



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13985.000136/99-75
RECURSO Nº : 121.756
MATÉRIA : IRPJ E OUTRO – FATOS GERADORES 1993 A 1996
RECORRENTE : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA SÃO MIGUEL DO OESTE
LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC
SESSÃO DE: 20 DE FEVEREIRO DE 2001
ACÓRDÃO Nº : 101-93.359

IRPJ – SOCIEDADES COOPERATIVAS – APLICAÇÕES FINANCEIRAS – Conforme decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do ERESP 169411/SP, os rendimentos das operações financeiras das cooperativas decorrentes de sobras de caixa estão integralmente sujeitos à tributação do Imposto de Renda.

IRPJ – SOCIEDADES COOPERATIVAS – ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE – São passíveis de tributação os resultados na alienação de bens do ativo permanente de sociedade cooperativa, por serem classificados como ganhos de capital e constituem resultados não-operacionais.

IRPJ – LUCRO REAL – CORREÇÃO MONETÁRIA DO IRRF SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS DEDUZIDO – Nos períodos-base 1995 e 1996, não há previsão legal para a correção monetária dos valores do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre aplicações financeiras deduzidos do IRPJ apurado no encerramento do período da pessoa jurídica tributada com base no lucro real (art. 76, inciso I, da Lei nº 8.981/1995 e art. 4º da Lei nº 9.249/1995).

CSLL – BASE DE CÁLCULO – SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO E CONSUMO – O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas de produção e consumo nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperativos, não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

CSLL – BASE DE CÁLCULO – A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro é, por expressa disposição legal, o resultado do exercício apurado de acordo com a legislação comercial, ajustado pelas adições e exclusões previstas no art. 2º da Lei nº 7.689/1988, com a modificação introduzida pelo art. 2º da Lei nº 8.034/1990.

Provimento parcial ao recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGROPECUÁRIA SÃO MIGUEL DO OESTE LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir a exigência de Contribuição Social sobre o Lucro, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente convocado) nos itens aplicações financeiras e venda de bens do ativo permanente.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 FEV 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros KAZUKI SHIOBARA, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, LINA MARIA VIEIRA e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

RECURSO Nº 121.756
RECORRENTE: COOPERATIVA AGROPECUÁRIA SÃO MIGUEL DO OESTE
LTDA.

RELATÓRIO

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA SÃO MIGUEL DO OESTE LTDA., inscrita no CNPJ sob o nº 86.250.776/0001-85, interpõe recurso voluntário a este Colegiado contra a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos relativos a IRPJ e CSLL.

DA AUTUAÇÃO

O contencioso tem origem em autos de infração, lavrados em 1997, pertinentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 1993 a 1996, com exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (total do crédito: R\$ 3.764.337,29, fls. 02/30) e, de forma reflexa, de Contribuição Social sobre o Lucro (total do crédito: R\$ 1.079.264,65, fls. 31/41).

Os autos de infração arrolam apenas uma infração – *falta de oferecimento à tributação do resultado positivo de operações com não-cooperados* – e remetem sua descrição ao Termo de Verificação de fls. 42/49.

No Termo de Verificação de fls. 42/49, a acusação fiscal é no sentido de que a Cooperativa não ofereceu à tributação a integralidade dos rendimentos auferidos em aplicações financeiras e também na venda de bens do ativo permanente.



Em pormenor, os agentes fiscais, calcados no item 6.1.1 do PN CST nº 04/86 e no item 6 do PN CST nº 73/75, delinearão a forma como entendem devam ser oferecidas à tributação as receitas de aplicações financeiras auferidas por cooperativas nos seguintes termos (fls. 43):

- "1 – As receitas de aplicações financeiras não estão abrangidas nos atos cooperados, sendo integralmente tributáveis.
- 2 – Não há que se falar em proporcionalidade, uma vez que o parecer 73/75 [...] afirma que a proporção somente se aplica aos custos e encargos indiretos, os que não guardam relação direta com as espécies de receitas, isto é, se se referem a atos cooperados ou não.
- 3 – Os resultados das transações eventuais, inclusive de aplicações financeiras, devem ser somados, considerado seu valor líquido, ao lucro operacional tributável.
- 4 – Não pode a cooperativa compensar o resultado positivo das aplicações financeiras com o negativo no balanço das atividades cooperadas".

