



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13985.000136/99-75
Recurso nº : RD 101-121.756
Matéria : IRPJ e CSL - Exs: 1994 a 1997
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA SÃO MIGUEL DO OESTE LTDA.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 29 de novembro de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-05.139

IRPJ/CSL – COOPERATIVAS – RECEITAS FINANCEIRAS – ATO NÃO-COOPERATIVO – TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO – As aplicações financeiras, ainda que permitidas, não se qualificam como ato cooperativo tal qual definido no art. 79 da Lei 5764/71, e estão portanto sujeitas à tributação pelo IRPJ e CSL (art. 111, Lei 5764). Contudo, os tributos devem incidir sobre o resultado, e não sobre a totalidade da receita.

IRPJ/CSL – COOPERATIVAS – GANHO NA VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO – ATO NÃO-COOPERATIVO – A venda de ativo imobilizado, ainda que permitida, não se qualifica como ato cooperativo tal qual definido no art. 79 da Lei 5764/71. Portanto, o ganho de tal operação está sujeita à tributação pelo IRPJ e CSL (art. 111, Lei 5764).

Recurso parcialmente provido.

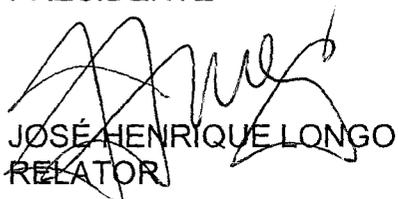
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGROPECUÁRIA SÃO MIGUEL DO OESTE LTDA.,

ACORDAM os Membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a tributação sobre as aplicações financeiras, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Márcio Machado Caldeira (Suplente convocado), José Clóvis Alves, José Ribamar Barros Penha, Marcos Vinicius Neder de Lima, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

Processo nº : 13985.000136/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-05.139



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 FEV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO DE FREITAS DUTRA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA (Suplente convocado), LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e DORIVAL PADOVAN. Ausentes justificadamente os Conselheiros MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.

Processo nº : 13985.000136/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-05.139

Recurso nº : RD 101-121.756
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA SÃO MIGUEL DO OESTE LTDA.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A Cooperativa Agropecuária São Miguel do Oeste Ltda., inconformada com o Acórdão prolatado pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (nº 101-93.359, de 20/02/2001 – fls. 725 e segs.), com base no inciso II do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF 55/98, parte II), apresentou Recurso Especial para ver reformada decisão que manteve os lançamentos relativos aos anos de 1993 a 1996 (IRPJ e CSL) promovidos em razão de não terem sido oferecidos à tributação as **receitas financeiras** e ganhos na **venda de ativos imobilizados**.

A decisão da E. 1ª Câmara nessa parte recebeu a seguinte ementa:

“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 constituírem resultados não-operacionais.”

A Cooperativa às fls. 760/769 interpôs Recurso Especial para ver reformada a decisão da 1ª Câmara, com base nos argumentos que assim se resumem:

- a) a matéria colocada em análise é diferente da apreciada pelo STJ no ERESP 169411/SP, que apreciou apenas o questionamento da incidência ou não-incidência (se as receitas financeiras se vinculam ou não aos atos cooperativos);



Processo nº : 13985.000136/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-05.139

- b) o questionamento da Cooperativa é acerca do critério do lucro da exploração, sobre a apuração do quantum de lucro (e não de receita) que deve ser adicionado à base de cálculo;
- c) o montante tributável só pode ser o resultado positivo obtido na apuração segregada dos atos não-cooperativos, sob pena de tributar como lucro toda a receita financeira;
- d) as despesas financeiras foram superiores às receitas financeiras, mormente em razão de empréstimos contraídos junto às instituições financeiras;
- e) o ponto de partida para a apuração separada (do PN/CST 73/75) é a receita bruta do ato não-cooperativo, a qual deduzida dos custos/despesas/encargos vai gerar o resultado positivo equivalente ao lucro;
- f) as receitas financeiras são indissociáveis e inerentes ao ato cooperativo, e devem ser excluídas totalmente da incidência;
- g) o ganho com vendas eventuais de bens do ativo, desgastados pelo uso e de inviável manutenção, está abrangido pela não incidência;
- h) diversos julgados do Conselho tem interpretado no sentido de proceder o rateio dos resultados com alienação de bens do permanente, proporcionalmente às operações com cooperados e não cooperados.

O despacho 101-043/2002 examinou a divergência apresentada pela recorrente mediante cópia de acórdãos paradigma.

É o Relatório.



Processo nº : 13985.000136/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-05.139

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

A Cooperativa demonstrou com os acórdãos paradigmas a divergência de julgados. Com efeito, no acórdão guerreado entendeu a 1ª Câmara que as receitas financeiras e os ganhos de capital devem ser tributados integralmente (sem dedução alguma), ao passo que a 7ª Câmara expressou entendimento contrário. Portanto, em face da comprovada divergência de julgados entre Câmaras, conheço do recurso de divergência.

A Lei 5764/71 é clara ao estabelecer quais são os atos considerados como cooperativos:

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

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

Nesse texto legal também se prevê a possibilidade de prática de alguns atos pela Cooperativa, sem sua descaracterização:

Art. 85 – As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes



Processo nº : 13985.000136/99-75

Acórdão nº : CSRF/01-05.139

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 esteja de conformidade com a presente Lei.

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

O ato cooperativo, portanto, é aquele praticado entre a Cooperativa e o cooperado ou entre as Cooperativas associadas, para consecução de seus objetivos sociais (art. 79). Admitem-se ainda como ato cooperativo a aquisição de produto de não associado (art. 85) e o fornecimento de bens e serviços a não associados (art. 86), porém sempre para atender os objetivos sociais.

Contudo, na mesma Lei se estabelece que os atos que não sejam os praticados entre a Cooperativa e os cooperados, ainda que permitidos, devem ser contabilizados a parte para serem tributados:

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

...

Art. 111 – Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85 e 86 desta Lei.

Com isso, é possível inferir que não são todos os atos que a Lei permite a Cooperativa praticar que são considerados cooperativos e que são livres de

Processo nº : 13985.000136/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-05.139

tributação. Os arts. 85 e 86 concedem alguma liberdade para atuação da Cooperativa, além dos respectivos atos cooperativos, sem que seja ela desconsiderada como tal e sujeita à tributação de todo o resultado.

Pois bem, feita essa pequena introdução do conceito de ato cooperativo, passo a analisar a questão dos rendimentos financeiros.

Inicialmente, impõe-se dizer que o resultado financeiro não envolve ato cooperativo. Com efeito, esse resultado é obtido na relação da Cooperativa com instituições financeiras que remuneram o capital aplicado, o que não está contido no conceito estampado no art. 85 da Lei 5764.

É certo que os administradores da Cooperativa devem envidar esforços para não deixar o dinheiro disponível sem remuneração, ou pior, ser corroído pela inflação. Mas também é correto afirmar que a incidência de IRPJ e CSL sobre tais resultados não contradizem ou não interferem na qualificação do ato como cooperativo ou não. Ou seja, a não-incidência dos tributos não está diretamente relacionado com o que é permitido à Cooperativa fazer (atos cooperativos e atos não-cooperativos); a não-incidência é restrita apenas aos resultados daqueles atos definidos em Lei como cooperativos.

O comando legal é bem claro nesse ponto, e a sua interpretação restritiva é reforçada pelo art. 111 do CTN, de modo que não há como alargar o benefício fiscal.

Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 262, que encerra: "***Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas***".

Entretanto, ainda que se considere ato não cooperativo, há discrepância de como oferecer o rendimento financeiro. Neste Conselho, há basicamente três correntes:

Processo nº : 13985.000136/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-05.139

- (1) tributa-se 100% da receita financeira, independentemente de despesas financeiras e de proporcionalização;
- (2) tributa-se o equivalente à proporção de atos não-cooperativos aplicada ao resultado financeiro; e
- (3) tributa-se o resultado financeiro, isto é o saldo positivo do confronto entre receitas e despesas financeiras.

O acórdão guereado filiou-se à 1ª corrente que determina seja tributada a totalidade da receita financeira, tendo em vista que, embora o relator tivesse posição pessoal filiada à 3ª corrente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmara jurisprudência naquele sentido.

No Acórdão CSRF/01-05.109, da sessão anterior (outubro/2004), restou efetivamente confirmado o entendimento de que deve ser tributada a totalidade da receita financeira, mas a deliberação exigiu a manifestação do voto de qualidade do Sr. Presidente para tal decisão.

A 2ª corrente – ainda que contenha algum critério para não se tributar 100% da receita financeira – parece-me que não deve ser acolhida porque a proporcionalidade deve ser levada em consideração somente quando uma determinada despesa seja necessária para fazer frente a receitas de atos cooperativos e atos não-cooperativos. É que a despesa para os atos não-cooperativos deve ser na exata medida destes para que o resultado seja devidamente apurado para fins de incidência de tributos. Se não houver a proporcionalidade, mas a destinação integral da despesa necessária para os dois tipos de resultado apenas para a apuração do resultado de ato não-cooperativo, é evidente que haverá erro na apuração do lucro da exploração (atos cooperativos) e do lucro real (atos não-cooperativos) e diminuição indevida dos tributos. Não vejo como proporcionalizar apenas a despesa e destinar toda a receita à apuração do lucro real, nem como proporcionalizar o resultado, pois as receitas financeiras são, ou não são, atos cooperativos, sendo certo que elas não podem ser

Processo nº : 13985.000136/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-05.139

segregadas entre lucro real e lucro da exploração independentemente das despesas (vide 3ª corrente).

Quanto à terceira corrente, a legislação é clara que o IRPJ e a CSL incidem sobre o resultado. Aliás, não poderia ser diferente, porque a base de cálculo é o lucro e não a receita. O art. 111 da Lei 5764 e o art. 129 do RIR/80 são coincidentes no uso do termo "**resultado positivo**". Os PN/CST 38/80 e 04/86 também preveem entendimento de que é sobre o resultado que incidem os tributos. E a Súmula 262 do STJ trata, da mesma forma, "**resultado**" de aplicação financeira.

O raciocínio do relator do Acórdão guerreado 101-93.359, Dr. Edison Pereira Rodrigues, antes de curvar-se à tese de tributação da receita, bem sintetiza o que este relator pretende demonstrar, isto é, que a tributação é do resultado:

"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 5764, 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."

Para complementar e demonstrar que eventual menção à natureza da receita não implica tributação em algo que não seja lucro, vale observar que os §§ 1º e

Handwritten signatures and initials in black ink, located at the bottom right of the page. One signature appears to be 'Gd' and the other is a more complex scribble.

Processo nº : 13985.000136/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-05.139

2º do art. 43 do CTN prevêem que a incidência do IR não depende da denominação da receita, do local da origem ou da fonte; porém isso não quer dizer que o IR incide sobre receita. Tanto no caso do art. 43 do CTN quanto do art. 111 da Lei 5764, a incidência do IRPJ é sobre o lucro.

O lançamento, embora mencione em diversas passagens “resultado positivo com operações com não-cooperados” tomou como base de cálculo a receita financeira somente, desconsiderando despesas financeiras que provavelmente estejam contabilizadas na apuração das sobras dos atos cooperativos.

Não se diga que caberia ao contribuinte trazer em impugnação provas e composição do que o fisco pretendia ou deveria pretender submeter à tributação, pois, antes de ser instaurado o processo administrativo, e para que os direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa sejam possíveis, faz-se obrigatório que o lançamento seja revestido dos pressupostos que legitimam a pretensão do Fisco. Paulo Bonilha explica com sua argúcia peculiar:

Bem de ver, neste particular, que a prova da existência dos pressupostos que legitimam a pretensão do Fisco já foi produzida (ou deveria ter sido) ao ensejo do procedimento de lançamento. O ato administrativo pressupõe a comprovação da ocorrência do fato jurígeno tributário. Trata-se, como ensina Francesco Tesauro, da ‘instrução primária’ do processo, pois a instrução probatória, efetuada na fase processual, não se destina a substituí-la, mas, em verdade, servir de ponto de referência para a sua confirmação ou rejeição. (Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita, *in* Processo Administrativo Fiscal, Dialética, 1995, pág. 131).

Sem a comprovação por parte da autoridade administrativa da ocorrência do fato gerador – suportada, por exemplo, em um critério de cálculo do Lucro Real levando em conta que aplicações financeiras não são atos cooperativos – não há como ser exercido pelo contribuinte o direito à sua ampla defesa.



Processo nº : 13985.000136/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-05.139

E a necessidade de convencer o julgador acerca de suas afirmações constitui para a parte o ônus da prova. Cabe ao contribuinte, na verdade, esse encargo para o fim de infirmar a prova já produzida pelo Fisco (instrução primária) na constituição do lançamento. Contudo, o ônus da prova recai ao contribuinte se, e somente se, o Fisco elaborou a prova primária.

Paulo Bonilha, na obra já citada, adverte que atualmente a doutrina dominante não mais aceita as teorias de que cabe sempre ao autor (contribuinte) o ônus, e que o ato administrativo goza de presunção de legitimidade. Adverte ainda que “a regra processual do ônus da prova, portanto, decorre do interesse da parte na afirmação do fato e na prova de sua existência” (pág. 132).

Desse modo, o ônus da prova do fato gerador cabe ao Fisco, porque é ele que deve provar a existência da ocorrência, no mundo fenomênico, do aspecto material da hipótese jurídica tributária.

Desse modo, como não foi levado à tributação o resultado, entendo que o lançamento não está correto e merece ser cancelado.

Quanto à venda de bem do ativo permanente, cujo ganho de capital não foi oferecido à tributação, é tema conhecido deste Conselho. Na verdade, é semelhante ao caso de aplicação financeira.

A venda de ativo permanente não é ato cooperativo, mas sua prática não descaracteriza a natureza da Cooperativa. Isto é, é ato permitido mas não é cooperativo. Assim, se não é ato cooperativo, então não está protegido da incidência tributária. Aquelas duas condições mencionadas no acórdão guerreado para a presença da não incidência – quais sejam: atos autorizados e compreendidos no objeto e (b) praticados com cooperados – não se apresentam no caso. Portanto, a incidência é de rigor.

Ed



Processo nº : 13985.000136/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-05.139

Em face do exposto, dou parcial provimento ao Recurso Especial do contribuinte para o fim de afastar a exigência sobre os valores de aplicação financeira.

Sala das Sessões - DF, em 29 de novembro de 2004.


JOSE HENRIQUE LONG 