



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-5

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Recurso n.º : 119.415
Matéria : IRPJ E OUTRO - Exs: 1995 e 1996
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE ITAPIRANGA
LTDA.
Recorrida : DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC.
Sessão de : 09 de junho de 1999
Acórdão n.º : 107-05.674

COOPERATIVAS – RESULTADO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS –
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 contêm no campo da incidência tributária. Todavia, impõe-se compensá-las com as despesas financeiras provenientes de empréstimos bancários contraídos.

COOPERATIVAS – RESULTADO DE ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO – Em se tratando de bens utilizados nas operações com cooperados e não cooperados, seus resultados devem ser rateados entre essas atividades, como o fizera a recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE ITAPIRANGA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

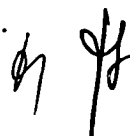

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM : 11 JUN 1999

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized initial 'M' followed by a vertical line and a flourish.

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

Recurso n.º : 119.415
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE ITAPIRANGA
LTDA.

RELATÓRIO

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE ITAPIRANGA LTDA., qualificada nos autos, recorre a este Conselho (fls. 128/135) contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC. (fls. 113/123) que deferiu apenas em parte a sua impugnação (fls. 98/109) aos autos de infração de fls. 2/3 e 7/8, referentes ao imposto de renda da pessoa jurídica e à Contribuição Social, respectivamente.

O litígio submetido ao deslinde do Colegiado é o seguinte:

A recorrente é uma cooperativa mista de produção e consumo, segregando contabilmente as despesas, as receitas decorrentes de suas atividades e respectivos custos diretos provenientes de suas operações com associados e terceiros, tanto na área de produção como de consumo. Determina os resultados das atividades com associados e não associados, através de rateio proporcional dos custos indiretos, despesas operacionais e outras receitas eventuais auferidas sejam estas operacionais ou não operacionais.

Assim procedeu relativamente às receitas decorrentes de aplicações e resultados não operacionais (venda de bens do seu ativo permanente).

A fiscalização do imposto de renda, com base em pronunciamentos administrativos, notadamente os PN CST n.º 155/73 e 04/86, refez o cálculo das distribuições por rateio das operações com associados e não associados para incluir a

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

totalidade desses rendimentos como tributáveis, fundamentando o lançamento efetuado nos arts. 169 c/c 193, 194, 195, 317, 320 e 369 do RIR/94 (Decreto nº 1.041/94), e art. 1º da Lei nº 8.541/92.

A empresa impugnou a exigência (fls. 98/109), sustentando a validade do seu procedimento e que de forma alguma essas receitas podem ser consideradas como estranhas à finalidade das cooperativas (art. 1º da Lei nº 8.541/92), já que ao invés, são inerantes e indissociáveis do ato cooperativo, decorrem necessariamente deste (na totalidade ou maior parte), e assim só podem ser consideradas como integrantes do ato cooperativo, desta forma abrigadas na não-incidência do imposto assegurada na lei. Tanto as receitas financeiras como os resultados eventuais correspondem às atividades próprias das cooperativas, nas quais são tributáveis unicamente os resultados que exorbitam do campo da não incidência.

Diz ela que os recursos financeiros são gerados em regra pelas transações com cooperados e assim os seus resultados se vinculam com às transações cooperativas. Entende a impugnante que a aplicação desses recursos protegendo-os contra a corrosão inflacionária é, antes de tudo, dever de boa gestão, e devem ser consideradas como integrantes da atividade regular e própria da cooperativa, ou seja, como ato cooperativo.

Entende que a não incidência das cooperativas é de origem constitucional (CF. art. 146, III, "a") correspondendo, nas transações com cooperados, à imunidade de que gozam as instituições de educação, assistência social e outros (arts. 146 e 147 do RIR/94). E, por isso, postula o mesmo tratamento dispensado às aplicações financeiras das entidades imunes, de que trata o ADN CST nº 27, de 27/09/93.

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

A defendente assevera que a Lei nº 5.764/71, nos art.s 85 a 88, delimita perfeitamente o campo da incidência do tributo em relação às operações das cooperativas, de modo que todas as demais operações ou transações não referidas nos dispositivos citados estão fora da incidência tributária, como é o caso das aplicações financeiras e venda de bens do permanente. O art. 129 do RIR/80 corrobora esse entendimento.

A empresa sustenta também que receitas e resultados financeiros não se confundem. Mesmo que se entendam essas operações no campo da incidência do imposto, seria descabida a tributação integral das receitas financeiras. Somente o resultado positivo dessas transações é que seriam tributáveis. O art. 168 do RIR/94 manda que assim se proceda. Deste modo, impõe-se a compensação do valor das receitas de aplicações de recursos no mercado financeiro com os gastos dessa mesma natureza, em conformidade com o Acórdão nº 101-87.601, de 07/12/94., transcrevendo-lhe excertos.

Cita o tratamento semelhante ao adotado na apuração do "lucro da exploração" que o acórdão entende deva ser dado às aplicações financeiras das cooperativas para tributar-se apenas os resultados positivos entre receitas e despesas da mesma natureza.

Esclarece que as despesas financeiras de 1995 e de 1996 somam R\$ 868.645,15 e R\$ 629.647,12, enquanto as receitas financeiras somam, no exercício de 1995, R\$ 169.945,82 (37.878,67 mais 132.067,15) e R\$166.241,27 (29.160,11 mais 137.081,16), no exercício de 1996, sendo as demais receitas contabilizadas de outras origens, diferentes de aplicações financeiras. As despesas financeiras suportadas em 1995/1996, compreensivas de juros e correção, relativas aos diversos financiamentos bancários (capital de giro, custeio, repasse, etc.) são muito superiores às receitas, de

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

modo que o resultado é negativo, inexistindo saldo positivo da receita. O saldo sempre negativo das transações financeiras demonstram que a impugnante operava em regime de aperto financeiro, com dívidas bancárias expressivas, muito superiores às modestas aplicações que efetuou.

Em relação aos ganhos com alienação de bens do permanente correspondem aos resultados (receitas menos custos) e numerosos pronunciamentos da E. Conselho de Contribuintes, determinam a tributação proporcional desses ganhos e não integral como pretende a fiscalização. Dentre eles, cita o Ac. 103-12.673/92, transcrevendo-lhe a ementa.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve em parte o lançamento (fls. 113/123) para excluir-lhe apenas o adicional do imposto de renda, indevidamente lançado, matéria que, portanto, não mais faz parte do litígio.

O julgador, após transcrever o art. 146 da Constituição Federal, e os arts. 3º, 79, 85, 86, 87, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71, excertos do PN CST nº 155/73, 73/75, 38/80, e ementas de acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes e pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, afasta, inicialmente, a pretensão do contribuinte de receber o tratamento referente às entidades imunes em relação às suas receitas financeiras, e a seguir, assevera que as aplicações no mercado financeiro e os resultados obtidos na venda de bens do seu ativo imobilizado não caracterizam ato cooperativo, e, assim, estão afastados do campo da não incidência. Contesta o argumento da defesa de que apenas os atos referidos nos arts. 85 a 88 da Lei nº 5.764/71 seriam tributáveis, posto que essas operações seriam apenas as provenientes de atos não cooperativos autorizadas pela lei, o que não afastaria do crivo do imposto as que, não configurando ato cooperativo, não tivessem autorização legal. E, por entender que as receitas financeiras e os resultados na venda de bens do ativo permanente seriam atos não cooperativos repele o entendimento de que as receitas

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

financeiras e os resultados positivos nas vendas de bens do ativo permanente somente seriam tributáveis na proporção que a receita dos atos não cooperativos representam em relação à receita bruta total da empresa, conforme acórdão mencionado pela defesa.

Por outro lado, sustenta que se é certo que, nos termos do art. 168 do RIR/94, as sociedades cooperativas devem pagar o imposto sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, somente seriam consideradas as despesas necessárias à obtenção dessas receitas, cuja existência não restou comprovada nos autos. As despesas financeiras referidas pela impugnante já foram deduzidas na apuração do lucro líquido constantes de suas declarações de rendimentos.

Na fase recursal (fls. 128/132), a empresa renova perante o Colegiado os argumentos já apresentados na fase impugnatória, contestando as conclusões do julgador e aduzindo outros pronunciamentos da instância administrativa sobre a matéria.

Seu recurso é lido na íntegra para melhor conhecimento do Plenário.

A Cooperativa efetuou o depósito de que trata a MP nº1.621-30, de 12/12/97, (fls. 150/152), obtendo o seguimento (fls. 153 c/c 170 e 171) que antes lhe fora negado por inobservância dessa exigência.

É o relatório.



Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei.

A questão referente à tributação das receitas obtidas no mercado financeiro não é nova e sobre ela já tive a oportunidade de pronunciar-me no voto que, na qualidade de relator, proferi no julgamento do Recurso n.º.97.329, e que serviu de base ao Acórdão 101-81.728, de 16/07/91.

O referido voto, a que ora me reporto como razão de decidir, está assim redigido:

"O artigo 111, da Lei n.º 5.764, de 16-12-71, dispõe que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da referida lei.

Os artigos 85, 86, 87 e 88 da Lei n) 5.764/71 estão assim redigidos:

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

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

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

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

Art. 87 – Os resultados das operações das cooperativas com não associados mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

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

Parágrafo único – As inversões decorrentes dessa participação.”

Como a lei assevera no artigo 111 retrotranscrito que somente as rendas provenientes das atividades de que tratam os artigos 85, 86 e 88 são consideradas tributáveis, construiu-se um entendimento, “ a contrario sensu”, de que todos os demais resultados obtidos pelas cooperativas seriam não tributáveis.

Esta interpretação, todavia, não pode ser extensiva aos resultados de atividades estranhas aos objetivos precípuos das cooperativas que justificam o tratamento tributário que a lei lhes reserva.

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

Se a cooperativa pratica atos que não são considerados pela lei como atos cooperativos estará evidentemente praticando um ato não cooperativo que, salvo permissão legal, pode até ensejar a intervenção do Poder Público na cooperativa quando contumaz o desvio de suas finalidades típicas ou normais, por caracterizar violação das disposições legais.

Com efeito, diz a Lei n.º 5.764/71 em seu artigo 93 e inciso I, com a seguinte redação:

“Art. 93. O Poder Público, por intermédio da administração central dos órgãos executivos federais competentes, por iniciativa própria ou solicitação da Assembléia Geral ou de Conselho Fiscal, intervirá nas cooperativas quando ocorrer um dos seguintes casos:

I – violação contumaz das disposições legais.”

Ao tratar do ato cooperativo, diz a referida lei:

“Art. 79 – Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles 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 produtos ou mercadorias,”

No entanto, a lei permite às cooperativas a prática de certos atos que, embora não cooperativos, estão ligados à consecução de seus objetivos.

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

Estes atos estão previstos nos artigos 85, 86 e 88 da referida lei, acima transcritos, sendo a redação taxativa. O intérprete não pode estender a autorização a outras hipóteses.

São os atos não cooperativos autorizados por lei.

Mas, como se disse, a autorização é apenas para que a cooperativa, ao praticá-los, não se descaracterize como tal e reclame a intervenção do Poder Público.

Não para efeito de imposto. Tanto assim é que os resultados positivos obtidos pelas cooperativas na prática dos atos não cooperativos autorizados por lei são considerados como renda tributável (lei cit. Art. 111), sendo levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos (art. 87).

Salta desde logo aos olhos que o resultado de tais atos não poderiam trazer, no campo tributário, efeitos mais benéficos aos seus autores que os decorrentes dos "atos não cooperativos autorizados por lei", exatamente porque não sendo atos cooperativos (aqueles cujos resultados positivos são intributáveis), de um lado, não tem permissão legal, de outro, e, no mínimo o que poderia ocorrer, na esfera fiscal, é que fossem tributados. Jamais se identificarem em tratamento, como os atos cooperativos, porque seria reduzir a interpretação da lei ao absurdo.



Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

A Lei das Cooperativas não tinha que dar, como não deu, tratamento específico aos resultados dos atos não cooperativos, não autorizados por ela (como o fez no artigo 111 c/c o art. 87 em relação aos autorizados), porque, não provindo de atos cooperados, estão fora do campo da não incidência, ou seja, estão dentro do campo da incidência tributária a que estão sujeitos os ganhos de todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins (art. 95, I, e 96, I, do RIR/80).

Exatamente por isso é que o artigo 129 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 04-12-80, em seu "caput", ressalva que o tratamento de se tributar apenas os resultados que indica (e que são precisamente os referidos nos artigos 85, 86 e 88, da Lei n.º 5.764/71) dirige-se às cooperativas QUE OBEDECEREM AO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

O dispositivo regularmente está assim redigido:

"Art. 129 – As sociedades cooperativas, que obedecerem ao dispositivo na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades: (o grifo não é do original).

Dentro desse contexto foram baixados diversos pareceres normativos pela Administração Fazendária, esclarecendo e orientando as repartições fiscais para que fosse preservada a intributabilidade dos resultados dos atos cooperativos e tributados os demais (Ver PN CST n.ºs 155/73, 75/75, 114/75, 33/80, 38/80, 4/86 e 49/87). Assim, se a contabilidade segrega as receitas, despesas, custos e encargos inerentes à cada atividade, tributam-se apenas os resultados das atividades estranhas ao objetivo social.

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

Caso contrário, se impossível estabelecer-se essa distinção, recorrer-se-ia às regras vigentes sobre arbitramento para determinar-se o lucro da atividade estranha aos objetivos sociais.

O resultado obtido da aplicação de recursos de cooperativas no "open market", "over night", CDB, RDB e etc. não provem de atos cooperativos, no conceito dado pelo artigo 79 da Lei n.º 5.764/71 e, por isso, estão afastados do campo da não incidência tributária reservado aos resultados daqueles atos, pelo mencionado mandamento legal. Por outro lado, a pessoa jurídica alvo da ação fiscal não é imune ou isenta do imposto.

Aqui, não se pode dar tratamento proporcional como pleiteou a recorrente, porque, repita-se, o ganho é exclusivo de aplicação financeira, e, neste caso, somente se eximiria do tributo se fosse imune ou isenta, o que não ocorre não espécie.

Este entendimento está de acordo com a conclusão a que chegou o PN CST n.º 4/86, em relação ao resultado de aplicações financeiras efetuadas por cooperativas.

O lançamento foi efetuado de acordo com a lei de regência, não procedendo o argumento de que se baseara na analogia."

Entretanto, no caso concreto, a recorrente traz à baila argumento assaz procedente que é a consideração, com fulcro na sistemática do tributo e em particular no que diz o art. 168 do RIR/94, de que não se pode tributar apenas receitas sem se levar em conta as despesas de igual natureza, tratamento já empregado no Ac. 101-87.601,

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

de 07/12/94, transcrito em parte às fls. 104/ a 106, cujos fundamentos a ilustre autoridade julgadora, a meu ver, não conseguiu refutar.

Com efeito, o argumento do contribuinte de que a receita financeira resultante de aplicações no mercado financeiro com não cooperado deve ser compensada com a despesa financeira assumida nos empréstimos bancários contraídos é não apenas razoável e justa como está de acordo com a jurisprudência indicada por ela.

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.

A Cooperativa por entendê-las receitas e despesas financeiras com não cooperados sujeitas ao rateio proporcional deu-lhe o tratamento contábil correspondente. Se as considerasse tributáveis no seu valor total, certamente as distinguiria juntamente com as despesas da mesma natureza para em soma algébrica determinar o resultado dessas operações. Se o fizesse, como demonstrou em sua impugnação, haveria resultado negativo. Registre-se que o fisco não contestou a informação ou o cálculo apresentados pelo contribuinte.

Não teria sentido que computasse as despesas financeiras resultantes de empréstimos bancários na determinação do lucro líquido dos atos cooperativos que são intributáveis, se elas tem a mesma natureza das receitas. Se uma (receita financeira) é ato com não cooperado, a outra (despesa financeira de empréstimos bancários) também o é, e reclama igual consideração.

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

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 inexatidão contábil para que a tributação se fizesse sobre base de cálculo correta.

Nesta ordem de juízos, malgrado entenda que as receitas auferidas no mercado financeiro estejam em sua totalidade no campo da incidência do tributo, o lançamento improcede porque não considerou as despesas da mesma natureza, a fim de alcançar o resultado dessas operações, se positivo, o que não ocorreu.

No que respeita ao ganho de capital resultante da alienação de bens do seu ativo imobilizado, deve-se levar em conta que, como a entidade opera com cooperados e não cooperados, os bens do seu ativo fixo são utilizados em ambas as atividades, de sorte que não se pode ignorar que esses bens estão também voltados para a atividade cooperada, que é a prevaiente. O fato de esses bens terem sido alienados a terceiros não autoriza a conclusão a que chegou o fisco. E mais, esses bens tanto podem ter sido adquiridos exclusivamente com recursos oriundos da atividade cooperativa como, ao longo de suas atividades, terem também origem em operações com terceiros. A Cooperativa ao ratear proporcionalmente o ganho de capital deu o tratamento que lhe pareceu mais adequado a sua realidade.

De qualquer modo, como a empresa opera com terceiros, o critério de rateio é o mais acertado.

Processo n.º : 13985.000088/97-62
Acórdão n.º : 107-05.674

E, assim, o lançamento para tributar a totalidade do ganho não pode prosperar, seja em relação ao imposto de renda como também à Contribuição Social.

Na esteira dessas considerações, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 09 de junho de 1999.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.