Ainda no Termo de Verificação, os fiscais autuantes assim descreveram os procedimentos fiscais adotados (fls. 45/46):

"Periciando os Livros de Apuração do Lucro Real do período abrangido, pudemos constatar que o contribuinte registra, ao final dos livros, tabelas intituladas '*Demonstrativos do Resultado Econômico Setorial*' (fls. 205 a 233). Nestes, o contribuinte segrega as contas de receita, dividindo-as entre produção e consumo e entre associados e não associados. Em seguida, imputa custos e despesas diretos, ou seja, aqueles que guardam relação direta com a receita especificada. Deste modo, apura resultados operacionais, ainda em contas segregadas. A partir daí, seguindo os ditames do PN CST nr 73/75, deveria imputar os custos e despesas indiretos, isto é, aqueles que não guardam total relação com uma específica conta de receita. São aqueles impossíveis de serem segregados. A imputação deveria obedecer à proporção obtida com a receita operacional (item 6 do PN CST 73/75). Contudo, contrariamente ao definido no PN CST nr. 04/86, o contribuinte engloba as receitas de



aplicações financeiras dentro da linha '*Desp. Financeira Líquida*' [as despesas financeiras apresentadas não se referem a aplicações financeiras, mas, sim, à atividade normal da pessoa jurídica – fls. 44)].

Procedendo desta forma, o contribuinte ofereceu à tributação somente uma parcela da receita de aplicação financeira.

O restante, a parte que foi proporcionalmente imputada nas colunas de '*Associados*', deve ser adicionada ao lucro operacional referente aos atos não-cooperados para que possa ser onerada com o IRPJ e CSLL.

Da mesma forma procedeu nos anos-calendário 1993 a 1996, com relação aos resultados não operacionais compostos como já vimos de venda do ativo imobilizado (referem-se quase que integralmente à venda de veículos pela terceirização da frota).

Ao efetuar a segregação dos resultados com cooperados e não cooperados, efetuou rateio proporcional dos resultados não operacionais, imputando aos resultados tributáveis com não cooperados somente uma parcela destes.

É entendimento da administração tributária, corroborado pela jurisprudência administrativa e judicial, de que não estão abrangidos pelos benefícios da Lei nº 5.764/71, como atos cooperativos, as receitas e resultados obtidos com atividades e operações eventuais e estranhas aos objetivos sociais das sociedades cooperativas, enquadrando-se nestas as vendas de bens do ativo permanente.

.....
Sendo assim, as receitas decorrentes de aplicações financeiras, bem como os resultados não operacionais advindos da venda de bens do ativo permanente, devem ser integralmente oferecidos à tributação, juntamente com os resultados decorrentes com as operações com não associados, sem se cogitar de qualquer forma de proporcionalização dos mesmos.

Tal providência foi tomada nos '*Demonstrativos do resultado tributável – Operações com não cooperados*', elaborados pela fiscalização (fls. 50 a 52)". (grifos do original; inseri, para maior clareza, trecho do Termo de Verificação às fls. 44)



A fiscalização capitulou o lançamento de IRPJ nos seguintes dispositivos (fls. 04): arts. 129, 253, 254, 255, 317, 322, 323 e 645, do RIR/80; arts. 169, 193, 194, 195, 317, 320 e 369 do RIR/94; art. 1º da Lei nº 8.541/92; PN CST 04/86; PN CST 73/75; e PN CST 33/80.

No que concerne ao lançamento de CSLL, os dispositivos invocados pelos auditores-fiscais foram os seguintes (fls. 33): arts. 38 e 39 da Lei nº 8.541/92; art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; art. 57 da Lei nº 8.981/95; e art. 20 da Lei nº 9.249/95.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 452/461), instruída com demonstrativos de receitas financeiras (fls. 463/471) e demonstrativos do resultado econômico do período (fls. 472/474).

Em sua defesa, a Cooperativa afirma que as receitas de aplicações financeiras e os resultados eventuais por vendas de bens do ativo financeiro não podem ser considerados estranhos à finalidade das cooperativas, eis que são inerentes e indissociáveis do ato cooperativo.

A receita de aplicação financeira, prossegue, é produzida por recursos que, nas cooperativas, são em regra gerados unicamente pelas transações com cooperados. Se os recursos aplicados se originam dessas transações, que são inerentes ao ato cooperativo, conclui que os resultados financeiros correspondentes se vinculam de igual modo às transações cooperativas, sem possibilidade de serem dela dissociados. Arremata afirmando que as aplicações bancárias são meros atos de regular gestão financeira dos recursos.



A então impugnante traz à baila o entendimento expresso no ADN CST nº 27, de 27/09/93, segundo o qual "os rendimentos oriundos de aplicações financeiras efetuadas pelas entidades imunes [...], exclusivamente decorrentes de recursos que aguardam destinação específica, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda". Aplicando-o às cooperativas, conclui que as operações financeiras integram as transações cooperativas objeto de não-incidência.

A Cooperativa argúi que os arts. 85 a 88 da Lei nº 5.764/71, quando definem e especificam as transações permitidas com não-associados, constituem enumeração taxativa e fechada, adotada no art. 129 do RIR/80.

Mesmo em se admitindo a premissa de que as receitas financeiras estão fora da não-incidência, a defendente argumenta que seriam tributáveis os resultados positivos das transações financeiras em cada período-base, se existentes, a teor do art. 168 do RIR/94, que manda calcular o imposto "sobre os resultados positivos das operações". No caso autuado, junta demonstrativos para evidenciar que em todos os períodos-base (meses e anos) as despesas financeiras ultrapassaram em muito as receitas financeiras.

A defendente sustenta que os ganhos com alienação de bens do permanente submetem-se a tributação proporcional, ou seja, na proporção que a receita dos atos não-cooperativos representar da receita bruta total da empresa.

Por fim, a impugnante aponta as seguintes questões fáticas a merecer retificação:

1) as receitas de aplicação financeira referentes a 1995 e 1996 tomadas pela ação fiscal, respectivamente R\$ 811.644,13 e R\$ 274.474,69,



importam na realidade em R\$ 787.670,25 e R\$ 147.630,01, conforme demonstrativos que juntou;

2) o prejuízo fiscal referente a dezembro de 1994, compensado em dezembro de 1995, o foi sem correção; o valor compensável corrigido importa em R\$ 63.379,29, ao passo que a compensação realizada foi de R\$ 53.934,56;

3) os valores do IRRF compensados em 1995 e 1996 o foram sem nenhuma atualização, embora existam retenções a partir de janeiro;

4) o resultado não-operacional (venda de bens do ativo permanente) referente ao ano 1995 é de R\$ 28.714,85, e não o valor de R\$ 937.827,39, tomado na ação fiscal – a diferença de R\$ 909.112,54 tem origem na indevida inclusão, no cálculo fiscal, da correção monetária de balanço;

5) no cálculo do IRPJ no ano de 1996, o adicional foi aplicado sobre o lucro acima de R\$ 20.000,00, quando deveria ser sobre o excedente de R\$ 240.000,00 (limite anual); e

6) em nenhum dos anos o valor da CSLL foi deduzido da base de cálculo do IRPJ, conforme o determinado pela IN SRF nº 198, de 20/12/88; tampouco houve compensação da base de cálculo negativa da CSLL.

DA DECISÃO SINGULAR

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC proferiu decisão (fls. 517/538), julgando parcialmente procedentes os lançamentos de IRPJ e CSLL.

Em suas razões de decidir, a autoridade julgadora de primeira instância argumenta que as receitas de aplicações financeiras e os resultados obtidos na venda de bens do ativo permanente não caracterizam atos cooperativos, segundo o conceito estabelecido pelo art. 79 da Lei nº 5.764/71, únicos abrangidos sob o manto da não-incidência de tributos. Fazer incidir o IRPJ sobre as aplicações



financeiras das pessoas jurídicas em geral e isentar as sociedades cooperativas, aduz, seria afrontar o princípio constitucional da isonomia.

O julgador monocrático afirma que a defendente pretende atribuir-se uma isenção não prevista em lei, ao arrepio do art. 111 do CTN, quando sustenta que qualquer receita diferente daquela definida nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 seria isenta de tributação.

Assevera que descabe proporcionalidade na tributação dos ganhos com a venda de bens do ativo permanente, uma vez que a Lei nº 5.764/71 considera tais operações como atos não-cooperativos, tributáveis de forma integral.

O julgador de primeiro grau também afasta a argumentação de que somente seria tributável o resultado positivo obtido. Para tal, apóia-se no art. 168 do RIR/94, segundo o qual as sociedades cooperativas devem pagar o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade. Observa que, no caso presente, que trata da tributação de receitas de aplicações financeiras, as únicas despesas dedutíveis seriam aquelas necessárias à obtenção dessas receitas, cuja existência afirma não ter restado comprovada nos autos.

Com respeito aos demonstrativos de despesas financeiras juntados pela impugnante (fls. 463/470), com o intuito de provar o excesso de despesas em relação a receitas, o juiz administrativo argúi que essas despesas financeiras já foram integralmente deduzidas na apuração do lucro líquido constante de suas declarações de rendimentos (ver despesas financeiras e variação monetária passiva declaradas nos períodos-base 1993, fls. 81/82, 1994, fls. 86/87, 1995, fls. 494 e 1996, fls. 495). Considerando que essas despesas não se vinculam aos resultados de aplicações financeiras tributados na autuação, conclui não haver o que excluir dos valores lançados.



O julgador de primeiro grau também repudia a analogia com o lucro da exploração, uma vez que este corresponde ao lucro líquido do período-base com os ajustes previstos no art. 555 do RIR/94, servindo como base de cálculo para benefícios fiscais de isenção ou redução do IRPJ, ao passo que a autuação tem esteio no não-enquadramento dos resultados de aplicações financeiras o conceito de ato cooperativo.

A seguir, a autoridade julgadora de primeiro grau manifesta-se sobre as questões de fato levantadas na impugnação. Dá acolhida integral às questões apontadas nas alíneas 2, 4, 5 e 6 (ver a pág. 8 deste Relatório), que serão vistas em pormenor quando do julgamento do recurso de ofício interposto nos autos do processo nº 13985.000089/97-25.

O julgador da DRJ acolhe parcialmente a questão suscitada na alínea 1, pois o relatório de diligência de fls. 486 registra que os ganhos de aplicações financeiras no período-base 1996 totalizaram R\$ 194.546,82. A defendente reclamara na peça impugnatória o valor de R\$ 147.630,01, porém, cientificada do relatório de diligência, não contestou o valor de R\$ 194.546,82.

O julgador singular não acata a questão indigitada na alínea 3, na qual a defendente requeria a atualização monetária dos valores de IRRF compensados em 1995 e 1996. Aduz que o art. 76, inciso I, da Lei nº 8.981/95 comanda que, a partir de 1º de janeiro de 1995, o IRRF sobre aplicações financeiras de pessoa jurídica tributada com base no lucro real será deduzido do IRPJ apurado no encerramento do período-base, sem correção monetária.

Com respeito à exigência decorrente de CSLL, o julgador singular sustenta que as sociedades cooperativas devem calcular a contribuição social sobre todo o resultado do período-base, e não apenas sobre o resultado das



operações com não-cooperados, como diz ter ocorrido na presente atuação. Conclui que não há falar na adição de receitas de aplicações financeiras ou de ganhos auferidos com a venda de bens do ativo permanente, pois essa contribuição incide sobre todo o resultado do contribuinte, sendo irrelevante, nesse caso, o rateio entre os resultados das operações com associados e não-associados efetuados por meio dos demonstrativos de fls. 205/233.

Calculado nesse entendimento, o julgador de primeiro grau procede ao que chamou de retificação dos valores lançados a título de CSLL (fls. 532/536), por meio da qual elabora nova base de cálculo da contribuição, incluindo o Resultado das Operações com Associados (fls. 205/233).

A base de cálculo retificada já inclui a compensação da base de cálculo negativa da CSLL, reivindicada pela impugnante. Com fulcro no art. 44, parágrafo único, da Lei nº 8.383/91, a autoridade reconheceu o direito à compensação nos anos-calendário 1992, 1993 e 1994. Nos anos-calendário 1995 e 1996, a decisão singular limitou a compensação a 30%, com base no art. 58 da Lei nº 8.981/95 c/c art. 16 da Lei nº 9.065/95.

Ao final, o julgador monocrático, com supedâneo no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/72 c/c a Portaria MF nº 333, de 11 de dezembro de 1997, recorreu de ofício a este Primeiro Conselho de Contribuintes.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado da decisão singular em 20/04/1999, conforme AR de fls. 544 v., o sujeito passivo protocolou, no dia 11/05/1999, o recurso voluntário (fls. 545/551).



Em sua defesa, a recorrente reitera que receitas de aplicações financeiras e resultados eventuais por venda de bens do ativo permanente são inerentes e indissociáveis do ato cooperativo, não merecendo ser considerados "estranhos" à finalidade cooperativa.

A recorrente repisa a analogia com as entidades imunes. Diz que, por ter origem constitucional, a atividade cooperativa básica pode ser considerada imune, semelhantemente às entidades de educação e de assistência social. Se nas entidades imunes os rendimentos financeiros são indissociáveis da atividade imune, persistindo, por isso, excluídos da tributação, não podem os mesmos rendimentos nas sociedades cooperativas ser segregados da não-incidência, com o escopo de sujeitá-los ao imposto, afirma.

A defendente reforça o argumento de que, mesmo na premissa de as aplicações financeiras estarem fora da não-incidência, seriam tributáveis unicamente os "resultados positivos", a teor do art. 168 do RIR/94 e dos acórdãos nº 101-89.708 e 107-05.417. Afirma que, no caso da autuação, as despesas financeiras sempre superaram as receitas financeiras em todos os períodos fiscalizados.

Com respeito ao lançamento da decorrente – o da CSLL – a Cooperativa argúi que foi completamente modificado, sendo a incidência da contribuição ampliada para todo o lucro, ao entendimento de que as operações com cooperados são também tributáveis.

Aduz que nova impugnação seria necessária, pois o questionamento é novo. Alude à decretação de nulidade da decisão nessa parte, porém, com o fito de evitá-la, avança ao mérito, na convicção de este ser decidido a seu favor. Cita os acórdãos 101-92.383 e 105-12.740 para firmar o entendimento de



que o resultado obtido nas operações realizadas com associados (atos cooperados) não integra a base de cálculo da CSLL.

Argumenta, por último, que, mesmo se admitindo a incidência sobre os resultados com associados, nada haveria a recolher a título de CSLL, caso fosse efetuada a compensação integral da base de cálculo negativa da contribuição existente até 1994, reconhecida válida no acórdão nº 101-92.411.

A Cooperativa obteve sentença em mandado de segurança determinando a dispensa do depósito de 30% para encaminhamento do recurso voluntário a este Colegiado (fls. 634/638). A Procuradoria da Fazenda Nacional apelou da sentença e, em sede de ação cautelar, obteve liminar atribuindo efeito suspensivo à apelação (fls. 675/676). A recorrente, então, realizou o depósito judicial no montante de 30% do crédito tributário (fls. 715/716).

A Procuradoria Secional da Fazenda Nacional em Joaçaba – SC, em sua peça de contra-razões (fls. 718/721), opinou pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator.

O recurso é tempestivo e está instruído (fls. 715/716) com o depósito recursal no valor de 30% do crédito tributário, previsto no art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação hoje dada pela Medida Provisória nº 2.095-71, de 25 de janeiro de 2001. Dele tomo conhecimento.

A recorrente ensaia suscitar uma preliminar de nulidade da decisão singular, por esta ter modificado o lançamento relativo a CSLL, sem reabrir prazo para impugnação. Preferiu, contudo, avançar ao mérito, na convicção de este ser decidido a seu favor.

É correta a percepção da apelante nessa questão processual. Conforme será visto mais adiante, o julgador monocrático procedeu a novo lançamento de CSLL, embora despido de competência para fazê-lo. Tal seria motivo suficiente para decretação da nulidade da decisão singular. Porém, com fulcro no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, acrescido pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993, deixo de propor a pronúncia da nulidade, porque o mérito do lançamento da CSLL é favorável ao sujeito passivo.

DO MÉRITO

IRPJ – RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS

A acusação fiscal é no sentido de que a Cooperativa, ao promover rateio entre associados e não-associados, deixou de oferecer à tributação



100% do rendimento auferido em aplicações financeiras e 100% do ganho de capital apurado na venda de bens do ativo permanente.

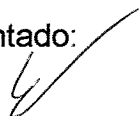
A tributação incidente sobre as aplicações financeiras é matéria já conhecida deste Colegiado. Já no Acórdão 101-87.601, de 7 de dezembro de 1994, esta Primeira Câmara manifestava o entendimento ora esposado pela recorrente:

"I.R.P.J. – SOCIEDADES COOPERATIVAS.
APLICAÇÕES FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO.
HIPÓTESE. Os ganhos auferidos pelas sociedades cooperativas em razão de aplicações de recursos no mercado financeiro, devem ser compensados com gastos da mesma natureza. Tributa-se, portanto, o resultado positivo alcançado. [...]"

Na esteira do aresto supra ementado, a jurisprudência da Primeira Câmara consolidou-se no sentido de que, embora as aplicações financeiras não sejam atos cooperativos, o IRPJ somente poderia incidir sobre o resultado positivo (receita menos despesa financeira), uma 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 dos atos cooperativos e não-cooperativos. É nesses termos que está vazada a ementa do mais recente aresto prolatado, o de nº 101-92.769, de 17 de agosto de 1999.

Ocorre que, após a referida sessão de agosto de 1999, vieram a lume decisões emanadas de respeitáveis órgãos judicantes em sentido contrário ao entendimento perfilhado por esta Primeira Câmara.

Em 6 de dezembro de 1999, foi formalizado o Acórdão CSRF/01-01.972, proferido na sessão de 8 de julho de 1996 da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim ementado:



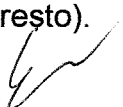
"IRPJ – SOCIEDADES COOPERATIVAS – RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS – Os rendimentos de aplicações financeiras, em quaisquer de suas modalidades, obtidos por sociedades cooperativas, estão fora do campo da não-incidência de que gozam tais sociedades e submetem-se à tributação normal pelo imposto de renda, eis que oriundos de operações com terceiros, não cooperados, não se inserindo no campo da não-incidência [...], o qual abrange apenas os resultados das operações com associados, os chamados atos cooperados".

Esse aresto veicula o julgamento, pela colenda CSRF, de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra a decisão desta Primeira Câmara, consubstanciada no supratranscrito Acórdão nº 101-87.601, de 07/12/94. Ao dar, por maioria, provimento ao recurso da Fazenda, a CSRF reformou expressamente a jurisprudência da Primeira Câmara. Registro que, ao contrário do que constou no *decisum* do aresto da CSRF, o meu voto não se inclui entre a maioria, eis que me manifestei naquela sessão no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda.

A ementa do acórdão da CSRF não é divergente da jurisprudência desta Primeira Câmara. Ao contrário, ambas convergem para a conclusão de que as aplicações financeiras não constituem atos cooperativos.

Não sendo atos cooperativos, tanto o art. 129 do RIR/80 quanto o art. 168 do RIR/94 comandam que o seu "resultado positivo" será tributável. O dissenso está na determinação desse resultado.

O acórdão CSRF/01-01.972 em tela admite apenas que "[...] as receitas financeiras seriam confrontadas com aquela parcela de despesas financeiras correspondentes aos atos não cooperados, jamais com a totalidade das despesas financeiras da cooperativa aí englobadas as parcelas alocadas aos atos cooperados e aos atos não cooperados" (p. 21 do aresto).



Já a jurisprudência desta Primeira Câmara arrima-se no conceito de lucro da exploração para admitir a incidência do IRPJ apenas no excesso de receitas financeiras sobre despesas financeiras. Entende-se, aqui, por despesa financeira aquela incorrida na consecução do objetivo social da cooperativa, seja em atos cooperativos, seja em atos não-cooperativos.

A admissão por esta Primeira Câmara de um conceito mais elástico de despesa financeira funda-se na interpretação sistemática da Lei nº 5.764, de 1971. Na medida em que as receitas financeiras participam do lucro operacional das atividades que constituem o próprio objetivo social da cooperativa, participam também da respectiva não-incidência do imposto de renda. Por tal, devem ser cotejadas com despesas financeiras incorridas na consecução do objetivo social da cooperativa, e não somente com as despesas financeiras incorridas nos atos não-cooperativos, como quer o acórdão da CSRF.

Embora ainda me mantenha convencido da justeza da apreciação da Primeira Câmara sobre a matéria, a verdade é que o acórdão da CSRF está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Ao julgar os Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 169411/SP, intentados pela Fazenda Nacional, a Primeira Seção do STJ, por maioria de votos, posicionou-se no sentido da tributação integral dos rendimentos das aplicações financeiras. O acórdão, publicado no Diário da Justiça de 27 de setembro de 1999, está assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES FINANCEIRAS. COOPERATIVAS. LEI Nº 5.764/71, ART. 111 (RIR/80, ART. 129).

1. As operações financeiras das cooperativas decorrentes de sobras de caixa que produzem lucro estão sujeitas à tributação do Imposto de Renda.



2. A isenção prevista na Lei nº 5.764/71 em c/c o art. 111, RIR/80, art. 129, só alcança os negócios jurídicos diretamente vinculados à finalidade básica da associação cooperativa.
3. Não são atos cooperativos, na essência, as aplicações financeiras em razão das sobras de caixa.
4. A especulação financeira é fenômeno autônomo que não pode ser confundido com atos negociais específicos e com finalidade de fomentar transações comerciais em regime de solidariedade, como são os efetuados pelas cooperativas.
5. A norma isencional não suporta interpretação extensiva, salvo situações excepcionais.
6. Embargos de divergência acolhidos".

Além das razões de decidir já expostas na ementa, o ínclito relator, Ministro José Delgado, assevera que o benefício fiscal concedido às cooperativas não foi confirmado por lei após dois anos da data da promulgação da Constituição (CF, ADCT art. 41, § 1º), razão pela qual o reputa revogado.

Além desse fundamento de natureza constitucional, o argumento-chave do voto condutor do acórdão é no sentido de que, não sendo a atividade financeira lucrativa da cooperativa concebida como ato cooperativo, o único sobre o qual não incide o Imposto de Renda por força de lei, não há campo para o intérprete efetuar extensão dessa não-incidência, alargando-a para atos não-cooperativos.

Vê-se que a Primeira Seção do STJ e esta Primeira Câmara estão de acordo em que aplicações financeiras não constituem ato cooperativo. Para aquela egrégia Corte, esse motivo é suficiente para determinar a incidência do IRPJ. Esta modesta Primeira Câmara, talvez por possuir mais sensibilidade contábil, atentou para a letra do comando do art. 111 da Lei nº 5.764/71, reproduzido no art. 129 do RIR/80 e no art. 168 do RIR/94, que considera tributáveis os **resultados positivos** obtidos em atos não-cooperativos.



Continuo convencido da justeza da jurisprudência desta Primeira Câmara sobre a matéria. Não obstante esse entendimento pessoal, curvo-me ao argumento da autoridade, eis que a Primeira Seção do STJ é a última instância em matéria de direito público naquele egrégio Pretório. Por essa razão, deve ser mantida a exigência de IRPJ incidente sobre 100% do rendimento das aplicações financeiras.

IRPJ – GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DO ATIVO PERMANENTE

A segunda parte da acusação fiscal, vale lembrar, é no sentido de que a Cooperativa, ao promover rateio entre associados e não-associados, deixou de oferecer à tributação 100% do ganho de capital apurado na venda do ativo imobilizado. Trata-se quase que integralmente da venda de veículos em consequência da terceirização da frota.

A tributação incidente sobre o ganho de capital é também matéria já conhecida deste Colegiado. Na sessão de 14 de maio de 1996, por maioria de votos, esta Câmara decidiu pela incidência de IRPJ sobre resultados obtidos com a alienação de bem do ativo imobilizado.

Ao elaborar o voto-vencedor condutor do Acórdão nº 101-89.708, a eminente Conselheira SANDRA MARIA FARONI escreveu que se sujeitam à tributação os resultados das atividades que não constituam o objeto da cooperativa, bem como aqueles que, embora identificados com o objeto da sociedade, constituam atos não-cooperativos, ainda que legalmente permitidos pelos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71.

São duas, portanto, as condições para a não-incidência. Primeira, que se trate de resultados das atividades que constituam o objeto da sociedade, o que, conforme definição do art. 11 do Decreto-lei nº 1.598/77, se



classifica como lucro operacional. Segunda, que os resultados não decorram de atos praticados com pessoas estranhas à cooperativa.

Os resultados na alienação de bens do ativo permanente não satisfazem a primeira condição da não-incidência. São classificados como ganhos de capital, constituindo resultados não-operacionais, a teor do art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/77.

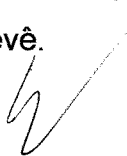
Logo, estando fora da não-incidência, sobre 100% dos resultados obtidos com a alienação de bem do ativo imobilizado incide IRPJ. Despiciendo discutir aqui os retromencionados "resultados positivos" de que fala o art. 111 da Lei nº 5.764/71, já que ganho de capital é por definição um resultado positivo.

Por essa razão, deve ser mantida a exigência de IRPJ incidente sobre 100% dos resultados obtidos com a alienação de bem do ativo imobilizado.

IRPJ – CORREÇÃO MONETÁRIA DO IRRF DEDUZIDO

A recorrente reitera o argumento contido no item 3 das questões de fato por ela levantadas na peça impugnatória, não acolhido pela decisão singular. Requer a atualização monetária dos valores de IRRF sobre aplicações financeiras, compensados que foram no auto de infração nos anos-calendário 1995 e 1996 somente pelo seu valor histórico (fls. 48).

Como bem observou a decisão monocrática, o art. 76, inciso I, da Lei nº 8.981/95 comanda que, a partir de 1º de janeiro de 1995, o IRRF sobre aplicações financeiras de pessoa jurídica tributada com base no lucro real será deduzido do IRPJ apurado no encerramento do período-base, sem correção monetária, porque o dispositivo legal não a prevê.



No ano-calendário 1996, não há falar em correção monetária, extinta que foi pelo disposto no art. 4º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Quanto à parte não-acolhida do item 1 das questões de fato, a recorrente permaneceu silente quanto ao valor de R\$ 194.546,82, relativo às receitas de aplicações financeiras auferidas no período-base 1996, apurado no relatório de diligência de fls. 486. Por tal, considero não reiterado, na peça recursal, o valor de R\$ 147.630,01 apontado pela defendente na impugnação.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso relativamente ao lançamento de IRPJ.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL

A recorrente argúi que o julgador singular modificou completamente o lançamento de CSLL, incorporando à base de cálculo da contribuição o resultado das operações realizadas com os associados da Cooperativa, em sentido contrário à jurisprudência deste Colegiado.

Com razão a recorrente.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, conforme acórdão CSRF/01-1.734, de 15 de agosto de 1994, que o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperativos, não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

O lançamento de CSLL promovido pela autoridade julgadora de primeiro grau (fls. 530/537) não se sustenta por duas razões: a) é nulo, nos termos do inciso I do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, porque praticado por delegação de competência do Delegado de DRJ, pessoa incompetente para efetuar lançamento

tributário; b) vai de encontro à remansosa jurisprudência administrativa, já consolidada no referido acórdão CSRF/01-1.734.

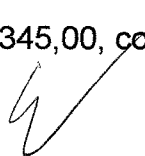
O lançamento efetuado pela decisão singular se me afigura uma tentativa de salvar o auto de infração referente à CSLL. As bases de cálculo apuradas no auto de infração de fls. 31/40 pertinem não à Contribuição Social, mas sim ao lucro real.

Tomemos o primeira base de cálculo listada no auto de infração, aquela relativa ao mês de janeiro de 1993, no valor de Cr\$ 473.398.345,00 (fls. 32), para demonstrar o afirmado.

De plano, verifica-se que é idêntica à base de cálculo do mesmo mês apurada no auto de infração relativo ao IRPJ (cotejar fls. 32 com fls. 03), como idênticas são aquelas dos demais meses e anos autuados.

Os fiscais autuantes chegaram ao valor de R\$ 473.398.345,00 da forma a seguir relatada. No *Demonstrativo do Resultado Tributável – Operações com Não-Cooperados* (fls. 50), a fiscalização apurou, sempre no mês de janeiro de 1993, o valor de R\$ 575.919.042,83, dito *Resultado Tributável*, correspondente à parcela dos rendimentos de aplicações financeiras e do ganho de capital que não fora oferecida à tributação, em razão do indevido rateio efetuado pela Cooperativa (vimos que a tributação deve incidir sobre 100% dos resultados).

A seguir, no demonstrativo de fls. 53, intitulado *Demonstração do Lucro Real*, os agentes fiscais aplicaram ao *Resultado Tributável* as adições e exclusões previstas na legislação do IRPJ e chegaram ao lucro real do mês de janeiro de 1993, no valor de Cr\$ 473.398.345,00, conforme se queria demonstrar.



Vale esmiuçar o valor das adições utilizado no demonstrativo de fls. 53, igual a Cr\$ 349.592.088,00. Ele tem origem nas adições registradas na parte A do LALUR de fls. 94, a saber:

IRPJ – Período Jan./93 – Adições Registradas na Parte A do LALUR (Cr\$)	
Lucro Inflacionário Realizado	210.190.811,00
Excesso de Retiradas	4.589.460,06
Multas indedutíveis	830.064,68
Brindes e Doações	855.148,24
Impostos e Contribuições	133.126.604,50
Total	349.592.088,48

Claramente, o histórico das adições efetuadas não deixa dúvida de que se trata de adições previstas no cálculo do lucro real. Ocorre que o lucro real é base de cálculo do IRPJ, mas não a da CSLL, sob pena de *bis in idem*. Embora a base de cálculo de ambos os tributos parta do lucro líquido contábil, as adições e exclusões previstas pela legislação de cada tributo são distintas.

No caso da Contribuição Social, as adições estão previstas no art. 2º da Lei nº 7.689/88, com a modificação introduzida pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 12/04/90, que assim estabelece:

“Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo :

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela :



1 – **adição** do resultado negativo da avaliação de investimento pelo valor de patrimônio líquido;

2 – **adição** de valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 – **adição** do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

4 – exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 – exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 – exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

§ 2º- No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.” (grifei)

Vê-se, assim, que lucro inflacionário realizado, excesso de retiradas, multas indedutíveis, brindes e doações e impostos e contribuições são adições não previstas na legislação da CSLL.

Logo, não podem restar mais dúvidas de que as bases de cálculo apuradas no auto de infração de fls. 31/40 pertinem não à Contribuição Social, mas sim ao lucro real.

A título de ilustração, no mês de janeiro de 1993, tomado como exemplo, a base de cálculo da CSLL seria Cr\$ 228.156.526,68, como calculado abaixo, e não Cr\$ 473.398.345,00, conforme constou no auto de infração (fls. 32).



CSLL – Período Jan./93			
Lucro Líquido Antes da CSLL (fls. 205 e 84)		Cr\$	(2.229.491.516,15)
Soma das Adições Declaradas (fls. 84)	(+)	Cr\$	1.881.731.000,00
Adição do Resultado Tributável (fls. 50)	(+)	Cr\$	575.919.042,83
Soma das Exclusões Declaradas (fls. 84)	(-)	Cr\$	2.000,00
Base de Cálculo da CSLL	(=)	Cr\$	228.156.526,68

Como anotado, o cálculo é meramente ilustrativo da impropriedade contida no auto de infração, consistente em confundir a base de cálculo da CSLL com o lucro real. Corrigir, nesta instância, o auto de infração implicaria inovação no lançamento, na medida em que alteraria a forma de apurar sua base de cálculo, chegando a valor diferente sem origem em mero erro material. Tal procedimento é vedado aos órgãos julgadores, por não serem autoridades lançadoras de tributos. Por isso, o auto de infração relativo à CSLL deve ser cancelado.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso relativamente ao lançamento da CSLL.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso, para excluir a exigência de CSLL contida nos presentes autos.

É o meu voto.

Brasília (DF), 20 de fevereiro de 2001.


EDISON PEREIRA RODRIGUES

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovada pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 23 FEV 2001


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em :

16/03/2001


PAULO ROBERTO RISCADO JUNIOR
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL