



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13984.001664/2006-13
Recurso n° 883.225 Voluntário
Acórdão n° 1402-00.445 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente SANJO COOPERATIVA AGRÍCOLA DE SÃO JOAQUIM
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

PENALIDADE. MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

Tratando-se de lançamento de ofício, cabível a multa de 75%, quando presentes os pressupostos legais para sua imposição; e nos termos da Súmula n° 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. CSLL.

Não havendo arguições específicas, estende-se o decidido em relação ao lançamento do tributo principal à exigência da CSLL, em razão da existência de vinculação entre ambos lançamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 13984.001664/2006-13
Acórdão n.º **1402-00.445**

S1-C4T2
Fl. 2

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Carlos Pelá e Moises Giacomelli Nunes da Silva acompanharam a relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Trata-se de lançamento relativo a exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituadas como atos não-cooperativos, implicando em redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, do ano-calendário de 2003.

A contribuinte para apurar o resultado das operações com não cooperados, ou seja, o resultado tributável, está adicionando o resultado financeiro líquido de R\$ 95.215,99, obtido com o valor de receitas financeiras de R\$ 1.294.036,10 e de despesas financeiras de R\$ 1.198.820,11.

Detalha-se abaixo as despesas financeiras:

Despesas financeiras	Valor total - R\$	Valor dedutível – R\$	Valor glosado – R\$
Juros e multas	11.618,73	420,60	11.198,13
Desconto concedido	178.063,31	6.445,90	171.617,41
Juros passivos	731.552,56	26.482,20	705.070,35
Variação cambial passiva	82.346,05	2.980,93	79.365,12
Juros sobre capital rotativo	207.119,30	207.119,30	0,00
Sinistros reembolsados	(11.879,84)		
Total	1.198.820,11		802.079,50

Do valor de juros e multas, desconto concedido, juros passivos e variação cambial passiva, a contribuinte não informou quanto dessas despesas decorreram de ato cooperado. A fiscalização considerou como dedutível apenas o percentual de 3,62% que corresponde à participação das receitas de atos não cooperados, em relação ao total de receitas auferidas.

Segundo a fiscalização, conforme Lei 5.764/71, as despesas dedutíveis precisam ser inerentes às receitas. Concluiu que para deduzir as receitas de aplicações financeiras que são receitas de atos não cooperativos, as despesas precisam também ser de atos não cooperativos. Entretanto, a Sanjo utilizou a totalidade das despesas financeiras para reduzir o resultado tributável, apesar dessas despesas serem na maioria de atos cooperativos, gerando consequentemente, utilização indevida das despesas financeiras para causar redução do resultado tributável.

Em relação aos juros sobre capital rotativo, no valor de R\$ 207.119,30, explicou a fiscalização que são juros que a cooperativa paga aos cooperados pelos recursos que a cooperativa toma emprestado deles, e que, o capital rotativo gera receitas de aplicações financeiras, assim, esses juros seriam inerentes à obtenção dessas receitas.

Foram aproveitados o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, para apuração do valor tributável. Foi reduzido o imposto de renda a compensar ou a ser restituído.

Transcrevo da decisão de primeira instâncias, as razões apresentadas na impugnação:

- o entendimento da cooperativa é de que a tributação deve ocorrer sobre o valor de R\$ 95.215,99, considerando que este é o resultado financeiro líquido, oriundo da subtração das despesas financeiras das receitas financeiras. (f. 52);

- "Cooperativa tem um conceito mais econômico que jurídico, pois é um tipo de sociedade com interesse econômico comum de um grupo de pessoas, em um determinado momento histórico." (f. 53);

- o ato cooperativo, por não configurar hipótese de incidência tributária, não estará sujeito à tributação (f. 53);

- "A sociedade não se constitui para obter lucros a repartir entre os cooperados, mas sim para lhes outorgar vantagens diretamente repercutíveis na esfera jurídica de cada um deles, sendo os excedentes diversos de lucros, pois não são estruturalmente ligados ao capital, resultando apenas de decisões e estratégias administrativas ou políticas dos cooperados enquanto tais e não como detentores de título de capital." (f. 54);

- em princípio, há dúvida sobre se os resultados das aplicações financeiras seriam tributados, pois não há disciplina expressa a esse respeito, como reconhece a doutrina citada à f. 55;

- nos termos do que dispõe o art. 183 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), apenas incidirá o IRPJ sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à finalidade da cooperativa (f. 56);

- "Desta forma, o Primeiro Conselho de Contribuintes já decidiu que, mesmo que as aplicações financeiras não constituam ato cooperativo, o IRPJ só pode incidir sobre o resultado positivo (receita menos despesa Financeira) vez que os recursos disponíveis aplicados no mercado financeiro pertencem, também, aos cooperados e as despesas financeiras foram suportadas pelas atividades desenvolvidas pela sociedade; sem distinção de atos cooperativos e não cooperativos." (f. 56);

Cabe observar que a Súmula nº 262 do STJ ("Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas") versa sobre matéria constitucional e, portanto, não é correta e deve ser revista pelo STF." (f. 59);

inexiste determinação legal de que seja obedecido o princípio da inerência que, assim, não pode ser exigido do sujeito passivo (f. 60);

"Igualmente, se existem dois comportamentos a serem seguidos pelo contribuinte não se pode exigir que pratique o mais oneroso para si." (f. 60);

"Igualmente, no momento da ocorrência do fato gerador, de sua apuração e mesmo um período depois se seguiu sem a presença de normas brasileiras de contabilidade que exigissem das cooperativas tal procedimento citado pelo Ilmo. Sr. Auditor Fiscal.

Surge, portanto, um questionamento: será que é válida a cobrança de tributos, a instituição de multas pesadas e imposição de constrangimento administrativo a um contribuinte com base em teorias que não constam em leis, regulamentos ou normas de contabilidade ?" (f. 61);

"Assim, vejamos: digamos que na coluna das receitas de atos cooperados o resultado seja negativo, ou seja, as despesas excedem os ingressos e na coluna das receitas não-cooperativas o resultado seja positivo, nesse caso, haveria a tributação da cooperativa,

mesmo que não exista resultado final global positivo ? Trata-se de um contrassenso a tributação de um resultado final negativo, por exemplo." (f. 61);

"O conceito transcrito no "Termo de Verificação Fiscal" que é correto e coerente, nega à cooperativa e aos seus cooperados a busca de recursos financeiros junto às instituições financeiras para investir em bens patrimoniais necessários à operacionalização de suas atividades. [...]" (f. 63);

"Por fim, para registro, as cooperativas possuem um adequado tratamento tributário. Fato que deve ser considerado aqui, em que pese não se tratar de discussão sobre o ato cooperativo.

Tal informação assume forte relevância se considerarmos que para as demais pessoas jurídicas este entendimento é pacífico, assim, não se requer nem mesmo tratamento diferenciado, mas sim, no mínimo, igualitário." (f. 64);

"Igualmente a previsão de 3,62% é arbitrária, inconsistente e não está fundamentada em nenhuma base de fatos capaz de sustentar este valor, permitindo uma auditoria dos valores apontados para afastá-la, bem como o uso de presunções somente pode existir na presença de lei.

Deve se ressaltar, portanto, que não é correto o raciocínio do - Ilmo. Sr. Auditor Fiscal de que a tributação da renda não deve considerar o resultado global dos atos cooperativos, mas proceder uma tributação por 'prateleiras' ou por colunas contábeis. A lei exige a tributação da renda em seu sentido universal e geral e nunca em seu sentido específico.

[...]" - cita-se o Art. 153, § 22, I da Constituição Federal (f. 65);

*CAPÍTULO III SÍNTESE DAS RAZÕES DA IMPUGNAÇÃO
Pelo exposto, conclui-se que o tributo não é exigível, visto que:*

I— viola o conceito constitucional de ato cooperativo: as cooperativas devem possuir um tratamento privilegiado:

II — viola a vedação constitucional da tributação das receitas financeiras, previsto no art. 146 da CF e na Lei nº 5.764/71;

III— viola o princípio da legalidade e da tipicidade fechada: conforme o art. 129 do Decreto nº 85.450/80 o imposto de renda será calculado "unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades" descritas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71" e atual Decreto nº 3.000/99, art. 183.

IV — viola o conceito de renda previsto no CTN: que determina que o fato gerador ocorre sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Não há disponibilidade econômica no presente caso se não houver o confronto das receitas com as despesas.

V. viola o princípio da legalidade e da tipicidade fechada: dado que o dito princípio da inerência citado pelo Ilmo Sr. Auditor Fiscal, não está previsto em lei, não possui norma instituidora e não pode obrigar o comportamento de contribuinte gerando situação gravosa para ele (ninguém ser obrigado sen% -o em virtude de lei).

VI — viola o conceito constitucional e legal de renda: dado que a tributação da renda deve considerar o resultado global dos atos cooperativos e não proceder a uma tributação por "prateleiras" ou por colunas contábeis, Art. 153, sç 2 2 e inc. I da CF/88.

A Turma Julgadora considerou o lançamento procedente, conforme ementas a seguir transcritas:

SOCIEDADE COOPERATIVA. OPERAÇÕES VINCULADAS A ATOS COOPERATIVOS E A ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SEGREGAÇÃO.

COEFICIENTE DE PROPORCIONALIZAÇÃO.

Apenas as operações vinculadas simultaneamente a atos cooperativos e a atos não-cooperativos, cujos valores não possam ser discriminados diretamente em cada uma dessas categorias, deverão ser segregadas por meio de coeficiente de proporcionalização composto a partir de bases uniformes.

SOCIEDADE COOPERATIVA. RECEITAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO.

Aplicações financeiras são atos não cooperativos e, portanto, a receita delas proveniente é tributável.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e o que lhe é decorrente (CSLL), devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação deste, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

A ciência da decisão foi dada em 30.12.1999 e o recurso foi apresentado em 28.01.2010.

Destaca no recurso voluntário que as normas de excelência em gerenciamento devem fazer-se presentes na administração de uma cooperativa e que é plenamente possível conceber-se as aplicações financeiras como parte de atos administrativos inerentes à cooperativa e como uma consequência direta do ato cooperativo, devendo, portanto, ser considerado como tal.

Acrescenta que por um lado, a cooperativa efetuou a aplicação dos recursos excedentes de caixa, visando resguardar o poder de compra da moeda, e por outro lado, efetuou a captação de recursos de terceiros, cujos encargos foram registrados especialmente nas contas de juros passivos, variação cambial passiva e juros sobre capital rotativo.

Explica que quando há excedentes financeiros para serem aplicados, tais aplicações não podem ser efetuadas por prazos reduzidos, sob pena de comprometer a rentabilidade e conseqüente atos de boa gestão. Assim, muitas vezes é mais interessante manter os recursos aplicados com rentabilidade contínua e simultaneamente utilizar os recursos de terceiros, com remuneração de juros. Entende, que por óbvio, o resultado tributável para a cooperativa deve ser a diferença positiva entre as receitas financeiras e as despesas financeiras, caso contrário, a cooperativa estaria sendo penalizada por sujeitar-se à tributação da receita financeira e não do resultado financeiro.

Cita o Parecer CST nº 73/75, para dizer que ao determinar as regras de apuração do resultado tributável, o fisco admite a possibilidade de apropriação dos custos diretos inerentes às receitas tributáveis e também autoriza o rateio dos custos e encargos indiretos, proporcional às receitas tributáveis e não tributáveis. Aduz que a despesa financeira é um custo direto de captação de recursos, que momentaneamente foram aplicados no mercado financeiro e geraram receitas tributáveis, e que, o procedimento adotado pela recorrente é o mesmo aplicável a qualquer outra sociedade tributada pelo lucro real.

Destaca que o fato da Sanjo ser uma sociedade cooperativa, não lhe pode ser atribuído um tratamento discriminatório prejudicial, enquanto a Constituição Federal lhe assegura um tratamento tributário favorecido, pois a mesma não visa lucro em suas operações, mesmo quando aplica seus excedentes de caixa no mercado financeiro.

Diz que todo o resultado financeiro, no valor de R\$ 95.215,99 foi oferecido à tributação e que conforme exemplifica no Anexo II, é incompatível a tributação das receitas financeiras sem deduzir as despesas financeiras, pois estaria se deslocando parte das sobras do ato cooperativo, proveniente da comercialização dos produtos dos sócios, para a coluna de terceiros, pois seria inconcebível que o resultado final com terceiros passasse a representar 32,83% do resultado total, enquanto que as operações com terceiros representam apenas 3,62% da receita bruta.

Explica que as aplicações financeiras são decorrentes de aplicações em fundos de investimento de renda fixa, para conservar o valor do dinheiro a ser repassado ao cooperado.

Aduz que preencheu os requisitos do art. 182 do RIR/99 e que a aplicação das sobras devem ser vistas como ato cooperativo, que em respeito ao princípio da legalidade, e da

tipicidade fechada, não há como criar por analogia a instituição de tributação sobre fato jurídico não previsto em norma legal.

Destaca que o 1º CC já decidiu que mesmo que as aplicações financeiras não constituam ato cooperado, o IRPJ somente pode incidir sobre o resultado positivo (receita menos despesa financeira). Cita os acórdãos 101-92.769/99 e 107-05.674/99. Cita também a decisão do TRF4, AC.90.04.24092-6, 1ª Turma, DJ 08/02/95. Cita ainda outros julgados administrativos e judiciais.

Aborda ainda a inexistência de lei exigindo a inerência entre receitas e despesas financeiras cooperativas e não cooperativas e a impossibilidade dessa inerência.

Argumenta ainda que a previsão de 3,62% é arbitrária, inconsistente e que não está fundamentada em nenhuma base dos fatos capaz de sustentar este valor, permitindo uma auditoria dos valores apontados para afastá-la, bem como o uso das presunções que somente podem existir na presença de lei; que essa proporcionalidade só poderia ser aplicada, caso se considerasse situações normais, por exemplo de aplicação às despesas comuns de sócios e não sócios, mas que no presente caso, em que o problema encontra-se nas despesas financeiras e receitas financeiras de atos não-cooperativos, tributáveis, o percentual deve respeitar a razoabilidade.

Alega ainda que a multa de ofício de 75% é confiscatória e que há decisões judiciais que arredam as multas elevadas, como a em exame. Espera a redução da multa para no máximo 30%, tendo em vista o princípio da proporcionalidade, os subprincípios da adequação, da necessidade, da proporcionalidade em sentido estrito. Cita ainda os princípios da moralidade pública, o da boa-fé em matéria tributável.

Traz ainda considerações sobre o cooperativismo.

Pede ao final a anulação dos débitos, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, da multa e acessórios até o final do processo administrativo, e em caso de manutenção da decisão atacada, que se reduza o percentual da multa, porque seria exorbitante e desproporcional, ao máximo permitido pela lei (30%), bem como, requer a possibilidade da juntada de todas as informações necessárias a fiel comprovação de seu direito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Albertina Silva Santos de Lima

O recurso voluntário atende às condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

A Sanjo Cooperativa Agrícola auferiu receitas financeiras no valor de R\$ 1.294.036,10, que têm como origem aplicações financeiras. Por outro lado, registrou despesas no valor de R\$ 1.198.820,11, e considerou como ato não-cooperativo apenas o resultado líquido entre receitas e despesas financeiras, ou seja, R\$ 95.215,99.

Das despesas financeiras relativas a juros e multas, descontos concedidos, juros passivos e variação cambial passiva, que totalizam R\$ 802.079,50, a fiscalização considerou como resultado com atos não-cooperativos o valor corresponde a 3,62% (proporção da receita de atos não-cooperativos em relação ao total de receitas auferidas aí incluídas as receitas financeiras), como dedutíveis do resultado tributável, uma vez que a Cooperativa não informou quanto dessas despesas decorreram de ato cooperado.

Segundo a fiscalização, conforme Lei 5.764/71, as despesas dedutíveis precisam ser inerentes às receitas; concluiu que para deduzir as receitas de aplicações financeiras que são receitas de atos não-cooperativos, as despesas precisam também ser de atos não-cooperativos; e que o sujeito passivo utilizou a totalidade das despesas financeiras para reduzir o resultado tributável, apesar dessas despesas serem na maioria de atos cooperativos, gerando conseqüentemente, utilização indevida das despesas financeiras para causar redução do resultado tributável.

A contribuinte foi intimada a explicar para cada tipo de despesa, se havia inerência com a obtenção de receitas de aplicações financeiras.

A contribuinte explicou à fiscalização o que significa cada conta: a de juros e multas, refere-se à contabilização de juros resultantes por pagamento de obrigações em atraso; a de desconto concedido, significa o valor de descontos dados a clientes e cooperados; a de juros passivos refere-se a juros incidentes sobre financiamentos contraídos junto a instituições financeiras, e variação cambial passiva significa o valor resultante da variação cambial nas operações com o mercado externo.

Assim, a fiscalização considerou indevida a exclusão do resultado positivo de R\$ 802.079,50.

A primeira Seção do STJ, editou a Súmula nº 262, que a seguir transcrevo:

Incide imposto de renda sobre o resultado de aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.

Dentro os precedentes utilizados para fundamentar a edição da Súmula, verifique-se a ementa proferida nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 88.179/PR (98.007629-5):

I – A atividade desenvolvida junto ao mercado de risco não é inerente à finalidade a que se destinam às Cooperativas. A especulação financeira, como forma de obtenção do creditamento da entidade, não configura ato cooperativo e extrapola dos seus objetivos institucionais.

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

Portanto, não há dúvidas de que as receitas de aplicações financeiras devem integrar o resultado das atividades com atos não cooperados.

Entendo que o vocábulo “resultado”, citado na súmula, não significa resultado líquido entre receitas de aplicações financeiras e despesas financeiras, mas apenas o resultado das aplicações financeiras, que pode ser positivo ou até mesmo negativo, em determinadas situações.

Agora, vejamos o lado das despesas financeiras. De todas as despesas auditadas pela fiscalização, esta considerou que o valor de R\$ 207.119,30 relativo a despesas de juros sobre capital rotativo, são os juros que a cooperativa paga aos cooperados pelos recursos que a cooperativa toma emprestado deles, e que, o capital rotativo gera receitas de aplicações financeiras, assim, considerou esses juros como inerentes à obtenção dessas receitas.

Em relação às demais despesas financeiras, como já vimos, a fiscalização intimou a empresa a explicar para cada tipo de despesa sua relação com a obtenção das receitas financeiras e não tendo a empresa explicado essa inerência, proporcionalizou as despesas entre atos cooperativos e não-cooperativos, levando em conta a participação das receitas relativas a atos não-cooperados em relação ao total das receitas auferidas, ou seja 3,62%.

Entendo que a fiscalização não precisava fazer essa proporcionalização, uma vez que cabia ao sujeito passivo segregar as despesas entre atos cooperativos e não-cooperativos e se não fez a segregação é porque entendeu que todas as despesas se referem a ato cooperativo. Mas, tendo a fiscalização determinado o valor tributável dessa maneira, isso em nada prejudica a atuada, pelo contrário, a beneficia.

Consequentemente, tem razão a fiscalização em excluir, com base na Lei 5.764/71, o valor de R\$ 802.079,50 que foi considerado como exclusão indevida do lucro real, pois não teria sentido auferir receitas financeiras consideradas com atos não cooperados e deduzir das mesmas, as despesas com atos cooperados, por total falta de inerência.

Corroborar esse entendimento, o seguinte voto proferido no Edcl nos Edcl no REsp 58.265/SP, de 09.08.2010 (1994/0040059-4), do STJ:

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Não merece prosperar a pretensão da cooperativa, uma vez não vislumbradas as omissões apontadas.

O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto inócenas 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.

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 vênia, 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 1ª 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 inócua 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."

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." (grifo nosso)

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 opostos.

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 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 .

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" ."

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.

Por outro lado, devem ser acolhidos os embargos de declaração fazendário, uma vez constatado erro material no item 6 da ementa e no 6º parágrafo do voto-condutor do julgado embargado, verbis :

"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."

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 " .

Com essas considerações, REJEITO OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA COOPERATIVA, mantendo sua condenação ao pagamento de 1% (um por cento) a título de multa, pelo seu caráter procrastinatório (artigo 538, parágrafo único, do CPC), e ACOELHO OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL 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.

Referido voto refere-se a embargos, sendo que para o Recurso Especial mencionado, foi dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mas ainda não ocorreu o trânsito em julgado.

Do voto acima exposto, interpreto que foi negado à Cooperativa embargante o direito de tributar apenas a diferença entre receitas e despesas financeiras, que corresponde ao caso em apreciação.

Quanto ao seu pedido de tratamento igual às demais empresas (tributação apenas da diferença entre receitas financeiras e despesas financeiras), deve-se lembrar que o regime jurídico tributário das cooperativas já contempla benefício fiscal próprio, ou seja, a não tributação dos atos cooperativos, logo, tal tipo de comparação não é possível.

No tocante à discussão sobre a multa de 75%, tratando-se de lançamento de ofício, estão presentes os pressupostos legais para sua imposição, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, não havendo previsão legal para sua redução para 30%.

Em relação ao argumento de que a imposição da mesma configuraria confisco, aplica-se a súmula do CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, o lançamento da multa de ofício deve ser mantido.

Estende-se o decidido em relação ao lançamento do tributo principal à exigência da CSLL, em razão da existência de vinculação entre ambos lançamentos, quando não estão presentes arguições específicas.

Do exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Relatora