



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.001173/2001-70
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.322 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. REGULARIDADE DA FILIAÇÃO DE COOPERATIVAS. PREVISÃO ESTATUTÁRIA EXISTENTE. FUNDAMENTO DETERMINANTE NÃO COMBATIDO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE SEGUIMENTO.

Quando o Recurso Especial deixa questionar o efetivo *ratio decidendi* do Acórdão recorrido em relação a um determinado tema e, por consequência, não se demonstra a divergência sobre tal elemento decisório, deve ser negado seguimento ao questionamento dessa matéria.

SOCIEDADE COOPERATIVA. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL E PECUÁRIA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE VINCULAÇÃO DIRETA. MANOBRA NEGOCIAL FORA DA DESONERAÇÃO DO ATO COOPERATIVO.

Expressam *renda* tributável, não socorrida pela desoneração destinada ao *ato cooperativo*, os ganhos auferidos por sociedade cooperativa na alienação de bens do ativo imobilizado, principalmente quando ausente qualquer demonstração de vinculação de tais transações com as suas atividades ou com seus associados, tratando-se de simples resultado não operacional.

DETERMINAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO INTEGRAL E INDISCRIMINADA DAS RECEITAS FINANCEIRAS. DESPESAS FINANCEIRAS. VEDAÇÃO DE DEDUÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS ESPECÍFICOS PARA GLOSA. PRINCÍPIO DA RENDA LÍQUIDA. NECESSÁRIA DEDUTIBILIDADE DOS DISPÊNDIOS DE MESMA NATUREZA.

Uma vez afastada a natureza de *ato cooperativo* na obtenção de receitas financeiras, determinando-se a tributação integral e indiscriminada de todas essas *entradas*, deve ser igualmente garantida a dedução das despesas financeiras, de mesma natureza, no mesmo período, onerando apenas o *resultado líquido*.

É permitido às entidades tributadas pelo regime do Lucro Real a dedução de despesas financeiras, não podendo se presumir e vedar, genérica e objetivamente, tal *subtração* na apuração da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda, devendo, quando for o caso, a Fiscalização apresentar motivo específico e comprovado para a sua glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Andréa Duek Simantob que votaram pelo conhecimento integral. No mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência de CSLL sobre o ganho de capital percebido com a alienação de ativos não circulantes, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Andréa Duek Simantob que lhe deram provimento integral. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 1.109 a 1.133) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão n.º 101-96957 (fls. 1.026 a 1.046), proferido pela C. Primeira Câmara do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 15 de outubro de 2008, complementado pelo v. Acórdão n.º 1201-001.943 (fls. 1.099 a 1.107), proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, na sessão de 19 de fevereiro de 2018, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se suas respectivas ementas:

Acórdão n.º 101-96957

CSLL - ATOS COOPERATIVOS - São considerados atos cooperativos aqueles realizados com sociedade cooperativa incorporadora de outras sociedades cooperativas filiadas à Cooperativa (autuada), tendo em vista que as transações continuaram sendo realizadas regularmente.

CSLL - COOPERATIVAS - RESULTADO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - TRIBUTAÇÃO - Os resultados obtidos nas aplicações de recursos no mercado financeiro não resultam de atos cooperativos, no conceito dado pelo art. 79 da Lei n.º 5.764/71 e, por isso, se contém no campo da incidência tributária. Todavia, impõe-se compensá-las com as despesas financeiras provenientes de empréstimos bancários contraídos.

CSLL - COOPERATIVAS - GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE - TRIBUTAÇÃO - No caso da venda de bens pertencentes ao Ativo Permanente, utilizados em operações praticadas com cooperados e não cooperados, os resultados devem ser rateados entre essas atividades, proporcionalmente às receitas derivadas das mesmas operações.

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Acórdão n.º 1201-001.943

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Data do fato gerador: 31/01/1997, 31/12/1998, 31/12/1999, 31/12/2000

ATOS COM ASSOCIADOS ATOS COOPERATIVOS,

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.

Em resumo, a contenda tem como objeto exação de CSLL, dos anos-calendário de 1997 a 2000, lançada em face da Contribuinte (cooperativa) em razão 1) da manutenção à margem da tributação de operações mantidas com *terceiros*, supostamente não associados ou filiadas; 2) deixar de tributar parcela de ganho de capital percebido em alienação de ativos não circulantes e 3) não oferecer à tributação parte das receitas financeiras percebidas no período.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 1006/1013), contra o Acórdão nº 17.050, de 14/11/2007 (fls. 981/991), proferido pela colenda 7ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de CSLL, fls. 11, onde foi incluída também a multa de ofício isolada, relativo aos anos-calendário de 1997 a 2000.

Consta do Termo de Verificação, fls. 24/34, as seguintes constatações: A autuada adquiriu produtos de não cooperados e registrou em sua contabilidade como se os mesmos fossem de cooperados, não oferecendo à tributação o resultado da venda, descumprindo desta forma a Lei nº 5. 764/1971.

Este fato decorreu da aquisição de matéria-prima de terceiros efetuada pelos estabelecimentos São Gabriel do Oeste (conta nº 16921), São Miguel do Oeste (conta 16671) e Frigorífico Guatambu (conta 16646), do período de 1998 a março de 2000.

Também incluem nesta infração as aquisições de São Miguel do Oeste e Maravilha e Quilombo junto à Cooperativa A1, no período de 1º de janeiro a 16 de junho de 2000, como se fossem aquisições de cooperativa filiada.

Ocorre que, a Cooperativa A1 incorporou as cooperativas Agropecuária Santa Lúcia e Regional Arco Iris LTDA, que eram filiadas, antes desta operação, à autuada.

Entretanto, o fato de as cooperativas incorporadas serem filiadas da autuada, não confere à incorporadora Cooperativa A1 os mesmos benefícios como se associada fosse. Esclareça-se que a Cooperativa A1 somente se filiou à autuada em 16 de junho de 2000, não cabendo a retroatividade o benefício fiscal.

A autuada também obteve rendimentos de aplicações financeiras e tributou apenas parte destes, contrariando a legislação, uma vez que não se trata de ato cooperativo, definido no artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

Também é descabida a dedução das receitas financeiras das despesas financeiras oriundas das atividades operacionais da cooperativa, pois não existe a correlação entre elas. Os juros passivos, oriundos de empréstimos bancários, devem ser suportados com as atividades operacionais da cooperativa e as demais receitas financeiras correlatas.

Da mesma forma também foram tributados parcialmente os resultados não operacionais obtidos com, -as vendas do ativo imobilizado, aplicando sobre estes o índices de rateio entre os atos cooperativas e não cooperativos.

Estes resultados se enquadram como atividades e operações eventuais e estranhas aos objetos das sociedades cooperativas, portanto devem ser tributados integralmente.

Como resultado destas infrações apuradas, determinou-se a base de cálculo tributável para apuração da CSLL nos seguintes valores:

31/12/1998 - R\$ 251.961,31

31/12/1999 ~ R\$ 1|78.139, 69

31/12/2000 - R\$ 540. 779,98

(...)

A Turma de Julgamento de primeiro grau decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

RECEITAS FINANCEIRAS - COOPERATIVAS: Incide Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre os resultados das aplicações financeiras, considerados atos não-cooperativas.

ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE - COOPERATIVAS - São passíveis de tributação os resultados na alienação de bens do ativo permanente de sociedade cooperativa, por serem classificados como ganho de capital e constituírem resultados não-cooperativas.

ATOS COM NÃO ASSOCIADOS - ATOS NÃO COOPERATIVOS - São considerados atos não cooperativas as operações de aquisições de matéria prima com terceiros, mesmo que em caráter de urgência.

ATOS COM NÃO ASSOCIADOS - ATOS NÃO COOPERATIVOS - São considerados atos não cooperativas as operações de aquisições de matéria prima com Cooperativa não filiada. A incorporação de associados não confere a condição, à incorporadora, de filiada à - Cooperativa (autuada).

NOVOS ÍNDICES DE RATEIO - Procedente o lançamento que decorre da apuração de novos índices de rateio entre os atos cooperativas e não cooperativas, que foram apurados mediante as infrações constatadas (atos com terceiros que foram considerados isentos da tributação).

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE CSLL - Incide multa de ofício isolada sobre os valores da contribuição social devidos e não pagos, calculados sobre a base de cálculo estimada, ainda que apurado prejuízo fiscal no encerramento do período de apuração (ajuste anual), se constatado que o levantamento do balanço ou balancete de suspensão ou redução não atendeu a forma prescrito no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, e alterações posteriores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007).

MULTA ISOLADA - REDUÇÃO DE 75% PARA 50% - Cabe a aplicação da regra do art. 106, inc. 11, do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei nova se aplica a ato ou fato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Lançamento Procedente em Parte

Ciente da decisão de primeira instância em 07/12/2007 (fls. 1005), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 20/12/2007 (fls. 1006), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

a) que a autuação ocorreu porque nos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000 a cooperativa efetuou a aquisição de matéria-prima de terceiros, considerada indevidamente como de associadas;

b) que a recorrente adquiriu produtos de não cooperados e registrou em sua contabilidade como se fossem de cooperados, não oferecendo à tributação os resultados com as vendas desses produtos. Algumas compras de não associados ocorreram nos estabelecimentos de São Gabriel do Oeste, São Miguel do Oeste e no Frigorífico Guatambu. A maior parte das compras, porém, foi efetuada da Cooperativa A1, no período de 1º de janeiro de 2000 até 16 de junho de 2000;

c) que a ação fiscal afirma que as compras da Cooperativa A1 no período mencionado, foram efetuadas como aquisições de cooperativa filiada, entretanto, esta não era, pois a Cooperativa A1 só efetuou o seu pedido de filiação em 15 de maio de 2000, o qual foi aceito em 16/06/2000. Aduz ainda que o contribuinte está exercendo um benefício fiscal, portanto, o mesmo não pode ser exercido de forma retroativa;

d) que está equivocada a interpretação fiscal, pois a Cooperativa A1 era, de fato e de direito, associada da recorrente desde 1º janeiro de 2000, pois, sendo incorporadora das Cooperativas Santa Lúcia e Arco Íris, e sendo estas filiadas da recorrente ao tempo da incorporação, a Cooperativa A1 sucedeu-as nos direitos e obrigações na data da incorporação;

e) que as cooperativas incorporadas eram associadas da recorrente e esse direito não se extinguiu, e sim transmitiu-se à Cooperativa A1 por via da sucessão legal, processando-se mais tarde, por formalidade, o registro de filiação que foi efetuado com efeito retroativo ao dia 01/01/2000;

f) que a filiação à recorrente das cooperativas incorporadas pela Cooperativa A1, era, sim, um direito e uma efetiva vantagem delas que se transmitiu à incorporadora, e que, ainda, sempre foi respeitada como tal pela recorrente; Por isso, ao que compreende, as compras da Cooperativa A1, no período de janeiro a junho de 2000, não podiam ser consideradas como de “terceiros”, e sim como compras de associada, desse modo, insuscetíveis de apoiar o lançamento de ofício;

g) que, sobre a aquisição de matéria-prima de terceiros, sobre as receitas financeiras e resultados não operacionais (vendas do ativo imobilizado), foram determinados os valores das multas isoladas devidas nos anos-calendário de 1997 a 2000; ,

h) cabe recordar que a CSLL exigida neste processo, R\$ 89.523,28, resulta das aquisições de matéria-prima de terceiros, não cooperados, item 1.1 do TVF. Conforme relata o termo, os ajustes da CSLL devidos de 1996 a 2000, referentes às receitas financeiras e receitas não operacionais foram constituídas como reflexo do processo n. 13982.001 172/2001-25, referente ao IRPJ e CSLL. Então, os lançamentos de multa isolada abrangeram: I) compras de matérias-primas de terceiros; II) receitas com aplicações financeiras; III) receitas não operacionais obtidas pelas vendas do ativo imobilizado;

i) cabe observar que o processo citado, nº 13982001172/2001-25, foi considerado nulo pela DRJ Florianópolis. Dessa decisão resultou o recurso de

ofício para o Conselho de Contribuintes, o qual, pelo Acórdão n.º 101-94.497, negou provimento por unanimidade ao mesmo, consumando-se em definitivo;

j) que, nulo se o processo originário, também são nulos os lançamentos de multa isolada neste processo, sobre as mesmas parcelas arroladas e tributadas no processo considerado nulo em definitivo pelo Conselho de Contribuintes;

k) que, todos os valores de receitas financeiras e de receitas não operacionais (vendas de ativo), que embasaram lançamentos de multas isoladas, devem ser cancelados, seja pela nulidade do processo matriz, que também atingiu as infrações motivadoras, seja porque, se inexistente fosse a nulidade, seriam viciados pela duplicidade, isto é, pela aplicação de duas multas sobre a mesma base de cálculo;

l) que, também deve ser cancelada a multa isolada sobre os de is valores, por configurarem cobrança de penalidade em duplicidade;

m) que, evidenciada a existência de despesas financeiras, e concomitantemente de receita financeira, esta vinculada a aquela, é impositivo que, na contabilidade, devam ambas ser confrontadas para apuração do resultado específico e separado das transações financeiras. No presente caso, conforme comprova o demonstrativo em anexo, as despesas financeiras foram sempre superiores às receitas financeiras, não existindo saldo positivo a ser tributado;

n) que, no Acórdão n.º 101-92.912, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em processo anterior da própria recorrente, reconheceu o direito de deduzir as despesas financeiras das receitas financeiras, nada havendo a tributar se as despesas forem superiores às receitas. Decidiu-se nesse mesmo acórdão que: no caso de bens pertencentes ao ativo permanente, utilizados em operações praticadas com cooperados e não cooperados, os resultados devem ser rateados entre essas atividades, proporcionalmente às receitas derivadas das mesmas operações;

o) que o próprio Termo de Verificação Fiscal relata às fls. 08, que os resultados não operacionais obtidos com as vendas do ativo imobilizado foram apurados pela recorrente mediante aplicação do índice de rateio entre os atos cooperados e não cooperados, inexistindo, portanto, qualquer valor a tributar;

p) que a Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes tem decidido que, no caso de tributação anual, após encerrado o respectivo exercício, a exigência deve se restringir à diferente entre a contribuição devida e aquela recolhida por estimativa.

É o relatório.

Como visto, em primeiro r. *decisório*, a DRJ deu provimento à Impugnação da Contribuinte (fls. 862 a 872), entendendo ter sido *nulo* o lançamento de ofício, por vício no procedimento de fiscalização. Em razão de Recurso de Ofício, tal nulidade foi afastada por meio do v. Acórdão n.º 101-94.574 (fls. 878 a 895), proferido pela C. Primeira Câmara do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, determinado que a C. 1ª Instância apreciasse, em novo julgamento, as matérias de Impugnação que restaram prejudicadas.

Em novo v. Acórdão (fls. 988 a 998), a DRJ deu parcial provimento à Impugnação da Contribuinte, apenas para reduzir a monta das multas de ofício. Inconformada, a ora Recorrida apresentou *Apelo* voluntário a este E. CARF, reiterando as matérias de defesas,

defendendo a não incidência da CSLL sobre as operações e rubricas colhidas, demonstrando, individualmente, que cada uma delas estaria abarcada na benesse tributária que desonera as transações das cooperativas, seja em relação à transação com associadas, seja também em relação à tributação do ganho de capital percebidos e das receitas financeiras do período. Registre-se que houve desistência parcial da Contribuinte de parte dos créditos sob contencioso administrativo nestes autos.

Em seguida, foi proferido o v. Acórdão nº 101-96957, ora recorrido, que, como já mencionado, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, afastando a tributação pela Contribuição em questão das operações mantidas com entes considerados associados e filiados à sua incorporada, reduzindo a parcela de tributação do ganho de capital colhido e, ao final, permitindo a dedução das despesas financeiras.

Intimada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração (fls. 1.043 a 1.050), alegando que houve *omissão em relação ao fundamento legal para considerar a incorporadora Cooperativa A1 como associada*. Acatados os Aclaratórios fazendários, foi proferido o v. Acórdão nº 1201-001.943, enfrentando o tema, mas sem efeitos infringentes, mantendo o cancelamento da infração relativo à matéria combatida.

Posteriormente, foi apresentado o Recurso Especial, agora sob análise, demonstrando os supostos dissídios jurisprudenciais necessários em relação à inexistência de ato cooperado com os entes considerados associados e filiados à incorporada; à tributação do ganho de capital pela CSLL e à impossibilidade de dedução das despesas financeiras, requerendo a reforma do v. Acórdão de 2ª Instância.

Processado, o Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional foi integralmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.137 e 1.145, reconhecendo a demonstração de cabimento em relação a todas as matérias questionadas.

Cientificada, a Contribuinte ofertou suas Contrarrazões (fls. 1.178 a 1.190), questionando o conhecimento do *Apele* fazendário e defendendo a manutenção do v. Acórdão recorrido na sua integralidade.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, anteriormente já reconhecida pelo r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Contribuinte, ora Recorrida se insurge contra o conhecimento do Recurso Especial do Procurador.

A Recorrida, em suma, entende que a Fazenda Nacional, em seu *Apelo*, especificamente no que tange à matéria da incorporação promovida pela *Cooperativa A1* e as operações mantidas com entes considerados associados de sua incorporada, *não logra êxito (...) em provar a divergência necessária*. E acrescenta que *não é demais lembrar que a rediscussão da prova produzida nos autos não tem sido aceita por esse Colegiado*.

Pois bem, tais argumentos específicos da Recorrida, da forma como apresentados, não se apresentam procedentes.

Primeiramente, tem-se que a alegação de ausência de demonstração da *divergência necessária* é genérica e abstrata, não havendo o devido tratamento dialético de tal suposta insuficiência técnica no manejo do Recurso Especial. Não houve nas Contrarrazões sequer o cotejamento entre os v. Acórdãos recorrido e paradigma para confirmar sua afirmação.

Frise-se que o v. Acórdão nº 1301-002.082, trazido como singular paradigma, tratou de infração de mesmo teor, referente à mesma operação de incorporação, envolvendo as mesmas cooperativas e a Contribuinte. Inquestionável, assim, a presença de similitude fática.

Em relação a suposta hipótese de ter de se proceder à *análise de provas* em Instância especial administrativa, a inafastável similitude fática e o conteúdo interpretativo das normas que regem a tributação dos atos sob escrutínio, enfrentado em ambos os v. Acórdãos confrontados, dispensa qualquer *necessidade* de averiguação de conjunto probante dos autos para o julgamento do *Apelo* da Fazenda Nacional.

Registre-se que a oposição de Embargos de Declaração pela Recorrente, esclarece o tema questionado e seus fundamentos, satisfazendo qualquer exigência de prequestionamento.

Porém – nesse exato sentido - quando da análise desse Conselheiro do teor do Recurso Especial, especialmente no que tange à demonstração de divergência em relação a tal primeira matéria específica, diferentemente da conclusão alcançada no r. Despacho de Admissibilidade, verifica-se que o efetivo ratio decidendi **não** foi totalmente combatido.

Isso porque, no *Apelo* da Fazenda Nacional apenas se apresenta trecho do *fundamento determinante* da decisão do primeiro v. Acórdão nº 101-96957, tratando apenas tal v. Aresto como *recorrido*, colacionando e destacando o seguinte trecho conclusivo:

Diante disso, é de aceitar como sendo atos cooperados, todos aqueles realizados entre a recorrente e a Cooperativa A1, a partir do momento em que esta incorporou as Cooperativas Santa Lúcia e Arco Íris, as quais eram regularmente filiadas à dependente.

Ou seja, as cooperativas incorporadas eram associadas da recorrente e o direito não se extinguiu por ocasião da incorporação, e sim foi transmitido à Cooperativa A1, por via de sucessão legal, tendo sido formalizado, posteriormente, o registro de filiação.

Nessas condições, sou pela exclusão da tributação do resultado das operações realizadas entre a recorrente e a Cooperativa A1. (destaques como no Recurso Especial)

Contudo, como mencionado, a Própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, alegando, precisamente, que houve omissão em relação ao fundamento legal para considerar a incorporadora Cooperativa A1 como associada.

Tais Aclaratórios foram acatados, reconhecendo a omissão, sendo proferido, para sanar tal carência, o v. Acórdão nº 1201-001.943 (que não é tratado como *recorrido* no *Apelo* fazendário). Mais do que isso: ainda que os efeitos do provimento dos Embargos de Declaração não tenham sido infringentes, indicando exclusivamente que manteve-se o cancelamento de tal porção da infração, foi trazido fundamento diverso em tal v. Aresto *complementar*. Confira-se:

18. Cabe entender a disposição do art. 59 da Lei nº 5.764, de 1971, como base legal para a conclusão no Acórdão embargado?

Art. 59. Pela incorporação (Obs. de outra cooperativa), uma sociedade cooperativa absorve o patrimônio, recebe os associados, assume as obrigações e se investe nos direitos de outra ou outras cooperativas.

19. No entanto, referido dispositivo se refere a dívidas e direitos de recebimento, ativos e passivos, e não a filiação a cooperativa central.

20. Conta às págs. 161/..., transcrição da Ata NR. 474 Conselho Administração, autenticada pelo Vice Presidente da Recorrente:

Aos dezesseis dias do mês de junho de dois mil, às dezessete horas, na sala de reuniões da Presidência da Coopercentral, em Chapecó (SC) reuniram-se os membros do Conselho de Administração da Cooperativa Central Oeste Catarinense Ltda, senhores: José Zeferino Pedrozo, Marcos Antonio Zordan e Darci Pedro Hartmann. Iniciando-se a reunião o sr. Aury Luiz Bodanese convidou o Sr. Luiz Antonio Lise para fazer a apresentação do balancete do mês de maio/2000, sendo analisado amplamente pelos Conselheiros. Continuando, o Conselho comentou sobre estoques de produtos suínos e aves em nossas unidades industriais, bem como preços praticados no segmento. Na sequência o Sr. Presidente apresentou o pedido de filiação datado de 15/05/2000, com efeitos retroativo à partir de 01/01/2000, da COOPERATIVA A1, que hora incorpora o ativo e o passivo das cooperativas: Cooperativa Agropecuária Santa Lúcia Ltda, e Cooperativa Regional Arco Iris Ltda, após discutido foi aceito o pedido de filiação. Nada mais havendo para ser tratado, a reunião foi encerrada lavrando-se a presente ata que após lida e aprovada será por todos assinada. Chapecó (SC), 16 de junho de 2000. (Grifouse.)

21. Assim, uma vez que foram cumpridas as formalidades de associação da Cooperativa A1, no período atuado, cabe considerar as operações realizadas entre a atuada e a Cooperativa A1, como atos cooperativos.

Conclusão.

Voto por acolher e DAR provimento os embargos de declaração, sem efeitos infringentes. (destacamos parcialmente)

Ora, fica aqui muito claro que, no v. Acórdão nº 1201-001.943, de Embargos de Declaração, a sua I. Relatora chega até a divergir do fundamento original do I. Relator do v. Acórdão nº 101-96957, sobre os efeitos da sucessão na incorporação de cooperativas, para fins de constatação de filiação. Nesse v. Acórdão complementar, adotou-se um novo fundamento, de regularidade da efetiva filiação da incorporadora, quando, expressamente conclui que *foram cumpridas as formalidades de associação da Cooperativa A1, no período atuado*.

No Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas é atacado o fundamento superado do v. Acórdão nº 101-96957 e nada se mencionou - e muito menos foi demonstrada divergência - quanto à constatação de cumprimento as formalidades de associação da Cooperativa A1, no período atuado, que a I. Relatora do v. Acórdão nº 1201-001.943 depreendeu da transcrição da Ata NR. 474 do Conselho Administração da Contribuinte, inclusive desatacando do texto de tal documento a declaração de filiação retroativa.

O v. Acórdão nº 1201-001.943 sequer é mencionado nas razões do Apelo fazendário.

Desse modo, tal matéria, referente à *tributação de operações realizadas com não associados (incorporação de cooperativas – sucessão – momento em que a incorporadora se considera associada – data da filiação)* não merece conhecimento, na medida em que o *ratio decidendi* correspondente ao julgamento de tal tema não foi combatido e tampouco fora demonstrada divergência jurisprudencial.

No que tange aos demais temas, além de seu conhecimento não ter sido questionado pela Contribuinte em Contrarrazões, o Acórdão nº 1301-002.082, além de guardar inquestionável similitude fática, claramente, exprime divergência em relação à matéria de *incidência de CSLL sobre ganho de capital e impossibilidade de dedução de qualquer despesa financeira*.

Assim, entende-se por conhecer parcialmente do *Apelo* interposto.

Mérito

Uma vez conhecido parcialmente do Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar as matérias submetidas a julgamento, quais sejam:

- 1) *Incidência de CSLL sobre ganho de capital;*
- 2) *Impossibilidade de dedução de qualquer despesa financeira.*

Em relação à *incidência de CSLL sobre ganho de capital*, a Fazenda Nacional alega, de maneira muito sucinta, que *estes rendimentos também são considerados ganhos de natureza financeira, sendo, portanto, atos não cooperados, cabendo a tributação sobre os resultados positivos*. Aponta para precedentes deste E. CARF e do antigo E. Primeiro Conselho de Contribuintes.

Posto isso, analisando os autos, temos que no TVF apenas menciona-se que o ganho de capital teria sido auferido com a *vendas do ativo imobilizado* e nas defesas apresentada pela Contribuinte, ao longo da contenda, apenas limitou-se a afirmar tratar-se de bens *usados, tais como máquinas, equipamentos e veículos que desgastados, foram vendidos ou baixados*, tendo sido o ganho de capital percebido rateado na proporção dos atos cooperados e não cooperados do período.

Inclusive, em sede de Contrarrazões defende-se, derradeiramente, que *tais alienações promovidas pela recorrida, envolviam a venda de bens obsoletos ou sem condições de uso, que não atingiam mais a finalidade à que se prestavam, qual seja, o desenvolvimento dos demais atos cooperativos. A partir desse ganho de capital, permitia-se à recorrida o investimento em novos ativos permanentes, atualizados e tecnológicos, de modo a possibilitar o pleno desempenho dos demais atos cooperativos, sem desvirtuar-se em momento algum do objetivo social da Cooperativa*.

Em momento algum demonstrou-se – e muito menos produziu-se prova - da função de tais ativos na atividade da Cooperativa, *bens estes que sequer foram objetivados ou*

listados pela Contribuinte nas inúmeras oportunidades de contraditório. Tampouco se esclareceu a forma, as condições ou os destinatários da alienação procedida.

E, ao final, fica claro que a linha de sua arguição é de que tais bens (genericamente mencionados) seriam *necessários* às operações da Entidade e ficaram obsoletos, sendo, então, vendidos e o resultado *positivo* dessas transações permitiu o *investimento em novos ativos permanentes, atualizados e tecnológicos*.

Não há nenhuma demonstração ou prova da reversão do produto dessas vendas para a compra de novo maquinário ou quaisquer outros bens.

Tem-se aqui alegação bastante abstrata, fundada em lógica extremamente ampla de que todo o *resultado* positivo percebido pelas cooperativas poderá, sempre, ser revertido em prol das suas atividades.

Data maxima venia, ainda que plausível e verossímil tal adução, tal raciocínio poderia ser empregado para toda e qualquer receita ou vantagem percebida pelas cooperativas, dissolvendo e anulando o *discrímen* jurídico entre os atos cooperativos e não cooperativos, ordinários – fundamental para o tema da sua tributação.

No entender desse Conselheiro, o arrimo exclusivo do direito alegado pela Contribuinte em tal simplório exercício lógico e a carência de mínimos *esclarecimentos*, demonstrações e comprovações sobre os bens alienados, sua função, as operações procedidas para sua venda e o destino de seu produto, minam, prontamente, a verificação de sua subsunção ao conceito do art. 79 da Lei nº 5.764/71, de *ato cooperativo*:

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

A autorização do art. 86 da Lei nº 5.764/71, de que *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*, não amplia o conceito de ato cooperativo e não estende, na seara tributária, a sua desoneração esses outros atos e negócios, que seguem normalmente tributados.

Desse modo, claramente, no presente caso, somente resta considerar estar-se diante de transações não operacionais, desvinculadas das atividades da Cooperativa, a qual se

dedica à industrialização e produção de alimentos e rações, de origem animal e vegetal, exploração da agropecuária, manutenção de depósitos e a comercialização de sua produção (vide fls. 116 e 117), sendo apenas certo que tratou-se de mero exercício de direito de propriedade, junto à livre demanda do mercado.

Assim, entende-se que, o simples, exclusivo e diminuto fundamento do v. Acórdão recorrido de que *aqui deve se aplicar o mesmo princípio de tributação dos demais resultados de uma sociedade cooperativa, qual seja, o do rateio entre o resultado das atividades exercidas com os associados e com não associados* para a parcela do ganho de capital colhido pela Fiscalização nesse lançamento de ofício, não de sustenta.

Nesse sentido, como mero acréscimo argumentativo, visando apenas ilustrar a atual jurisprudência das C. Turmas Ordinárias da 1ª Seção desse E. CARF sobre o tema, confira-se trecho do recente v. Acórdão nº 1301-003.717, acompanhando por unidade pelo membro da C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, de relatoria do I. Conselheiro Roberto Silva Junior, publicado em 22/03/2019, que analisou tese jurídica sobre a possibilidade de submeter o ganho de capital da alienação de ativos não circulantes ao coeficiente de *rateio* adotados pelas cooperativas:

SOCIEDADE COOPERATIVA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. TRIBUTABILIDADE.

São tributáveis os ganhos auferidos por sociedade cooperativa na alienação de bens do ativo imobilizado, pois tais negócios jurídicos se consideram como não operacionais, escapando da moldura delineada pela lei para as atividades próprias do cooperativismo.

(...)

*É o que ocorreu com o montante relativo ao ganho de capital na alienação de bens do ativo imobilizada (R\$ 1.047.549,79), mais precisamente, imóveis rurais e terrenos. A recorrente sustenta que esses negócios se inserem no conceito de **atos auxiliares ao ato cooperado**.*

*Em primeiro lugar é discutível que se possa adotar, sem ofensa à lei, a figura do **ato auxiliar ao ato cooperado**, conferindo a este a mesma natureza e, por consequência, o mesmo tratamento jurídico que se dá ao principal. Porque isso implicaria lançar por terra a distinção construída, a partir do art. 79 da Lei nº 5.764/1971, entre ato cooperativo e ato não cooperativo. No final, todos os atos acabariam sendo cooperativos: ou pela essência ou por extensão. Dessa forma, as cooperativas jamais estariam submetidas a qualquer tributação, independentemente dos atos praticados.*

Em segundo lugar, o ganho na alienação de bens do ativo imobilizado é de natureza não operacional, ou seja, é um ganho que deriva de um negócio jurídico estranho ao objeto da entidade. Esse conceito serve tanto para as entidades empresariais, quanto para as sociedades cooperativas.

No mesmo sentido, confira-se o v. Acórdão nº 1302-001.087, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, de relatoria do I. Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, publicado em 24/07/2013:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2008

COOPERATIVA. VENDA DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. ATO COOPERADO. NÃO CONFIGURADO.

A Lei 5.764/71 não cria uma não-incidência em função da pessoa (subjética), mas sim em função do ato praticado (objetiva), de tal forma que só há falar em não-incidência tributária quando o ato for praticado entre a cooperativa e seus associados (art. 79), razão pela qual, fora dessa hipótese, a cooperativa sofre tributação como qualquer outra pessoa jurídica.

A venda de estabelecimento industrial não pode ser enquadrada como ato cooperativo, já que se trata de atividade não-operacional.

Não havendo dúvida da incidência da CSLL sobre os ganhos de capital auferidos pelas pessoas jurídicas, revela-se correta a exigência imposta pelo Fisco.

Diante do exposto, no que tange à incidência da CSLL sobre o ganho de capital apurado, deve ser reformado o v. Acórdão recorrido, sendo procedente o Recurso Especial fazendário nesse ponto.

Já no que se refere à matéria da *impossibilidade de dedução de qualquer despesa financeira*, a Recorrente, em resumo, afirma que quanto ao argumento de que as receitas financeiras deveriam ser deduzidas das despesas financeiras delas decorrentes, tem a razão a interessada, bem como é o próprio entendimento da administração, conforme orientação no Perguntas e Respostas (...) entretanto, faltou a comprovação de que as despesas, que supostamente seriam superiores às receitas, decorrem das aplicações financeiras que estão sendo tributadas no presente lançamento.

Acrescenta que *tal comprovação é ônus daquele que alega*. Ademais, verifica-se, no Livro LALUR apresentado, fls. 480/643, que a interessada deduziu despesas financeiras, em quase sua totalidade, dos resultados decorrentes dos atos com associados, ou seja, com os atos cooperativos. Portanto, se houve despesas decorrentes das aplicações financeiras, além das daquelas informadas no Livro LALUR, caberia à autuada a comprovação. A simples apresentação de uma planilha elaborada pela própria interessada, acostada aos autos às fls. 851, não é suficiente para formação da convicção do julgador. Toda alegação deve ser acompanhada de provas, tais como documentos idôneos e livros fiscais, conforme determina o artigo 15 do Decreto 72.235/72.

Como se observa, a possibilidade jurídico-tributária da dedução das despesas financeiras da Recorrente não está sendo combatida, apenas entende-se que a Contribuinte já

procedeu à dedução de parte das despesas financeiras, nos termos de sua declaração, mas *se houve despesas decorrentes das aplicações financeiras, além das daquelas informadas no Livro LALUR, caberia à autuada a comprovação*. E pugna que *toda alegação deve ser acompanhada de provas, tais como documentos idôneos e livros fiscais, conforme determina o artigo 15 do Decreto 72.235/72*

Cabe aqui um esclarecimento: **não** houve nenhuma glosa de despesas na Atuação, mas apenas a sujeição indiscriminada à tributação pela CSLL da universalidade das receitas financeiras, abrangendo, assim, aquelas não oneradas pela Contribuinte, por, então, entender que seriam frutos de *atos cooperativos* (vide fls. 33).

Contudo, realmente, no TVF, a Autoridade Fiscal procede à seguinte afirmação:

descabido é o desconto das despesas financeiras oriundas das atividades operacionais da cooperativa, pois não existe a correlação entre estas. Os juros passivos oriundos de empréstimos bancários devem ser suportados com as atividades operacionais da cooperativa e as demais receitas financeiras correlatas. (destacamos)

E ao seu turno, na Impugnação, a Recorrida se defende de tal *consideração*, pugnando pela dedutibilidade de tais rubricas e afirma que *conforme prova o demonstrativo anexo, tem-se a mesma situação, de despesas sempre superior às receitas, ambas financeiras, não existindo saldo positivo destas a ser tributado*. O demonstrativo se refere a uma simples tabela, de elaboração pela própria Cooperativa, sem indicação da origem dos dados ou a qualquer prova, mas que evidencia um *saldo negativo* entre receitas e despesas financeiras em diversos anos, inclusive naqueles colhidos na Autuação (fls. 855).

Por fim, no v. Acórdão recorrido, o I. Relator fundamenta e conclui que:

Há que se tributar o lucro e não apenas as receitas dessa natureza.

Observe-se que o formulário de preenchimento de declaração de rendimentos da pessoa jurídica, ao incluir receitas e despesas financeiras na mesma soma algébrica assegura esse tratamento. Se dos componentes dessa soma se pinçam as receitas financeiras obtidas no mercado financeiro para tratamento a parte, devem-se também pinçar as despesas da mesma natureza para esse tratamento. Se o fisco, na revisão da declaração de rendimentos da fiscalizada, discorda que a receita seja ato cooperativo, entendimento que também esposo, deveria, para efeito tributário, corrigir a inexistência contábil para que a tributação se fizesse sobre base de cálculo correta.

Dessa forma, considerando-se que as receitas auferidas no mercado financeiro estejam em sua totalidade no campo da incidência do tributo, da mesma forma deve-se considerar que as despesas da mesma natureza também devem fazer parte da matéria tributável, ou seja, devem ser excluídas daquelas para que seja tributado o lucro apurado, e não apenas as receitas auferidas.

Nesta ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento parcial ao presente item, para que se exclua da base de cálculo (receitas financeiras) as despesas da mesma natureza (despesas financeiras). (destacamos)

Nesse v. Aresto combatido, apenas adentrou-se à averiguação jurídica, de legalidade da dedutibilidade da integralidade das despesas financeiras, objetivamente, em contraponto àquilo aduzido no TVF, questionado pela Contribuinte no seu Apelo ordinário. E no entender desse Conselheiro, exatamente aqui que reside a controvérsia: se tais despesas são objetivamente dedutíveis ou se seria isso condicionado à comprovação de *que são umbilicalmente inerentes e diretamente vinculadas, por um nexo imediato de necessidade, às receitas financeiras tributadas*, como decidido no Acórdão nº 1301-002.082 trazido como paradigma.

E no v. Acórdão recorrido não se abordou a apuração do *quanto* das despesas ou em qualquer questão de prova sobre sua materialidade, ficando adstrito ao tema jurídico – e somente no Recurso Especial que a Fazenda Nacional pretende trazer tal questão, tendo podido, inclusive, ter levado o tema à C. Turma Ordinária *a quo*, por meio dos Embargos de Declaração – mas, não o fez.

Posto isso, considerando os limites do litígio sobre tais despesas, dentro da circunscrição recursal admitida e prequestionada, principalmente considerando não se tratar de Autuação de glosa de dedução, entende-se não ser adequada a discussão da suficiência da prova nessa C. Instância especial.

Assim, no que tange ao mérito, propriamente de Direito, entende-se que, uma vez que pretende-se tributar, indiscriminadamente, a universalidade das receitas financeiras da Recorrida, por estarem tais *entradas* fora dos limites conceituais do ato cooperativo, não procede o fundamento jurídico da Autoridade Fiscal, precisa e textualmente aduzido no TVF (sendo vedada a modificação de critérios jurídicos do lançamento de ofício), de que todas e quaisquer despesas financeiras seriam indedutíveis na apuração dos tributos sobre a renda das cooperativas, posto que viola a principiologia da capacidade contributiva, expressada mais especificamente na ideia de *renda líquida*, quando trata-se do Lucro Real, afrontando também as prescrições do art. 43 do CTN.

Repita-se: a própria Recorrente acaba por endossar tal posição jurídica nas suas razões.

Somente pode ser furtada dos contribuintes a dedução das financeiras quando provado pela Autoridade Tributária o *desvio* no aproveitamento dos recursos (entradas) correspondentes a tal dispêndio pela entidade. E, *in casu*, a fundamentação do lançamento não invoca a regra do art. 47 da Lei nº 4.506/64 (art. 242 do RIR/94 e art. 299 do RIR/99).

Assim, uma vez que se determinou, indiscriminadamente, a tributação de todas as receitas financeiras da Contribuinte, não havendo fundamento para a glosa das despesas de mesma natureza no TVF, deve ser mantido v. Acórdão recorrido, para se permitir a dedução da base de cálculo da CSLL das demais despesas financeiras percebidas no período, confrontadas com as receitas tributadas nesse lançamento de ofício, para apenas se tributar o eventual resultado líquido, positivo.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, reformando o v. Acórdão recorrido apenas para manter a exigência de CSLL sobre o ganho de capital percebido com a alienação de ativos não circulantes.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Relator

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Divergi do I. Relator para conhecer integralmente do recurso especial porque entendo também caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da matéria da incorporação promovida pela *Cooperativa A1* e as operações mantidas com as associadas de suas incorporadas. Embora a matéria tenha sido, de fato, objeto de embargos de declaração, estes foram acolhidos sem efeitos infringentes, mantendo-se a conclusão do acórdão embargado no sentido da *exclusão da tributação do resultado das operações realizadas entre a recorrente e a Cooperativa A1*. De outro lado, o paradigma trazido para caracterização da divergência tratava de decisão proferida em sede da mesma exigência formulada contra a Contribuinte, mas que resultou na exigência de IRPJ nos mesmos períodos de apuração da CSLL aqui sob exame.

Logo, diante de idêntica situação fática, o Colegiado *a quo* concluiu por afastar a infração correspondente à matéria em referência, enquanto o Colegiado que proferiu o paradigma decidiu por mantê-la.

Com maior detalhe, constata-se que o acórdão embargado (101-96.957) concluiu que *as cooperativas incorporadas eram associadas da recorrente e o direito não se extinguiu por ocasião da incorporação, e sim foi transmitido à Cooperativa A1, por via de sucessão legal, tendo sido formalizado, posteriormente, o registro de filiação*. A PGFN, em embargos de declaração, questionou o fundamento para o Colegiado assim decidir, e na resposta aos embargos (Acórdão nº 1201-001.943), a partir do exame da Ata nº 474 do Conselho de Administração,

constatando referência ao pedido de filiação com efeitos retroativos a 01/01/2000, conclui-se pela correção do acórdão embargado, porque *cumpridas as formalidades de associação da Cooperativa A1, no período autuado, a validar as operações realizadas entre a autuada e a Cooperativa A1 como atos cooperativos.*

Já o paradigma, diante desta mesma argumentação de eficácia retroativa da aprovação do Conselho de Administração, dentre outras alegações, concluiu que:

A Recorrente refuta a acusação com base nos argumentos abaixo:

a) a vendedora, A1, era associada desde janeiro/2000, porquanto, tendo incorporado as Cooperativas Santa Lúcia e Arco Iris, sendo estas filiadas à Recorrente ao tempo de incorporação, a Cooperativa A1 sucedeu-as nos direitos e obrigações, na data da incorporação;

b) o direito das associadas, supracitadas, foi transmitido à incorporadora por via da sucessão legal, processando-se, mais tarde, o registro de filiação desta por ato formal, tanto que realizado com efeito retroativo ao dia 01/01/2000, no qual foi consumada a incorporação;

c) a cooperativa A1 foi fundada dois meses antes da incorporação, já com o objetivo de incorporar as outras duas;

d) as vendas efetuadas por A1 à Recorrente continuaram as mesmas, como se fossem realizadas pelas próprias incorporadas, que já eram filiadas;

Os argumentos da Recorrente não podem prosperar, uma vez que a incorporação das Cooperativas Agropecuária Santa Lúcia e Regional Arco Íris não conferem à incorporadora A1 o *status* de filiada à Recorrente. **Em consonância com os artigos 29 e 30 da Lei nº 5.764/1971, tornar-se associado à cooperativa exige não só a manifestação de vontade de ser associado e de sujeitar-se à disciplina estatutária da entidade objeto do interesse do pretendente; exigem-se, ainda, aprovação do órgão de administração da cooperativa à qual se requer a associação, a subscrição do capital social e a assinatura do Livro de Matrículas.**

In casu, o vínculo por filiação só passou a existir no instante em que esta – a filiação – foi aprovada. Perceba-se que era do interesse da própria fiscalizada, considerando suas relações jurídico-tributárias, aprovar a filiação o quanto antes. Porém, enquanto a fiscalizada não admitiu a filiação da Cooperativa A1, os atos jurídicos entre esta e a Cooperativa Central Oeste Catarinense não transcorreram no campo dos atos cooperativos.

Vale dizer que a relação jurídica de direito cooperativo somente se instaurou quando finalmente implementado o requisito consistente na aprovação, pela Recorrente, da filiação da Cooperativa A1, à luz do artigo 3º, *caput* e § 2º, do Estatuto da Cooperativa Central Oeste Catarinense.

Portanto, as aquisições de matérias-primas da Recorrente à Cooperativa A1 passaram a ser reguladas sob a abrangência dos atos cooperativos somente a partir de 15/06/2000, data em que a fiscalizada formalmente aprovou a filiação. Tendo em conta o que se consignou nestas linhas, pode-se asserir que está correto lançamento. Ou seja, as aquisições realizadas antes dessa data não são qualificadas entre os atos cooperativos. *(destaquei)*

A razão de decidir do acórdão que apreciou o recurso voluntário nestes autos não foi alterada na apreciação dos embargos opostos. A mencionada “constatação de cumprimento das formalidades de associação da Cooperativa A1, no período autuado” exposta no exame de embargos, na verdade, apenas explicitou a admissibilidade de sua eficácia retroativa. Ao final, subsistiu a compreensão de que as outras cooperativas mencionadas eram associadas da autuada. Já o paradigma, interpretando a legislação de regência, nega essa associação antes da aprovação

do correspondente pedido pelo Conselho de Administração, ou seja, nega a eficácia retroativa desta aprovação.

Assim, a partir da mesma base fática, diferentes Colegiados do CARF extraíram diferentes interpretações da legislação de regência, do que resultou distinta decisão acerca do crédito tributário lançado.

Estas as razões, portanto, para também CONHECER do recurso especial neste ponto.

No mérito, também divergi do I. Relator quanto à matéria “impossibilidade de dedução de qualquer despesa financeira” porque não vislumbro qualquer ofensa à capacidade contributiva na interpretação de que as receitas financeiras, no presente caso, são integralmente tributáveis, vez que se tratam especificamente de rendimentos de aplicações financeiras e rendimentos de capital desta espécie não dependem de despesas incorridas para serem auferidos. Se, excepcionalmente, tal se verifica, incumbe à Contribuinte provar esta ocorrência, e disto ela não se desincumbiu.

A acusação fiscal bem demonstra a inexistência desta correlação arguída pela Contribuinte:

Nada impede que a cooperativa, em nome da boa administração, utilize suas sobras de caixa para auferir receitas no mercado financeiro, entretanto deve tributar em separado estes resultados.

Descabido é o desconto das despesas financeiras oriundas das atividades operacionais da cooperativa, pois não existe a correlação entre elas. Os juros passivos oriundos de empréstimos bancários devem ser suportados com as atividades operacionais da cooperativa e as demais receitas financeiras correlatas.

Logo, não se trata, genericamente, de receitas financeiras, mas sim de rendimentos de aplicações financeiras. E, neste cenário, a Contribuinte sequer questiona a finalidade destas aplicações financeiras, correlacionadas a *sobras de caixa*, diversamente do que já enfrentei no litígio solucionado Acórdão nº 1101-001.013, quando arguída a correspondência das aplicações financeiras com operações de cobertura, concluindo-se o que assim consignado em sua ementa:

RECEITAS FINANCEIRAS. VINCULAÇÃO A EXPORTAÇÕES. INDÍCIOS DE OPERAÇÕES DE COBERTURA. Os ganhos líquidos em bolsa e os rendimentos em operações de *swap* podem resultar de contratos com natureza de *hedge* e uma vez agregados às operações de exportação somente podem ser atribuídos exclusivamente a resultados com não cooperados se demonstrado que outra seria a finalidade da aplicação financeira. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. RATEIO. As receitas de exportação não podem ser classificadas exclusivamente como operações com associados quando a cooperativa recebe produtos de cooperados e de terceiros.

Assim, tratando-se aqui de rendimentos de aplicações financeiras por sobras de caixa, não merece reparos, assim, o voto condutor do acórdão paradigma que assim conclui relativamente à matéria em tela:

Adiante, adentrando nas questões de mérito, eis que surge, em primeiro lugar, a acusação de omissão de receitas financeiras, no cômputo do lucro tributável. Quanto ao tema, diz a Fiscalização às fls. 40/41:

“O contribuinte obteve rendimentos de aplicações financeiras e por considerá-los afetos ao conceito de ato cooperativo tributou apenas parte destes.

Tal entendimento carece de respaldo legal pelas razões a seguir expendidas.

Segundo o artigo 79 da Lei nº 5.764/71, o ato cooperativo é assim definido:

Artigo 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem compra e venda de produto ou mercadoria.

Ou seja, a definição legal de ato cooperativo é aquela expressa na norma adrede transcrita donde se infere que as receitas de aplicações financeiras não estão abrangidas por aquele conceito.⁽¹⁾

[...]

Tal entendimento encontra eco no Poder Judiciário sendo que o Superior Tribunal de Justiça ao editar a Súmula 262 pôs fim as disquisições acerca da procedência ou não da tributação das aplicações financeiras obtidas pelas sociedades cooperativas.

"Súmula 262 Incide imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas".

Da mesma forma, resta destacar que o procedimento adotado pelo contribuinte, conforme demonstrativos contábeis a (Fls. 512 a 619), de compensar as receitas financeiras com as despesas financeiras oriundas das atividades da cooperativa não encontra respaldo legal.

Sobre este tema, o Parecer Normativo CST nº 04/86, itens 2.9 e 6.11, assim assevera:

2.4 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 a definição dada pelo art. 79 da Lei nº 5.769/71 e por isso o resultado positivo daí decorrente não é classificável entre aqueles que se colocam fora do campo de incidência. (Grifei).

6.1.1 O resultado positivo das aplicações financeiras deve ser oferecido à tributação englobadamente com os resultados das operações com não associados mediante seu cômputo em separado (it. 4 do PN CST nº 73/75), mesmo em caso de eventual apuração de prejuízo contábil no balanço nas operações com associados, uma vez que este deverá ser coberto com recursos do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos ressalvada a opção prevista no parágrafo único do art. 80 da Lei nº 5.764/71. grifei).

Ou seja, os resultados positivos obtidos com os atos não cooperativos não podem ser compensados com os resultados negativos obtidos com o ato cooperativo."

A Recorrente se insurge contra a tributação das receitas financeiras. O artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971, deixa claro que as receitas financeiras não se derivam de atos cooperativos, pois, de acordo com citado dispositivo legal, atos cooperativos são aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados ou pelas cooperativas entre si. Por outro lado, os artigos 79, 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/1971, em combinação com o artigo 111 da mesma Lei (artigo 168 do RIR/199 e artigo 183 do RIR/1999) prescrevem que, para as sociedades cooperativas, o IRPJ incide sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade. Com arrimo nos referidos dispositivos legais, embora circunscrevendo-se às aplicações financeiras dessas sociedades, expressa a Súmula 262 do Superior Tribunal de Justiça que o imposto de renda incide sobre o resultado das aplicações financeiras. Como é cediço, o resultado tributável das

¹ RECEITAS FINANCEIRAS — O Resultado das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, efetuadas por cooperativas, está excluído da não incidência de que gozam tais sociedades, ficando sujeitas à regra geral que rege o IRPJ. (Decisão nº188/98 —7 a Região fiscal.)

aplicações financeiras é a diferença positiva entre as receitas financeiras e as despesas inerentes à obtenção das receitas financeiras, na linha do acórdão 1402-00.445, relatora Conselheira Albertina Silva Santos de Lima (4ª Câmara 2ª Turma Ordinária, sessão de 24/02/2011):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2003 LUCRO REAL. ATOS NÃO COOPERATIVOS. RECEITAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. DESPESAS FINANCEIRAS. INERÊNCIA.

As receitas de aplicações financeiras são atos não cooperativos e devem integrar o resultado tributável das sociedades cooperativas, não sendo possível que se submeta à tributação apenas o resultado líquido entre receitas de aplicações financeiras e despesas financeiras com atos cooperados, quando não há inerência entre as mesmas.

Declara o agente fiscal, à fl. 42, que, para fins de apuração da receita financeira tributável, a Recorrente recorreu a um índice resultante da divisão entre a receita de atos não cooperativos e a receita bruta total. Na determinação da receita financeira tributável de cada período de apuração, esse índice (sempre inferior a um) foi aplicado sobre a receita financeira total do respectivo período de apuração.

O agente fiscal também afirma que carece de respaldo legal o procedimento adotado pelo contribuinte, demonstrado às fls. 512 a 619, mediante o qual deduziram-se as despesas financeiras das receitas financeiras oriundas das atividades da cooperativa.

Em outra senda, o relator da instância *a quo*, mantendo o lançamento no tocante à tributação das receitas financeiras, argumenta que as despesas financeiras já foram inseridas na DIPJ, tanto no campo específico das despesas financeiras quanto no campo das demais despesas operacionais, o que, segundo menciona, pode ser verificado às fls. 629, 655, 691, 751 e 806.

O que impressiona, em relação à assertiva acima, lançada pela autoridade julgadora, ao mencionar que as despesas financeiras já teriam sido inseridas na DIPJ, influenciando o resultado tributável, é o fato de não ter havido contestação direta, no recurso voluntário, desmentindo tal argumento ou esclarecendo os fatos por outra perspectiva.

De outro modo, a despeito de defender que, uma vez “*evidenciada a existência de despesa financeira, e concomitantemente de receita financeira, esta vinculada a aquela, é impositivo que na contabilidade devam ambas ser confrontadas para apuração do resultado específico das transações financeiras (empréstimos e aplicações), que pode ser positivo ou negativo*”, constata-se, contudo, que inexistiu a indicação das despesas financeiras que, precisamente, deveriam ser contrapostas às respectivas receitas financeiras, por força de uma relação de necessidade congênita determinante da geração de despesas financeiras para a geração das receitas financeiras auferidas.

Na verdade, o discurso da Recorrente é voltado para a tentativa de obter o reconhecimento da dedutibilidade da generalidade das despesas financeiras, a exemplo do que fizera na reclamação em primeira instância, ao juntar aos autos o demonstrativo de despesas e receitas financeiras à fl. 1.171, o qual apresenta o panorama geral das receitas e despesas financeiras do período entre 1996 e 2000.

Tal pretensão de deduzir a generalidade de suas despesas financeiras exsurge mais nitidamente na peça de defesa apresentada à autoridade da DRJ, à fl. 1.145, ao postular a dedução dos juros passivos oriundos de empréstimos bancários, os quais não determinam diretamente a geração das receitas financeiras tributadas no presente lançamento tributário. A conferir, à fl. 1.145, na crítica feita à autuação, perante a autoridade da instância *a quo*:

“E que, embora sendo "receitas" — portanto inconfundíveis com "resultados" — devem elas ser acrescidas ao lucro real na proporção de 100% (receita igual a resultado), sendo descabido o desconto das despesas financeiras oriundas das atividades operacionais da cooperativa, pois não existe a correlação entre estas, e assim os juros passivos oriundos de empréstimos bancários devem ser suportados com as atividades operacionais da cooperativa, ou seja, as despesas

financeiras pertencem unicamente ao campo dos atos cooperativos albergados na isenção.

As receitas financeiras se convertem em lucro tributável na proporção de 100%, enquanto os juros passivos, que são despesas financeiras, se dissociam dessas receitas e são deduzidos integralmente (100%) na apuração do resultado isento inerente aos atos cooperativos. Toda a receita financeira pertence ao resultado tributável, enquanto toda a despesa financeira pertence ao resultado não tributável (não incidência).” (grifei)

Sem a comprovação das despesas financeiras umbilicalmente inerentes e diretamente vinculadas, por um nexo imediato de necessidade, às receitas financeiras tributadas, não há como dar razão à Recorrente.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN mas, vencida quanto a este aspecto, DAR PROVIMENTO ao recurso especial na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA