



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 13982.000426/2006-01  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-002.366 – 1ª Turma  
**Sessão de** 12 de julho de 2016  
**Matéria** IRPJ-CSLL  
**Recorrentes** COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA e FAZENDA NACIONAL  
COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA e FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004**

NÃO CONHECIMENTO. DECISÃO QUE ADOTOU ENTENDIMENTO DE SÚMULA APROVADA DEPOIS DE INTERPOSTO O RECURSO ESPECIAL. Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, conforme o § 3º do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

NÃO CONHECIMENTO. DECISÃO QUE ADOTOU ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SISTEMÁTICA DE RECURSOS REPETITIVOS. ARGUMENTO NÃO ACOLHIDO. RI/CARF. Não deve ser conhecido recurso especial que adote como paradigmas decisões do CARF que tenham sido contrárias ao que foi decidido definitivamente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), na sistemática de Recursos Repetitivos. Inteligência do art. 67, § 12, inciso II, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Recursos Especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional Não Conhecidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer os Recursos Especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*  
**MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO**  
Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAÚJO (Suplente convocado em substituição à conselheira Maria Teresa Martinez Lopez), ANDRÉ MENDES DE MOURA, ADRIANA GOMES REGO, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (Presidente em exercício), LUIS FLAVIO NETO e NATHALIA CORREIA POMPEU. Ausente, justificadamente, o conselheiro CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida:

*COOPERATIVA REGIONAL ALFA, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC, que, por unanimidade de votos, JULGOU procedentes os lançamentos efetuados.*

*De acordo com a autoridade administrativa, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual a fiscalização constatou exclusão indevida, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de ato cooperativo e resultados de operações financeiras, além da falta de recolhimento sobre a base estimada, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 569/579.*

*Dessa forma, foram lavrados os Autos de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 05/09), no valor de R\$ 13.611.085,98, e Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 20/24), no valor de R\$ 2.972.021,16, formalizando crédito tributário no montante de R\$ 16.583.107,14, já incluídos os juros de mora calculados até 29.09.2006 e as multas proporcional e isolada.*

*Cientificada dos lançamentos em 18.10.2006, fls. 581, a Contribuinte apresentou, em 13.11.2006, tempestivamente, suas impugnações em separado para cada lançamento, às fls. 582/595 (CSLL) e fls. 684/699 (IRPJ), juntando, ainda, respectivamente, os documentos de fls. 596/683 e 700 /783, alegando em síntese que:*

*(i) Inicialmente, destaca que, não obstante tenha apresentado impugnações em separado para cada lançamento, eventual desconstituição do lançamento efetuado a título de IRPJ sobre as receitas de aplicações financeiras terá reflexo sobre as exigências fiscais de CSLL no que tange a esta infração.*

*(ii) Prossegue afirmando que a exigência cumulativa de multa de ofício de 75% e multa isolada ofende o princípio da proporcionalidade e tipifica o bis in idem. Corroborando seu entendimento, transcreve jurisprudência administrativa.*

(iii) Alega que os débitos, tanto da CSLL quanto do IRPJ, com fatos geradores ocorridos até setembro de 2001, foram atingidos pela decadência do direito da Fazenda Pública em constituir-los.

(iv) No mérito, apesar de reconhecer a validade dos atos normativos colacionados pela fiscalização, os interpreta semanticamente, para, então, rejeitá-los, de forma que, a seu ver, apenas as operações com aptidão para gerar "lucro" poderiam sujeitar-se à CSLL, e estas são, tão somente, as realizadas com não associados, pois os resultados gerados nas operações com associados ("atos cooperativos") não geram "lucros", mas apenas "sobras".

(v) E caso existam "sobras", realizar-se-ão na pessoa do associado, destinatário das receitas obtidas e responsável pelas despesas incorridas pela sociedade cooperativa que, por sua vez, é pressuposto indispensável da incidência da CSLL e do IRPJ.

(vi) Quanto à isenção da CSLL advinda com a edição da Lei nº 10.865/2004, cujo art. 39 a prevê e cujo art. 45 estabelece vigência a partir de janeiro de 2005, sustenta a contribuinte que tal concessão não tem o caráter de contestar a exigência em relação a fatos geradores ocorridos antes desta data — quanto à CSLL já não incidia sobre as "sobras", visto que lei ordinária não poderia, no seu entender, conceder isenção em terreno já ocupado pela não incidência.

(vii) Ressalta, ainda, que houve erro material no lançamento da CSLL, uma vez que o auditor-fiscal não considerou, como crédito em seu favor, valor retido no ano-calendário 2004, no montante de R\$ 22.957,76, e também no IRPJ, no montante de R\$ 636.473,66, conforme faz prova a sua DIPJ acostada aos autos. E, finalmente, requer a desconstituição do lançamento.

(viii) Especificamente em relação ao lançamento do IRPJ, esclarece que apenas diverge da fiscalização quanto à definição legal de renda, já que mera receita não lhe é equivalente, por não representar acréscimo patrimonial.

(ix) Ressalta que considerou tributável, a teor da própria legislação tributária, seu resultado financeiro líquido, ou seja, a totalidade das receitas financeiras subtraídas da totalidade das despesas financeiras incorridas no período de apuração.

(x) Isto porque entende que não há qualquer razoabilidade em se considerar tributável a totalidade das receitas financeiras, ao fundamento de que não são atos cooperativos porque alcançados junto ao mercado financeiro, mas que as despesas financeiras são atos cooperativos, ainda que incorridas junto ao mesmo mercado financeiro.

(xi) Afirma que, embora intimada, deixou de apresentar comprovação de despesas financeiras relacionadas diretamente com as mesmas receitas financeiras, pois ninguém paga ao banco para fazer uma aplicação, o aplicador recebe o valor líquido de sua aplicação.

(xii) Aduz que, na prática, ocorrem simultaneamente múltiplas operações ativas e passivas, em que a contribuinte figura ora como aplicadora, ora como tomadora de recursos financeiros.

*Dessa forma, não faz sentido tributar a totalidade dos rendimentos como atos não cooperativos, ao passo que despesas de mesma natureza não lhes possam ser opostas, por serem, segundo o entendimento expresso na autuação, atos cooperativos.*

*(xiii) Afirma que o lançamento não merece prosperar, pois tributa a cooperativa de forma mais onerosa do que qualquer outra empresa. Ao não reconhecer o direito à dedução de despesas financeiras, o Fisco tributa, como se lucro fosse, o valor inteiro da própria receita, como se esta fosse decorrente da prática de atos não cooperativos e a despesa fosse imputada às operações praticadas com os associados e, assim, fossem atos cooperativos.*

*(xiv) Ressalta que, como bem reconheceram os auditores-fiscais, o ato não cooperativo seria o resultado das aplicações financeiras, e não somente as receitas desta natureza, e diverge da interpretação fiscal segundo a qual somente seriam dedutíveis do montante das receitas financeiras as despesas diretamente necessárias à sua obtenção.*

*(xv) Conclui que, se não for permitido à contribuinte deduzir das receitas financeiras as despesas incorridas em outras operações que não àquelas relativas à própria aplicação, a base de cálculo do IRPJ, seria não o resultado, mas a própria receita.*

*(xvi) Reconhece que essa questão é controvertida mesmo no Primeiro Conselho de Contribuintes. Afirma que a legislação tributária não estabelece procedimento a ser seguido pela cooperativa para apuração do efetivo resultado líquido da operação financeira, e que existem diversas correntes.*

*À vista da Impugnação, a 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis - SC, por unanimidade de votos, julgou procedentes os lançamentos efetuados.*

*Inicialmente, após transcrever trecho do Termo de Verificação Fiscal, os julgadores ressaltaram que não existe controvérsia quanto ao fato de que o resultado das operações financeiras se sujeita à tributação do IRPJ, restando a interpretação do que seja “resultado”. Dessa forma, observaram o disposto no Manual de Perguntas e Respostas, a respeito do IRPJ obtido, no site da Receita Federal.*

*Destacaram que, ante a falta de comprovação da ocorrência de despesas diretamente associadas às operações de aplicação de recursos no mercado financeiro, assumidamente atos não cooperativos, seu “resultado” pode ser igual às suas “receitas”, sem que isso signifique qualquer irregularidade ou ilegalidade.*

*Rejeitaram, ainda, a alegação da contribuinte de que parte do crédito estaria atingida pela decadência, pois tendo a empresa optado pelo regime de apuração com base no lucro real anual, o fato gerador não ocorre mensalmente, mas apenas no último dia calendário de cada ano.*

*Em relação à exigência consubstanciada a título de CSLL, consignaram que, além do preceptivo constitucional que impõe à toda a sociedade brasileira o financiamento da seguridade*

*social, vigia e vige disposição expressa em IN/SRF, que esclarece, sem margem a qualquer dúvida, a legalidade da incidência da CSLL sobre os resultados de atos cooperativos e não cooperativos, até 31.12.2004, como se pode aferir a partir da Solução de Consulta SRRF/4ª RF/DISIT nº 39, de 16 de setembro de 2002, a qual transcreveu.*

*Observaram que a IN/SRF nº 198/88 foi revogada, sem interrupção de sua força normativa, a partir de 01.01.2004, pelo art. 121 da IN/SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispôs de forma idêntica sobre a matéria. Destacaram que a jurisprudência administrativa colacionada pela contribuinte apenas tem aplicação obrigatória entre as partes integrantes dos respectivos litígios, posto que não se trata de enunciados constantes em súmulas vinculantes.*

*Quanto à discussão apresentada pela contribuinte do que seriam “lucros” e “sobras”, esclareceram que sobras líquidas são o próprio lucro líquido apurado em balanço, como se verifica no já referido Manual de Perguntas e Respostas da SRF.*

*Sendo assim, entenderam que não há que se falar em não incidência da CSLL sobre os resultados da sociedade cooperativa, qualquer que seja a denominação adotada, sejam esses resultados decorrentes de atos cooperativos ou não.*

*Lebraram, ainda, que somente se pode conceder isenção, exclusão ou outra forma de não tributação mediante autorização legal expressa, nos termos do art. 111 do CTN.*

*Ressaltaram, que não compete ao julgador administrativo fazer análise de ilegalidade/inconstitucionalidade de norma inserida legitimamente no ordenamento jurídico pátrio, competência esta exclusiva do Poder Judiciário, nos termos da Súmula nº 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes e Parecer Normativo CST nº 329/70.*

*Quanto às alegações de erro material nos lançamentos, destacaram que a simples apresentação de cópias de declarações não é suficiente para provar o direito alegado em face de possível erro de fato, à vista das disposições constantes nos arts. 942 e 943 do RIR/99. Dessa forma, deixaram de apreciar tal argumento.*

*Especificamente quanto à alegação da contribuinte de que teria decaído o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, esclareceram que tal contribuição se sujeita ao prazo decenal, previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, motivo pelo qual rejeitaram tal argumento.*

*Quanto à alegada concomitância das multas exigida de ofício e isoladamente, salientaram que tal exigência decorre de previsão expressa de Lei, art. 44 da Lei nº 9.430/96, não havendo, portanto, qualquer irregularidade na autuação, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes.*

*Pelas razões acima expostas é que a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis - SC, por unanimidade de votos, julgou procedentes os lançamentos efetuados.*

*Intimada da decisão de primeira instância em 13.03.2007, às fls. 817, a contribuinte recorreu a este E. Conselho de Contribuintes, tempestivamente, em 05.04.2007, às fls. 818/842, alegando em síntese o que se segue:*

*Inicialmente, ressalta que foram lavrados dois autos de infração, um relativo ao IRPJ, calculado sobre receitas de aplicações financeiras, e outro relativo à CSLL, calculado sobre os resultados de atos cooperativos, sendo, em ambas as autuações, exigida também a multa isolada decorrente da ausência de antecipações mensais e multa de ofício.*

*Transcreve jurisprudência administrativa, objetivando demonstrar que, embora as receitas financeiras estejam no campo da incidência do IRPJ, por não se compreenderem no conceito de ato cooperativo previsto no art. 79 da Lei nº 5.764/71, é necessário que sejam compensadas com as despesas financeiras decorrentes dos empréstimos bancários contraídos pela cooperativa, sem o que estar-se-á tributando não a renda, como autoriza a legislação, mas a própria receita, que não é, por si só, sinônimo de renda.*

*A contribuinte não contesta a afirmação lançada, tanto no auto de infração, quanto na decisão de primeira instância, no sentido de que a Constituição Federal estabelece, em seu art. 195, o financiamento da seguridade social por toda sociedade, com exceção apenas das entidades benfeitoras de assistência social. Prossegue afirmando que também é fato indiscutível que todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária são contribuintes da CSLL nos termos da Lei nº 7.689/88, situação em que a impugnante é individualmente contribuinte do tributo sob exame, sempre que realizar o seu respectivo fato gerador.*

*Ressalta, entretanto, que somente pode ser compelida a pagar tributos se houver lei que o estabeleça, e nos exatos termos nela previstos. Nesse sentido, observa que, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689/88, a base de cálculo da CSLL “é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.”*

*Em outras palavras, entende que, ressalvados os ajustes pertinentes à CSLL e ao IRPJ, a base de cálculo da contribuição é o lucro obtido pela pessoa jurídica, pressuposto de ambos os tributos. Ou seja, sem que exista lucro, não há espaço para falar em IR ou CSLL.*

*Salienta que, em se tratando de sociedades cooperativas, as únicas operações com aptidão para gerar “lucro” são aquelas de seu objeto social praticadas com não associados. Os resultados das operações praticadas com associados denominam-se “sobras”, não representando lucro. Dessa forma, afirma que, ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, a discussão sobre “lucros” e “sobras” não é meramente semântica.*

*Esclarece que é essência da própria sociedade que ela não realize qualquer ganho em decorrência de ato cooperativo. O lucro realizar-se-á sempre em nome das pessoas associadas, que*

*são os legais destinatários das receitas obtidas, como também os responsáveis pelas despesas incorridas pela sociedade.*

*Observa que é exatamente por isso que o art. 79 da Lei nº 5.764/71 estabelece que “o ato cooperativo não implica operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”*

*Em relação à isenção concedida pelo art. 39 da Lei nº 10.865/2004, aduz que qualquer que tenha sido o motivo que inspirou o legislador a produzi-la, o importante é destacar que a CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88, somente incide sobre o lucro apurado pela pessoa jurídica, conceito com o qual não se confundem as denominadas “sobras” apuradas por sociedades cooperativas.*

*Entende que a aplicação da multa isolada juntamente com a multa de ofício é abusiva, além de violar o princípio da proporcionalidade que deve informar os atos da Administração Pública em geral, especialmente as sanções tributárias, evitando penalizar duplamente a contribuinte pela mesma falta.*

*Destaca que as exigências com fatos geradores ocorridos até 31 de setembro de 2001, foram atingidas pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que a contribuinte tomou ciência dos autos de infração somente em 18 de outubro de 2006.*

*Afirma que os autos de infração possuem erros materiais, uma vez que a fiscalização não considerou os valores retidos na fonte. Aduz que os arts. 942 e 943 do RIR/99, invocados pela decisão recorrida para justificar a não apreciação do pedido de correção dos erros materiais, não se prestam para este fim, posto que, como se verifica pela simples leitura dos mencionados dispositivos, nenhum deles determina, mesmo que implicitamente, a providência reclamada pelos julgadores a quo.*

*Finalmente, requer seja acolhido e provido o recurso voluntário apresentado, cancelando-se os autos de infração lavrados.*

A Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu o Acórdão nº 101-97.104, de 4 de fevereiro de 2009, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente:

**ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

**Ano-calendário: 2001 e 2003**

**Ementa: CONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE DE NORMAS INSERIDAS LEGALMENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO - Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.**

**IRPJ /CSLL — SOCIEDADES COOPERATIVAS — RESULTADO DE APLICAÇÃO FINANCEIRA - ATO NÃO-COOPERATIVO — Os resultados positivos obtidos nas aplicações financeiras não resultam de atos cooperativos, sujeitando-se, portanto, à incidência tributária.**

*CSLL — SOCIEDADES COOPERATIVAS — BASE DE CÁLCULO — As sobras obtidas pelas Sociedades Cooperativas com seus associados não se configuram como lucro, não subsumindo, portanto, a incidência da contribuição social. Exegese do art. 3º da Lei nº 5.764/71 e arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689/88.*

*IRPJ — MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO — CONCOMITÂNCIA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração, e de ofício, pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.*

*Recurso Voluntário Procedente em Parte.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 1) Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência. 2) Por unanimidade de votos, afastar a exigência da CSLL sobre os resultados de atos cooperados. 3) Por maioria de votos, afastar a exigência da multa de ofício isolada concomitante com a multa de ofício proporcional. 4) Por unanimidade de votos, manter as demais exigências, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.*

Inconformada, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

- a) que o voto condutor do aresto, no que respeita à exigência da multa decorrente do descumprimento do regime de estimativa, não foi acompanhado pela unanimidade da Câmara *a quo*;
- b) que o acórdão contraria o disposto no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996;
- c) há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração;
- d) que as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes;
- e) que a multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte; já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa;
- f) que, por outro lado, a multa isolada e a multa de ofício não estão incidindo sobre a mesma base de cálculo;
- g) que a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo Recorrido, que, no caso, tendo em vista a sua opção pelo regime de estimativa, é apurado ao final do ano calendário, com base no resultado final auferido pelo contribuinte; já as estimativas, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada dos Conselhos de Contribuintes, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano;

- h) que, em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo;
- i) que, na verdade, a Câmara *a quo* criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo;
- j) que não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, § 1º, inc. IV, da Lei 9.430/96, atendendo “a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”; e
- k) que, no presente caso, restou plenamente configurado o desrespeito do Recorrido à Lei 9.430/96, devendo, portanto, ser mantido o lançamento da multa isolada.

O recurso foi admitido pelo presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões, afirmando, em síntese, que o recurso especial ofertado não merece ser acolhido, destoando que está do firme entendimento que se encontra consolidado tanto em sede de doutrina como em jurisprudência, inclusive aquela que se construiu junto a essa própria Câmara Superior, onde o tema é pacífico em sentido contrário àquele adotado pelo recurso ofertado.

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

- a) que a decisão recorrida — ao desconsiderar das receitas obtidas em operações de aplicações financeiras as despesas de mesma natureza, como empréstimos bancários, pagamento de tributos, etc. — não se houve com o necessário acerto, divergindo que está, inclusive, de outras decisões proferidas por esse E. Conselho, sobre o mesmo assunto;
- b) que a Recorrente obteve receitas de aplicações em instituições financeiras e também incorreu em despesas junto às mesmas instituições financeiras, sendo, estas, por exemplo, aquelas relacionadas a despesas bancárias, encargos financeiros sobre financiamentos, impostos, como o IOF, etc.;
- c) que, considerando que, para que se chegue ou não ao resultado lucro, é necessário, como regra básica de contabilidade, que se realize o confronto entre receitas e despesas não apenas de algumas, mas de toda a movimentação de operações que se realizou em um determinado período, é por demais evidente que, no caso, não podem ser, as despesas acima, simplesmente excluídas desta movimentação, mesmo que não tenham, elas, exatamente a mesma denominação das operações que originaram as receitas;
- d) que o confronto deve ser sempre realizado entre operações decorrentes de receitas x despesas financeiras, independentemente da denominação que se lhes dêem e/ou de que origem provenham;
- e) que não há qualquer razoabilidade em se considerar tributável a totalidade das receitas financeiras, ao fundamento de que não são atos cooperativos porque alcançadas junto ao mercado financeiro, mas que despesas financeiras são atos cooperativos, ainda que incorridas junto ao mesmo mercado financeiro, como também, não há qualquer razoabilidade em se pretender

que, dedutíveis das receitas financeiras, sejam apenas despesas de aplicação financeira;

f) que tais entendimentos, em sendo aceitáveis, culminam por distorcer completamente o espírito da lei e, especialmente, por mutilar o conceito de renda, como constante do próprio Código Tributário Nacional (art. 43), uma vez que fazem com que o imposto incida sobre a receita, em si mesma considerada, e não sobre a renda, porquanto, como já afirmado, não leva em consideração toda a despesa financeira incorrida em determinado período de apuração;

g) que é argumento da decisão recorrida que, apesar de devidamente intimada, a Recorrente não apresentou as despesas financeiras diretamente relacionadas às operações de aplicações financeiras;

h) que despesa financeira inerente a cada receita financeira simplesmente não existe. Ninguém paga ao Banco para fazer uma aplicação financeira; o aplicador recebe o valor líquido de sua aplicação;

i) que, para que a tributação, no caso concreto, contenha-se dentro da legalidade, é imprescindível que se transporte para a coluna destinada à apuração do resultado tributável da cooperativa, não apenas a totalidade das receitas financeiras, como também a totalidade das despesas de idêntica natureza já que ambas têm origem em operações praticadas com terceiros, no caso, instituições financeiras;

j) que, a não ser dessa forma, tem-se que a tributação destes resultados nas sociedades cooperativas atinge a própria receita, como se fosse ela, por si só, sinônimo de renda, e não a renda propriamente dita, como ocorre nas demais empresas e aliás, como sobressai do artigo 43 do Código Tributário Nacional, que autoriza a incidência do tributo somente sobre a renda, assim entendido o ganho, a mais valia ou acréscimo patrimonial incorporado ao patrimônio do contribuinte; e

k) que há que se entender, portanto, para que se tenha o perfeito alcance do conceito de renda, previsto no art. 43 do CTN, e por consequência ao próprio enunciado da Súmula 262 do STJ, que o resultado positivo tributável obtido com aplicações em instituições financeiras somente é possível de ser obtido procedendo-se à apuração e a consequente dedução de todas as despesas incorridas junto às mesmas instituições financeiras, com o que se estará tributando o resultado positivo por elas produzido, exatamente como já ocorre com todas as demais pessoas jurídicas e como estabelece ainda o enunciado da referida Súmula.

O recurso foi admitido pelo presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente científica, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, requerendo seja desprovido o recurso especial do contribuinte, mantendo-se incólume a decisão atacada e o crédito tributário.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

Os recursos são tempestivos, tendo sido ambos admitidos em prévia análise de admissibilidade.

Contudo, face às matérias em litígio e à evolução da jurisprudência judicial e do CARF sobre elas, há que se revisitar o conhecimento, conforme resultou do debate durante a discussão em sede preliminar dos recursos em questão.

Conforme jurisprudência atual da CSRF, espelhada, e.g., no Ac. 9101-002.305, transcrito abaixo, há que se analisar a admissibilidade nestes casos.

*NÃO CONHECIMENTO, DECISÃO QUE ADOTOU ENTENDIMENTO DE SÚMULA APROVADA DEPOIS DE INTERPOSTO O RECURSO ESPECIAL.*

*Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, conforme o § 3º do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.*

No caso do presente processo, as matérias postas à apreciação desta Câmara Superior referem-se à:

- a) exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas conjuntamente com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, nos anos-calendário de 2001 a 2004; e
- b) compensação das receitas obtidas por cooperativas em operações de aplicações financeiras com despesas financeiras não diretamente relacionadas àquelas receitas.

**1 – Recurso da Fazenda Nacional (matéria “a”)**

Com relação primeiramente ao recurso especial da Fazenda Nacional, incide, para os anos-calendário de 2001 a 2004, a Súmula CARF nº 105, de seguinte teor:

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Assim, em face do § 3º do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, não deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional.

**Em vista do exposto, não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.**

**1 – Recurso do contribuinte (matéria “b”)**

Já no tocante ao recurso especial do contribuinte, rememoro contenda travada no Superior Tribunal de Justiça (STJ), e na qual foi manejado, entre outros, o mesmo argumento exposto neste recurso especial — compensação das receitas obtidas por cooperativas em operações de aplicações financeiras com despesas financeiras não diretamente relacionadas àquelas receitas —, sem sucesso (Recurso Especial nº 58.265-SP):

*TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA. APLICAÇÃO FINANCEIRA. RENDIMENTOS TRIBUTADOS.*

*É considerado como renda tributável o resultado positivo obtido pelas cooperativas decorrente de aplicações financeiras.*

*Recurso provido.*

*(REsp 58.265/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, Rel. p/ Acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/10/1995, DJ 25/03/1996, p. 8544)*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE. PEDIDO COM TRÊS FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS. ACOLHIMENTO DO PRIMEIRO. NÃO APRECIAÇÃO DOS REMANESCENTES.*

*1 - As razões de qualquer julgado estão vinculadas a uma construção lógica onde a conclusão deve refletir a mensagem das premissas lançadas.*

*2 - Se durante o curso da lide, a pretensão da parte esta sustentada em três fundamentos autônomos, uma vez que cada um, por si, é suficiente para se ter o pedido como procedente ou improcedente, o acolhimento ou desacolhimento de um deles afasta a apreciação dos demais.*

*3 - A decisão judicial ha de ser construída com base em um sistema lógico, onde, evidentemente, não ceda lugar para contradições.*

*4 - Inexiste, em razão do acima afirmado, omissão no acórdão que, por ter considerado improcedente o pedido da parte, com base em um dos fundamentos autônomos e nucleares apresentados, deixou de examinar os demais.*

*5 - Embargos declaratórios rejeitados.*

*(EDcl no REsp 58.265/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/08/1996, DJ 04/11/1996, p. 42431)*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. REJEIÇÃO.*

*1. Impossível, em sede de embargos de declaração, ser apreciado questionamento não formulado na petição inicial e não constante, consequentemente, na sentença de primeiro grau e no julgamento da apelação.*

*2. Pedido formulado, unicamente, para isentar a autora, uma cooperativa, de incidência de imposto de renda sobre receitas obtidas com operações financeiras, não pode, em sede de recurso especial, ser compreendido como, em caso de ser improcedente, determinar-se das receitas financeiras obtidas o valor da correção monetária do capital e das despesas financeiras realizadas no período.*

3. Acórdão que, sob a alegação de ausência de prequestionamento, não apreciou a pretensão enfocada no item anterior, está sem o vício da omissão.

4. Embargos rejeitados.

(EDcl nos EDcl no REsp 58.265/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/04/1997, DJ 19/05/1997, p. 20572)

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. TÉCNICA DE JULGAMENTO.**

1. Se o Tribunal local acolheu apenas uma das causas de pedir declinadas na inicial, declarando procedente o pedido formulado pelo autor, não é lícito ao Superior Tribunal de Justiça, no julgamento de recurso especial do réu, simplesmente declarar ofensa à Lei e afastar o fundamento em que se baseou o acórdão recorrido para julgar improcedente o pedido.

2. Nessa situação, deve o Superior Tribunal de Justiça aplicar o direito à espécie, apreciando as outras causas de pedir lançadas na inicial, inda (sic) que sobre elas não tenha se manifestado a instância precedente, podendo negar provimento ao recurso especial e manter a procedência do pedido inicial.

(EREsp 58.265/SP, Rel. Ministro EDSON VIDIGAL, Rel. p/ Acórdão Ministro BARROS MONTEIRO, CORTE ESPECIAL, julgado em 05/12/2007, DJe 07/08/2008)

**PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO.**

1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem “atos cooperativos típicos” (Súmula 262/STJ).

2. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.

3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).

4. As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de “atos cooperativos típicos”, assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).

5. O artigo 111, da Lei das Cooperativas (Lei 5.764/71), preceitua que são consideradas rendas tributáveis os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de aquisição

*de produtos ou de fornecimento de bens e serviços a não associados (artigos 85 e 86) e de participação em sociedades não cooperativas (artigo 88), assim dispondo os artigos 87 e 88, parágrafo único, do aludido diploma legal (em sua redação original):*

*“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.*

*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’.”*

*6. Outrossim, o Decreto 85.450/80 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época) preceituava que:*

*“Art. 129 - As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades:*

*I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas 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 n. 5.764/71, artigos 85 e 111);*

*II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei n. 5.764/71, artigos 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 (Lei n. 5.764/71, artigos 88 e 111).*

*§ 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 n. 5.764/71, art. 24, § 3º, e Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 39, I, b).*

*§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento.”*

*7. Destarte, a interpretação conjunta dos artigos 111, da Lei das Cooperativas, e do artigo 129, do RIR/80, evidencia a mens*

*legislatoris de que sejam tributados os resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre a cooperativa e não associados, ainda que para atender a seus objetivos sociais.*

8. *Deveras, a caracterização de atos como cooperativos deflui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.*

9. *Ademais, o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, ex vi do disposto no parágrafo único, do artigo 79, da Lei 5.764/71.*

10. *Consequentemente, as aplicações financeiras, por constituírem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam “atos não-cooperativos”, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.*

11. *Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

*(REsp 58.265/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO.). OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. MANIFESTO INTUITO INFRINGENTE.*

1. *O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto inocorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, sendo inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do artigo 535, do CPC.*

2. *Nos presentes embargos de declaração (dirigidos contra o acórdão que julgou recurso especial representativo de controvérsia), sustenta a cooperativa que:*

*“... por manifesto erro, o voto do relator, acompanhado pelos demais Ministros integrantes da sessão, limitou-se a repetir o exame do primeiro fundamento desenvolvido nas contra-razões da ora embargante, o qual, repita-se, já havia sido enfrentado na assentada de 25.10.1995, tendo havido total omissão em relação real ao objeto do novo julgamento, tal como determinado pela Corte Especial, no sentido de que fossem enfrentados os dois outros argumentos abaixo resumidos, independentes do examinado anteriormente:*

*2º fundamento: ainda que se pudesse imaginar que as hipóteses de incidência tributária do IRPJ contidas nos artigos 85, 86, 88 e 111, da Lei 5.764/71 (Lei do Cooperativismo), integralmente reproduzidas nos arts. 129 do RIR/80 e 169 do RIR/94, se estenderiam ao resultado das aplicações financeiras das sobras de caixa momentaneamente disponíveis, as receitas financeiras das cooperativas são consideradas receitas operacionais pela legislação fiscal aplicável às empresas em geral, uma vez que integram o lucro operacional definido pelos artigos 11, 17 e 18, do Decreto-Lei 1.598/77, sobre o qual o Imposto de Renda não incide no caso de cooperativa (Lei 5.764/71 e art. 169, do RIR/94);*

*3º fundamento: o artigo 19 do Decreto-lei 1.598/77, reproduzido no artigo 555, do RIR/94, dispõe que as receitas financeiras, não-superiores às despesas de mesma natureza, estão inseridas no conceito de lucro da exploração, que é a parte específica do lucro operacional relacionada à determinada atividade favorecida do ponto de vista fiscal. E a documentação carreada aos autos pela embargante, e não contestada pela embargada, comprova que suas receitas financeiras sempre foram inferiores às despesas correspondentes, ou seja, que não havia resultado positivo que justificasse a incidência do imposto de renda nesse caso.*

*Realmente, mesmo partindo-se da rejeição do 1º fundamento, ou seja, partindo-se da premissa de que os resultados das aplicações financeiras da ora embargante não constituem atos cooperativos pelo simples fato de não estarem previstos dentre as hipóteses de incidência do IRPJ previstas nos artigos 85, 86, 88 e 111, da Lei 5.764/71 (Lei do Cooperativismo), ainda assim tais resultados não poderão ser tributados - notadamente da forma pretendida pela Fazenda Nacional, que determina que as receitas financeiras sofram a incidência em foco, sem qualquer cotejo com as despesas de mesma natureza financeira a que a cooperativa incorre - sob pena de atribuir-se às cooperativas, tratamento tributário mais severo do que o que a legislação do imposto de renda atribui para as empresas em geral, ou seja, na contra-mão do tratamento privilegiado que o ordenamento jurídico propõe como meio de fomento ao cooperativismo.*

*Daí porque, admitida a tributação das aplicações financeiras em foco, por não consistirem em atos cooperativos, impõem-se o exame sistemático da legislação do imposto de renda aplicável para as empresas em geral, no qual se fundam os tais outros dois fundamentos, para que o presente recurso especial seja desacolhido em seu mérito: a) quer porque nos termos da legislação aplicável às empresas em geral, as receitas financeiras são receitas operacionais, e, portanto, compõem o lucro operacional de qualquer empresa, razão pela qual se as cooperativas não sofrem a incidência do IRPJ sobre o que seja seu lucro operacional, não há como tributá-las porque integrantes do seu lucro operacional favorecido pela não incidência; b) quer porque, utilizando o conceito legal do lucro da exploração, tais receitas só serão tributadas se superarem as*

*despesas da mesma natureza, e no caso dos autos as despesas sempre superaram as receitas.*

*(...) Face ao que precede, a Embargante requer seja dado provimento aos presentes embargos, para que seja suprida a omissão contida no acórdão embargado, e de modo que sejam enfrentados por essa Corte os dois outros fundamentos acima referidos, e, em caráter infringente, seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda, para que sejam consideradas não tributáveis as receitas auferidas por conta de suas aplicações financeiras com sobras de caixa momentâneas, (a) tendo em conta o fato de as receitas financeiras estarem inseridas no conceito legal de lucro operacional, bem como (b) tendo em conta a impossibilidade da tributação das receitas financeiras, sem o cotejo com as despesas da mesma natureza, e considerando que, em relação aos fatos geradores relativos aos depósitos efetuados nos autos (período-base 1978 a 1985), as despesas financeiras em cada período superaram as receitas."*

*3. O acórdão embargado perfilhou o entendimento de que o imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ), adotando, em suma, os seguintes fundamentos:*

*(i) a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo;*

*(ii) o lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99);*

*(iii) as sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de "atos cooperativos típicos", assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71); e*

*(iv) a caracterização de atos como cooperativos desfui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.*

*4. O lucro operacional (um dos elementos integrantes do lucro líquido do exercício, classificado como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam o objeto da pessoa jurídica, à luz do disposto no artigo 11, caput, do Decreto-Lei 1.598/77), no que concerne às cooperativas, pode derivar de "atos cooperativos" e/ou de "atos não cooperativos". Assim é que o lucro operacional proveniente de atividades com terceiros ("atos não cooperativos") enseja a tributação pelo*

*imposto de renda, o que se coaduna com a tese esposada pelo decisum embargado.*

5. *Por seu turno, é certo que o lucro de exploração (lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão, entre outras, da parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras - artigo 19, I, do Decreto-Lei 1.598/77) constitui parcela isenta do imposto de renda das pessoas jurídicas que desenvolvem atividades incentivadas previstas em legislação específica (Lei 4.239/63; Lei 5.508/68; Decreto-Lei 756/69; Decreto-Lei 1.328/74; Decreto-Lei 1.564/77; Decreto-Lei 221/67; e Decreto-Lei 1.191/71).*

6. *Entrementes, o regime jurídico tributário das cooperativas já contempla benefício fiscal próprio, qual seja, a não tributação dos “atos não cooperativos”, sendo certo, ademais, que o acórdão embargado tão-somente pugnou pela incidência do imposto de renda sobre o “resultado positivo” das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem “atos cooperativos típicos”.*

7. *Consequentemente, não se vislumbra a omissão de “fato/argumento relevante” pelo julgamento exarado sob o rito do artigo 543-C, do CPC, revelando-se manifestamente protelatórios os embargos de declaração, à luz do disposto no artigo 538, parágrafo único, do CPC (Precedente da Primeira Seção, aplicável mutatis mutandis: Questão de Ordem no REsp 1.025.220/RS, que versou sobre a aplicação de multa por agravio infundado, ex vi do disposto no artigo 557, § 2º, do CPC).*

5. *Embargos de declaração rejeitados, com a condenação da embargante ao pagamento de 1% (um por cento) a título de multa, pelo seu caráter procrastinatório (artigo 538, parágrafo único, do CPC).*

*(EDcl no REsp 58.265/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010)*

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL  
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (PROCESSO CIVIL.  
RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE  
CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO.  
IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO  
DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS  
REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS  
NÃO-COOPERATIVOS. SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO.).  
SEGUNDOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS PELA  
COOPERATIVA. INSISTÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO  
NO JULGADO EMBARGADO. ALEGADO INTUITO DE  
PREQUESTIONAMENTO DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL.  
ACÓRDÃO EMBARGADO QUE EMITIU PRONUNCIAMENTO  
SOBRE TODOS OS QUESTIONAMENTOS VENTILADOS  
PELA COOPERATIVA. MANIFESTO INTUITO INFRINGENTE.  
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL.  
ERRO MATERIAL. EXISTÊNCIA. CORREÇÃO QUE NÃO  
IMPLICA EM ALTERAÇÃO NO RESULTADO DO  
JULGAMENTO.**

1. *O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto incorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, sendo inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do artigo 535, do CPC.*

2. *Nos presentes embargos de declaração (dirigidos contra acórdão que julgou anteriores embargos de declaração no recurso especial representativo de controvérsia), sustentou a cooperativa que:*

*“... o acórdão ora embargado, com a devida vénia, ao deixar de apreciar o mérito dos embargos de declaração opostos, singelamente afirmando que a questão já havia sido examinada e que não há qualquer omissão ou erro a ser corrigido, mas mero caráter infringente, e simplesmente limitando-se a repisar argumentos já apreciados pela 1<sup>ª</sup> Turma por ocasião da primeira assentada relativa a este Recurso Especial e repetidos quando do julgamento dos embargos de declaração que antecederam ao presente, até por desconsiderar o quanto decidido pela Corte Especial em sede de embargos de divergência, implicou em ofensa ao artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, por manifesta negativa de prestação jurisdicional, sobre a qual deve se pronunciar esse Tribunal, para fins de prequestionamento.*

*Ademais, ao impor em detrimento do patrimônio da ora embargante, multa a que alude o artigo 538, parágrafo único, do CPC, cabível tão somente nas hipóteses em que os embargos declaratórios revelem feição protelatória incorrente na espécie, implicou em ofensa ao artigo 5º, LIV, do mesmo texto constitucional, e também ao princípio da legalidade preceituado pelo artigo 5º, II, da Constituição Federal, questões constitucionais essas sobre as quais se faz premente a manifestação desse Tribunal, para fins do prequestionamento explícito sem o qual não será possível o regular aviamento do apelo excepcional.”*

3. *Os dois fundamentos do recurso especial (que, segundo a embargante, restariam não apreciados) são os seguintes:*

*“2º fundamento: ainda que se pudesse imaginar que as hipóteses de incidência tributária do IRPJ contidas nos artigos 85, 86, 88 e 111, da Lei 5.764/71 (Lei do Cooperativismo), integralmente reproduzidas nos arts. 129 do RIR/80 e 169 do RIR/94, se estenderiam ao resultado das aplicações financeiras das sobras de caixa momentaneamente disponíveis, as receitas financeiras das cooperativas são consideradas receitas operacionais pela legislação fiscal aplicável às empresas em geral, uma vez que integram o lucro operacional definido pelos artigos 11, 17 e 18, do Decreto-Lei 1.598/77, sobre o qual o Imposto de Renda não incide no caso de cooperativa (Lei 5.764/71 e art. 169, do RIR/94);*

*3º fundamento: o artigo 19 do Decreto-lei 1.598/77, reproduzido no artigo 555, do RIR/94, dispõe que as receitas financeiras, não-superiores às despesas de mesma natureza, estão inseridas*

*no conceito de lucro da exploração, que é a parte específica do lucro operacional relacionada à determinada atividade favorecida do ponto de vista fiscal. E a documentação carreada aos autos pela embargante, e não contestada pela embargada, comprova que suas receitas financeiras sempre foram inferiores às despesas correspondentes, ou seja, que não havia resultado positivo que justificasse a incidência do imposto de renda nesse caso.”*

4. Da análise dos acórdãos embargados, depreende-se que os fundamentos supracitados foram implicitamente analisados na decisão que julgou o recurso especial e explicitamente analisados na decisão que julgou os primeiros embargos de declaração opositos.

5. Com efeito, quando do julgamento dos primeiros embargos de declaração, assentou-se, de forma categórica, que:

“3. O acórdão embargado perfilhou o entendimento de que o imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem “atos cooperativos típicos” (Súmula 262/STJ), adotando, em suma, os seguintes fundamentos:

(i) a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo;

(ii) o lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99);

(iii) as sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de “atos cooperativos típicos”, assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71); e

(iv) a caracterização de atos como cooperativos desflui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.

4. O lucro operacional (um dos elementos integrantes do lucro líquido do exercício, classificado como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam o objeto da pessoa jurídica, à luz do disposto no artigo 11, caput, do Decreto-Lei 1.598/77), no que concerne às cooperativas, pode derivar de “atos cooperativos” e/ou de “atos não cooperativos”. Assim é que o lucro operacional proveniente de atividades com terceiros (“atos não cooperativos”) enseja a tributação pelo imposto de renda, o que se coaduna com a tese esposada pelo decisum embargado.

5. Por seu turno, é certo que o lucro de exploração (lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão, entre outras, da parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras - artigo 19, I, do Decreto-Lei 1.598/77) constitui parcela isenta do imposto de renda das pessoas jurídicas que desenvolvem atividades incentivadas previstas em legislação específica (Lei 4.239/63; Lei 5.508/68; Decreto-Lei 756/69; Decreto-Lei 1.328/74; Decreto-Lei 1.564/77; Decreto-Lei 221/67; e Decreto-Lei 1.191/71).

6. Entremes, o regime jurídico tributário das cooperativas já contempla benefício fiscal próprio, qual seja, a não tributação dos “atos não cooperativos”, sendo certo, ademais, que o acórdão embargado tão-somente pugnou pela incidência do imposto de renda sobre o “resultado positivo” das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem “atos cooperativos típicos”.”

5. Outrossim, é certo que os embargos de declaração não se prestam ao mero prequestionamento de dispositivos constitucionais, para a viabilização de eventual recurso extraordinário, porquanto visam unicamente completar a decisão quando presente omissão de ponto fundamental, contradição entre a fundamentação e a conclusão, ou obscuridade nas razões desenvolvidas.

6. Erro material constatado no item 6 da ementa e no 6º parágrafo do voto-condutor do julgado embargado, verbis:

“Entremes, o regime jurídico tributário das cooperativas já contempla benefício fiscal próprio, qual seja, a não tributação dos “atos não cooperativos”, sendo certo, ademais, que o acórdão embargado tão-somente pugnou pela incidência do imposto de renda sobre o “resultado positivo” das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.”

7. Destarte, impõe-se a correção da decisão embargada que, no trecho anteriormente sublinhado, passa a ostentar a seguinte redação: “a não tributação dos “atos cooperativos típicos”.

8. Embargos de declaração da cooperativa rejeitados, mantendo-se sua condenação ao pagamento de 1% (um por cento) a título de multa, pelo seu caráter procrastinatório (artigo 538, parágrafo único, do CPC).

9. Embargos de declaração da Fazenda Nacional acolhidos para sanar o erro material constatado no item 6 da ementa e no 6º parágrafo do voto-condutor do julgado embargado, sem alteração no resultado do julgamento.

(EDcl nos EDcl no REsp 58.265/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 16/11/2010)

Na sequência, foi negado seguimento ao recurso extraordinário (RE nos EDcl nos EDcl no Recurso Especial nº 58.265-SP), com a interposição de agravo ao Supremo Tribunal Federal (STF) (ARE no RE nos EDcl nos EDcl no Recurso Especial nº 58.265-SP) e posterior desistência da ação, com a baixa imediata dos autos à origem (PET no ARE no RE nos EDcl nos EDcl no Recurso Especial nº 58.265-SP).

Por conseguinte, não acolhido, no STJ, na sistemática de Recursos Repetitivos, o argumento exposto no recurso especial dirigido a esta CSRF — compensação das receitas obtidas em operações financeiras com despesas financeiras não diretamente relacionadas àquelas receitas, conclui-se que os paradigmas apresentados decidiram contrariamente à decisão do STJ, em sede de recursos repetitivos.

Veja-se o que dispõe o art. 67, § 12, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015:

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

...

*§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:*

...

*II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Ora, os paradigmas trazidos pelo Contribuinte decidiram contrariamente ao entendimento do STJ, em decisão em sede de recurso repetitivo, conforme demonstrado acima, e por conseguinte não se prestam a ser utilizadas em sede de recurso especial como paradigma a ensejar a reanálise da matéria de direito.

**Assim, em face do que dispõe o art. 67, § 12, inciso II, Anexo II do RICARF, não conheço do recurso especial do contribuinte.**

#### **Conclusão.**

**Do exposto, não conheço dos recursos especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte.**

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão