associa



Acórdão nº 103-08.989

dos. Volta-se, portanto, à pergunta inicial: o que ampara tal pretensão?

VI - A JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO

A recorrente aproveitou-se de julgado da 2a. Câmara deste Conselho para solicitar, mesmo após a matéria já ter sido posta em julgamento, a inclusão, nos autos, desse julgado. Determina o art.18, § 1º, do Regimento Interno do 1º Conselho de Contribuintes:

"§ 1º - Será facultado ao recorrente, enquanto o processo estiver com o Relator, mediante requerimento ao Presidente da Câmara, apresentar esclarecimentos ou documentos."

Por conseguinte, não teria o sujeito passivo direito a essa inclusão. Ainda mais porque, precipitadamente, depois que um Conselheiro pediu vista, na sessão de julgamento, a cooperativa destituiu seu antigo procurador e nomeou um outro, que se aproveitou da ocasião para solicitar a inclusão no presente processo de julgado daquela Câmara, que acabava de ser realizado.

Para que não haja a menor sombra de dúvida a respeito da mais ampla defesa do contribuinte e, por outro lado, nada impedindo que o Relator se reporte a julgado de outra Câmara, entendo se deva voltar os olhos para o Acórdão nº 102-23.510, de 23.11.88, assim ementado:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - COOPERATIVAS - ISENÇÃO - Os rendimentos decorrentes de operações financeiras obtidos por sociedades cooperativas isentas do imposto de renda em razão de aplicações de suas disponibilidades não desvirtuam a natureza da sua atividade-fim, principalmente quando ficar demonstrado que os valores aplicados representavam reserva de numerário e a atividade específica da cooperativa em nenhum momento foi prejudicada em função da prática de tais atos."

É salutar que vez por outra os contribuintes provoquem a meditação do Conselho de Contribuintes, pois, é bem pos-

possível que determinada jurisprudência venha a ser modificada. De minha parte, penso não . . . caber a revisão de tal matéria, sobretudo porque, baseando-me no princípio da maioria, percebo que as várias Câmaras têm se oposto a acompanhar essa opinião que, por enquanto, continua isolada. Cito, a título de exemplo:

6.1 - Jurisprudência da 1a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes

6.1.1 - Acaba de sair publicado no Diário Oficial da União o Acórdão nº 101-78.060, de 24/10/88, assim ementado:

"IRPJ - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE COOPERATIVAS. - 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."

O Relator foi o Conselheiro CRISTOVÃO ANCHIETA DE PAIVA, que, inclusive abordou o tema sob o aspecto da "atividade meio". Disse ele:

"As cooperativas não são sociedades que se encontram fora do campo de incidência do imposto de renda. Como pessoa jurídica que são, elas estão submetidas ao regime que disciplina a tributação dessas pessoas. Dentro deste regime, o que há de específico para esse tipo societário é a distinção criada quanto à imposição, ou não, dos resultados decorrentes dos atos que pratica, conforme sejam eles "atos cooperativos" ou "atos não cooperativos".

Cooperativos, na definição do artigo 79 Lei nº 5.764/71, são os atos:

"praticados entre as cooperativas e seus sociados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, a consecução dos objetivos sociais."

Dessa definição legal decorre de modo claro que cooperativos são os atos-fins, ou os negócios internos que buscam imediatamente a consecução dos fins societários. O resulta



Acórdão nº 103-08.989

prática de tais atos, estes sim, estão fora do campo de incidência do imposto.

Os demais atos, denominados não cooperativos, porque praticados entre cooperativas e não associados, não visam, por si mesmo, a imediata realização do fim social. Em relação a este, podem, no máximo, representar uma atividade-meio que sirva "ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos".

Mas, há de se reconhecer que a sociedade cooperativa, inserida num mercado capitalista, quando pratica um ato não cooperativo, atua, como qualquer outra sociedade capitalista, buscando lucro. Daí, o conjunto dos resultados positivos desse tipo de atos estar, como os das demais pessoas jurídicas, inseridas no campo de incidência. É exatamente essa a perspectiva que se obtém a partir dos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, cujos resultados positivos constituem renda tributável, segundo o enunciado do artigo 111 do mesmo diploma legal.

O caráter de atividade-meio em relação ao objetivo social existente nas aplicações financeiras é reconhecido pela própria recorrente. E nem poderia deixar de ser, já que, não se tratando de negócio interno, não se trata de ato cooperativo. Ao contrário, extrapolando as lindes desse tipo de ato, a sociedade cooperativa, ao promover aplicações financeiras, procura, além da fuga à voregem inflacionária, a obtenção do lucro inerente a esse tipo de aplicação, como o faz qualquer empresa capitalista.

Diante de tudo isso, entendo correta a lição do Parecer Normativo nº 4/86, com quem conclui: "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".

6.1.2 - Acórdão nº 101-74.111, de 09/02/1983

"IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - A sociedade que pratique, em caráter habitual, atos não-cooperativos descaracteriza-se como tal, sujeitando-se os seus resultados às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais."



6.1.3 - Acórdão nº 101-73.701, de 19/10/82

"IRPJ - SOCIEDADE COOPERATIVA - A Lei nº 5.764/71 não outorgou isenção subjetiva às cooperativas, retirou apenas do campo da incidência tributária os eventuais resultados decorrentes da prática de "atos cooperativos". Qualquer, segundo a legislação do IRPJ, integre a base de cálculo, desde que não tenha origem no ato cooperativo, sofrerá a imposição fiscal."

6.1.4 - Acórdão nº 101-73.340, de 13/05/82

"IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS
Somente estão excluídas do campo da incidência do imposto de renda os resultados decorrentes das transações realizadas entre as sociedades, que são chamados "atos cooperativos", ficando sujeitas à tributação à alíquota normal, os resultados derivados de operações com não associados."

6.1.5 - Acórdão nº 101-75.025, de 14/02/84

"SOCIEDADES COOPERATIVAS
A sociedade que pratique, em caráter habitual, atos não cooperativos, descaracteriza-se como tal. Tolerável a prática de atos não cooperativos legalmente permitidos que servirem de pleno preenchimento dos objetivos sociais, porém a sociedade que assim proceder, deverá possuir contabilidade separada das receitas, custos e despesas da atividade cooperativa, capaz de comprovar o resultado que ficará fora do campo de incidência do Imposto de Renda."

6.1.6 - Acórdão nº 101-75.167, de 24/04/84

"SOCIEDADES COOPERATIVAS - A não incidência tributária da Lei nº 5.764/71 (Lei das Cooperativas) alcança tão somente os resultados dos atos cooperativos, não contemplando outros resultados ou parcelas que lhes venham a ser adicionadas."

OBS.: No mesmo sentido são os Acórdãos números 101-74.884 e 101-74.885.

6.1.7 - Acórdão nº 101-72.410, de 24/06/81

Acórdão nº 103-08.989

"IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - O resultado positivo de operações que se praticam com a intermediação de terceiros, afora o daquelas às quais a lei se refere como atos não cooperativos legalmente permitidos, é passível de tributação normal pelo imposto de renda.

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA - Os juros e as correções monetárias são ganhos de capital por aplicações no mercado financeiro, operação que se alheia do objeto social das cooperativas."

6.2 - Jurisprudência da 3ª Câmara do 1º C.C.

6.2.1 - Acórdão nº 103-07.872, de 16/03/87

"SOCIEDADES COOPERATIVAS - RESULTADOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. - O resultado de aplicações financeiras em qualquer de suas modalidades, efetuadas por sociedades cooperativas está fora do campo da não-incidência de que gozam tais sociedades."

6.2.2 - Acórdão nº 103-07.879, de 17/03/87

"SOCIEDADES COOPERATIVAS - VARIAÇÕES MONETÁRIAS - O valor das variações monetárias auferidas por sociedades cooperativas está fora do campo da não-incidência de que gozam tais sociedades."

6.2.3 - Acórdão nº 103-08.011, de 11/08/87

"IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - RESULTADOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. - O resultado de aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades efetuadas por sociedades cooperativas está fora do campo da não-incidência de que gozam tais sociedades."

6.2.4 - Acórdão nº 103-07.776, de 27/01/87

"IRPJ - COOPERATIVAS - ATOS COOPERATIVOS - ISENÇÃO - APLICAÇÕES FINANCEIRAS. - A isenção concedida pela Lei nº 5.764/71 não tem o caráter subjetivo, abrangendo, nas cooperativas, tão somente os "atos cooperativos", não se estendendo portanto às receitas financeiras, ainda que o



auferimento dessas possa indicar atos de boa gestão."

6.2.5. - Acórdão nº 103-08.132, de 10/11/87

"IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - RENDIMENTOS DE ATOS NÃO COOPERATIVOS. - O resultado de atos não cooperativos, tais como de aplicações financeiras, não se inclui entre aqueles amparados pela não incidência."

6.3 - Jurisprudência da 5ª Câmara do 1º C.C.

6.3.1 - Acórdão nº 105-2.411, de 19/10/87

"SOCIEDADES COOPERATIVAS - Rendimentos das aplicações financeiras. O resultado das aplicações financeiras efetuadas por sociedades cooperativas não está abrangido pela não-incidência de que gozam os ganhos derivados dos atos cooperativos de que trata o art.79 da Lei nº 5764/71."

6.3.2 - No mesmo sentido foi o Acórdão número 105-2.930, de 08/11/88.

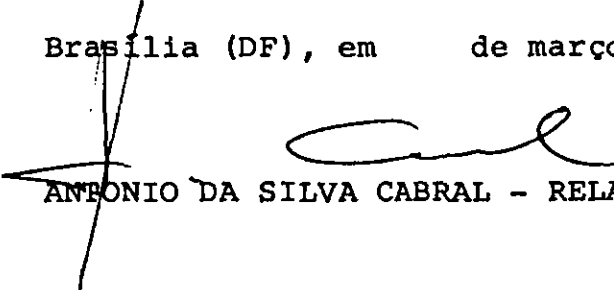
7 - CONCLUSÃO

As cooperativas têm os resultados obtidos em seus atos cooperativos dentro do campo da não-incidência porque é imprescindível que não objetivem o lucro, conf. determina a lei. Por via de consequência, não há que se falar em obtenção de disponibilidade jurídica ou econômica de renda, na forma do art.43 do C.T.N., mas apenas no tocante aos resultados obtidos em razão da prática desses atos cooperativos.

Se a cooperativa, no entanto, entra no campo específico da especulação financeira está desviando seu objetivo, ainda que por motivos justos, entre os quais a circunstância de não poder deixar estacionado o dinheiro do caixa porque a inflação haveria de corroer o valor aquisitivo da moeda.

Assim sendo, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília (DF), em de março de 1989.



ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR

RECONSIDERAÇÃO DE VOTO

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO,

Conforme é do conhecimento, no início da tomada de votação no presente caso, chegando minha vez de votar, fundamentamente, em termos verbais, procurei justificar porque dava provimento ao recurso da contribuinte, no que concerne à não incidência ou isenção de tributação pelo imposto de renda sobre receitas financeiras que a cooperativa contribuinte auferira, colocando essas receitas dentro de um conceito abrangente do "ato cooperativo".

Antes porém que terminasse a fase de votação, em cujo interregno houve vários pedidos de vista, com ponderações diversas, todas no sentido de se negar provimento ao recurso da contribuinte, tive tempo para meditar sobre aquela posição minha inicial, à luz de outros argumentos e disposições legais, com o que, antes do pronunciamento do último voto, pedi a palavra ao Sr. Presidente, pela ordem, para justificar possível reconsideração de voto, nos termos em que o Regimento Interno permite.

Passo a justificar minha mudança de posição.

Repensando o assunto, e relendo a legislação de regência, pude constar o seguinte:

1º) A lei define o que é "ato cooperativo", que, em última análise, é o contemplado pela legislação de forma diferenciada e beneficiada.

2º) Dentro dessa definição ou na extensão e profundidade da mesma, realmente não há previsão para se encaixar as receitas financeiras, justo por provirem de uma relação entre a cooperativa ou o cooperado e terceiros, alheios, ainda que na busca da realização última de seus objetivos sociais.

3º) Tratando-se de legislação que concede benef



Acórdão nº 103-08.989

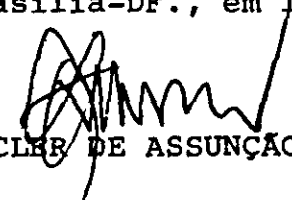
de redução do tributo, isenção, ou não incidência, há norma expressa do C.T.N., art. 111, sobre como deve ser a sua interpretação, no referido dispositivo, qualificada como sendo de "interpretação literal". Ainda que se faça críticas doutrinárias e científicas a esse tipo de norma, o fato é que ela existe, tem razão de ser, e alberga alguma espécie de conteúdo. Sobre a imunidade do livro, p.ex., interpretando-a, o STF, teve a oportunidade de considerar como compreensivo no conceito de livro, revistas técnicas, ainda que, materialmente, livros não fossem. É registro vivo de que, apesar de literal, há interpretação. Há conceitos que compreendem ou podem compreender outros conceitos (espécies) menores.

4º) Porém, em contrapartida, também não há negar que falando em interpretação literal, no mínimo, o C.T.N. afasta a chamada interpretação extensiva, abrangente.

Dentro desse reposicionamento, é que, ao final, terminei por concluir que, efetivamente, à luz do conceito legal de ato cooperativo de um lado, e o disposto no C.T.N. de outro, não podia continuar sustentando que receitas de aplicações financeiras, das cooperativas, pudessem ser consideradas com receitas normais de atos cooperativos.

Esses os motivos e fundamentos pelos quais revisei minha posição inicial, para negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 16 de março de 1989



DICLEIR DE ASSUNÇÃO

CONSELHEIRO