



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 03 de dezembro de 1986

ACORDÃO Nº 105-2.086

Recurso nº 90.533 - IRPJ - EXS. DE 1983 e 1984

Recorrente COOPERATIVA DA INDÚSTRIA PECUÁRIA DO PARÁ LTDA.

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM BELÉM (PA)

CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS - Cooperativas - Considera-se como custo do produto vendido, o valor bruto pago, pela cooperativa ao associado, na aquisição de rezes para abate e comercialização. As parcelas referentes ao FUNRURAL e ao frete das rezes vivas, descontadas pela entidade, para pagamento a quem de direito, são mera movimentação financeira, que não interfere com aqueles custos.

RESULTADOS INCENTIVADOS - Cooperativas - Não são objeto do favor fiscal, as receitas provenientes de operações com não associados.

OMISSÃO DE RECEITA - Saldo credor de caixa - Configura omissão de receita a constatação, admitida, inclusive, pelo contribuinte, de saldos de caixa negativos ou insuficientes para amparar as aplicações feitas.

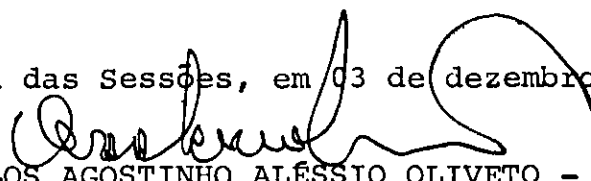
BENEFÍCIOS FINANCEIROS - Cooperativas - É vedado às cooperativas distribuir benefícios, vantagens ou privilégios, financeiros ou não, aos seus associados ou a terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DA INDÚSTRIA PECUÁRIA DO PARÁ LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as parcelas de Cr\$ 250.268.293 e 234.281.791, no exercício de 1984; e Cr\$ 83.738.807 e

Cr\$ 76.217.541, no exercício de 1983 (padrão monetário da época), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 1986


CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


LAURO DOEHLER

04 DEZ 1986

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: NÃO HOUE.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Digésio Gurgel Fernandes, Luiz Alberto Cava Maceira, Hugo Teixeira do Nascimento, Aquiles Rodrigues de Oliveira, José Rocha, Denisar Silva de Medeiros e Marinho Mendes Domenici.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10280/009.739/85-31

RECURSO Nº: 90.533

ACÓRDÃO Nº: 105-2.086

RECORRENTE COOPERATIVA DA INDÚSTRIA PECUÁRIA DO PARÁ LTDA.

R E L A T Ó R I O

A COOPERATIVA DA INDÚSTRIA PECUÁRIA DO PARÁ LTDA., devidamente qualificada nos autos, recorre ao Colegiado da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Belém - PA, que indeferiu parcialmente sua impugnação ao Auto de Infração de fls. 01/20.

O processo teve origem com a ação fiscal direta no domicílio da contribuinte, tendo a autuante, entre os pedidos de praxe, solicitado toda a documentação que serviu de suporte aos lançamentos contábeis, nos exercícios de 1983 e 1984.

Dessa forma foram descritas as irregularidades:

"I - DESCRIÇÃO DOS FATOS:

EXERCÍCIO: 1984

ANO BASE: 1983

1 - CUSTO ONERADO:

- 1.1- Apurado através do levantamento de aquisição de gado, pela "Conta de Talhamento de Gado Abatido Por Conta do Associado" (Conta Venda), confronta do com os valores alocados no quadro 11, da declaração de rendimentos do exercício social de 1983; como abaixo demonstramos:

Acórdão nº 105-2.086

- Compra Gado (itens 07 + 47)	Cr\$ 4.620.252.409,
- Compras Loja (constante no item 47) conforme Livros Fiscais	Cr\$ (14.630.958)
- ICM Loja, conforme Livros Fiscais	Cr\$ (1.281.760)
- Compras Declaradas/Gado	Cr\$ 4.604.339.691,
- Compras apurada conforme Conta Venda	Cr\$ 3.455.669.303,
Valor Tributável	Cr\$ 1.148.670.388,

1.2- Pela inclusão indevida como compras, de parcelas correspondentes à receita da prestação de serviços, apurada através do somatório dessas parcelas, na Conta Venda, considerando que, debita como Estoque (compras), o valor bruto da Conta Venda.

- Taxa de Colocação (5% do V.Bruto da Conta Venda	Cr\$ 172.381.433,
- Taxa de Abate, conf. Conta Venda	Cr\$ 77.886.860,
Valor Tributável	Cr\$ 250.268.293,

1.3- Pela apropriação indevida de parcelas, cujo onus pertence ao fornecedor e não ao adquirente, e não são irrecuperáveis, não se caracterizando portanto como custo.

- Frete apurado através do somatório da Conta Venda	Cr\$ 173.573.619,
- Funrural apurado na mesma fonte	Cr\$ 60.708.172,
Valor Tributável	Cr\$ 234.281.791,

2- RECEITA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO:

Parcela de receita operacional incluída como incentivada, que glosamos, considerando tratar-se de vendas decorrentes de gado adquirido de não associados, e, de outro Estado (Goiás), conforme nosso Mapa Demonstrativo Nº 1 anexo, não abrangida portanto pela isenção, apurada como abaixo demonstramos:

- Compra total de gado, conforme mapa fornecido pela empresa - 29.386 cabeças.
- Compras de outros estados e de não associados, conforme relação anexa - 1.557 cabeças.
- Percentual apurado em relação ao total de aquisições, para apropriação como receita triturada - 5,30%.

Acórdão nº 105-2.086

- Percentual utilizado pela empresa, e já oferecido à tributação - 1,02%.
- Diferença em termos percentuais a tributar - 4,28%.
- Base de cálculo, a mesma utilizada pela empresa quando efetuou seu rateio - Cr\$ 5.401.708.772,
- Percentual a tributar - (5,30% - 1,02%) - 4,28%.
- Valor tributável Cr\$ 231.193.135,

3- OMISSÃO DE RECEITA:

Decorrente da aplicação no mercado de capitais, de valores cuja origem não se encontra registrada na contabilidade, conforme resumo a seguir e Mapa Demonstrativo nº 2, anexo.

BANCO	DATA 1983	VALOR APLICADO	SALDO CONTÁBIL	DIFERENÇA A TRIBUTAR
REAL	31.10.	57.329.854	23.012.349	34.317.505
COMIND	02.09.	8.080.975	4.103.914	3.977.061
COMIND	14.10.	99.999.941	(9.346.871)	99.999.941
COMIND	01.11.	7.000.000	1.588.352	5.411.648
COMIND	09.11.	10.000.000	-	3.000.000
NACIONAL	01.09.	13.992.983	1.776.219	12.216.764
NACIONAL	19.09.	21.996.443	(4.297.823)	21.996.443
S. BRASIL.	01.12.	12.000.000	2.170.695	9.829.305
BAMERINDUS	01.11.	26.000.000	(8.296.772)	26.000.000*
BAMERINDUS	16.11.	42.000.000	12.462.227+	3.537.773
BAMERINDUS	01.12.	30.000.000+	(9.852.523)	30.000.000
BAMERINDUS	05.12.	39.000.000+	(12.412.680)	9.000.000+
BANPARA	01.09.	6.995.418+	(18.989.158)	6.995.418+
Banpara	09.09.	10.899.819+	10.232.562+	3.904.901+
BANPARA	27.09.	14.693.404+	(6.968.606)	3.793.585+
BANPARA	01.11.	25.995.402	9.677.730	16.317.672
PROGRESSO	01.11.	99.993.166+	49.022.433	50.970.733
PROGRESSO	18.11.	234.997.278	116.158.352+	18.845.760
Valor tributável				Cr\$ 360.114.009,

4- RESULTADO SUJEITO À TRIBUTAÇÃO:

Tributação da parcela utilizada como resultados não tributáveis de sociedade cooperativa, conforme item 30, do quadro 14, da declaração de rendimentos, considerando a análise do Conta Corrente Associados - nº 11201.01, onde constatamos que esta conta é creditada quando se debita Bens de Produção - Estoque (Custo = Aquisição) e debitada, quando se credita as contas do grupo de recuperação de despesas, o funrural, as receitas de serviços e, finalmente, caixa e banco, quando do efetivo pagamento a seus credores (associados). O somatório dos saldos creditados em conta corrente, conforme os "Ma-



Acórdão nº 105-2.086

pas de Talhamento de Gado Abatido por conta do Associado" (Conta Venda), é de Cr\$ 2.362.037.572, e como, os saldos iniciais e finais da conta são devedores, todo o valor foi de fato pago, dentro do próprio exercício. Ocorre, que o valor apurado pela contabilidade como pago, ou seja, a débito de C/C Associados e a crédito de Caixa/Banco, é de Cr\$ 3.875.776.932, do que resulta um pagamento indevido aos associados da ordem de CR\$ 1.513.739.360 a título de distribuição de benefício financeiro, o que determinou a presente tributação.

Valor tributário

Cr\$ 166.913.588,

EXERCÍCIO: 1983

ANO BASE: 1982

5- CUSTO ONERADO:

5.1- Pela inclusão indevida como compras, de parcelas correspondentes à receita da prestação de serviços, conforme demonstram as xerox's exemplificativas anexas, apuradas através de somatório dessas parcelas, na Conta Venda.

- Comissão sobre comercialização	Cr\$ 49.832.694,
- Taxa Abate de Animal	Cr\$ 32.875.013,
- Taxa s/Transito	Cr\$ 1.031.100,
Valor Tributável	<u>Cr\$ 83.738.807,</u>

5.2- Pela apropriação indevida, de parcelas cujo onus pertence ao fonecedor e não ao adquirente e não são irrecuperáveis, não se caracterizando portanto como custo. Os valores apurados, através do somatório, dessas parcelas, na Conta Venda, estão a seguir demonstrados:

- Frete	Cr\$ 59.595.738,
- Funrural	Cr\$ 16.621.803,
Valor Tributável	Cr\$ 76.217.541,

6- RECEITA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO:

Parcela de receita incluída como incentivada, que glosamos, considerando tratar-se de vendas, decorrentes de gado adquirido de não associados e de outro Estado (Goiás), conforme Mapa Demonstrativo Nº 1 anexo, não abrangida portanto pela isenção; apurada como abaixo demonstramos:

- Compra total de gado, conforme mapa fornecido pela empresa (anexo) - 27.249 cabeças.
- Compras de outros estados e de não associados, conforme relação anexa - 1.220 cabeças.

Acórdão nº 105-2.086

- Percentual apurado em relação ao total de aquisições, para apropriação como receita tributada - 4,48%.
- Percentual utilizado pela empresa e já oferecido à tributação - 1,70%.
- Diferença em termos percentuais a tributar - 2,78%.
- Base de cálculo, a mesma utilizada pela empresa quando efetuou seu rateio - Cr\$ 1.596.537.488,.
- Percentual a tributar - (4,48% - 1,70%) - 2,78%.
- Valor Tributável CR\$ 44.383.742,"

Em seu Termo de Encerramento da Ação Fiscal, a atuante assim descreve o seu trabalho:

"No exercício das funções de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional damos por encerrada a ação fiscal, levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado, referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, nos exercícios de 1984 e 1983, anos bases 1983 e 1982, respectivamente.

Na execução de nossos trabalhos constatamos inicialmente, tratar-se de empresa que tem isenção do Imposto de Renda sobre "o resultado de operações decorrentes da comercialização ou industrialização de produtos de seus associados ou do fornecimento de bens ou serviços a seus associados" (art. 129 do RIR/80).

Verificamos também, que a mesma fornece bens e serviços a não associados, sujeitando-se portanto à tributação no Imposto de Renda, do resultado dessa operação (art. 129, II, do RIR/80).

Vale ainda observar, que segundo o art. 1º, "c", do Estatuto desta cooperativa, de acordo com a Lei nº 5764 de 16.12.71, sua área de ação, estende-se a todos os municípios do Estado do Pará, onde seus associados têm domicílio profissional ou residência.

Da análise contábil/fiscal procedida em seus livros e documentos, constatamos as irregularidades a seguir indicadas e, para melhor elucidar os fatos, anexamos a este, jogos exemplificativos, contento os seguintes documentos: Nota de Recebimento, Nota Fiscal, Memorial e Conta Venda.

1 - Inexistência de identidade entre os valores



Acórdão nº 105-2.086

alocados como compra: contábil, fiscal e documental. O somatório do valor das Notas Fiscais do Produtor, é o mesmo alocado nos livros fiscais, como valor contábil. Porém este é significativamente inferior ao alocado, na contabilidade, o qual, pela prática adotada pela empresa, deveria ser o mesmo constante da Conta de Talhamento de Gado Abatido por Conta do Associado - Conta Venda. Autuamos no item 1.1, a diferença entre o custo contabilizado e o apurado segundo a documentação fornecida pela empresa - Conta Venda.

2 - Observa-se pelo "Memorial", que é destacado na conta Venda um grupo denominado Receitas de Serviços Prestados, composto pelas contas: Taxas de Abate, Taxa de Colocação e Taxa s/Tranxito. Essas contas compõem o grupo de Receitas Operacionais e não poderia deixar de ser dessa forma, uma vez que, realmente simbolizam o pagamento à empresa, dos serviços por ela prestados a seus associados e não associados. Entretanto, a empresa vem alocando os mesmos valores, na composição do custo, já que, ao debitar a conta bens de Produção -Animal de Abate-Estoque (compras), o faz pelo valor bruto da Conta Venda, quando na realidade todas as parcelas a seguir-destacada, na Conta Venda, são debitadas a seus fornecedores, creditando-se-lhes apenas o valor líquido destacado, em C/Corrente. Por outro lado, além de anular qualquer parcela de lucro dessa atividade, uma vez que, Receita e Custo são iguais, ainda inclui como encargos trabalhistas e sociais, importância elevada, conforme se constata, no quadro 11, item 79, da declaração de rendimentos exercícios 84. Teríamos então sempre prejuízo significativo. Não se justificaria portanto a isenção do I.Renda para os resultados dessa atividade. Glosamos portanto, nos itens 1.2 e 5.1, os valores indevidamente alocados como custo.

3 - Os tributos autuados nos itens 1.3 e 5.2, não poderiam compor o custo, considerando que são pagos pelo próprio fornecedor, ficando a empresa apenas como depositária dos valores, sem contudo assumir-lhes o onus. Não só o onus não é assumido pela empresa, como também, não se trata de tributos não recuperáveis, logo não é custo.

Esclarecemos que os demais itens que compõem o valor bruto da Conta Venda, tais como, transporte de carne e vísceras, ICM, Taxa Portuária, Taxa Licença, Trabalhos extraordinários, deixaram de ser glosados, porque foram oferecidos à tributação, como recuperação de despesas, no item 20, do quadro 13, das declarações de rendimentos, dos exercícios sociais de 1982 e 1983.



Acórdão nº 105-2.086

4 - A empresa adquiriu do Estado de Goiás e, de não associados, conforme confronto entre os fornecedores do gado constantes de nosso Mapa Demonstrativo nº 1 (anexo), e, a relação dos associados (anexa), quantidade de cabeças superior, nos dois exercícios, ao número consignado pela empresa em seus mapas Movimento de Abate no Exercício 1982 e Demonstrativo do Gado Abatido p/ Cooperativa no ano de 1983 (anexos).

Com base nas quantidades apuradas e informadas em nosso Mapa Demonstrativo nº 1, recalculamos o percentual de gado adquirido de não associados, e, procedemos a apuração das parcelas de receita operacional, sujeitas e não oferecidas à tributação, constantes dos itens 2 e 6 do Auto.

5 - O item 3 de nosso Auto, se justifica pela não comprovação da origem dos recursos aplicados no mercado financeiro, conforme mapa Demonstrativo nº 2 e cópias xerox das páginas do Razão. Observa-se, ainda, a existência constante de saldo credor nas contas Banco c/Depósito e um procedimento irregular da empresa ao registrar suas operações no mercado financeiro, o que na maioria das vezes, é feito pelo somatório dos valores aplicados no decorrer de cada mês, e lançado apenas no último dia, primeiramente debitando-se o mesmo valor como resgate e posteriormente como aplicação. O rendimento é lançado separadamente.

6 - Deixamos de tecer novos comentários em relação ao item 4 de nosso Auto, considerando que o mesmo foi ampla e claramente detalhado e que, os valores, que deram origem aos totais indicados no Auto, foram extraídos das folhas do Razão e das Contas Vendas dos quais estamos anexando cópia xerox's.

Das irregularidades apuradas constituímos um crédito tributário no valor total de Cr\$ 14.275.678.349, (quatorze bilhões, duzentos e setenta e cinco milhões, seiscentos e setenta e oito mil, trezentos e quarenta e nove cruzeiros), o qual se encontra perfeitamente consubstanciado nos Autos de Infração lavrados nesta data e, a seguir discriminados:

- I. Renda-PJ - Exerc. 83 e 84	Cr\$ 12.997.064.138,
- FINSOCIAL - Reflexo Exerc. 83 e 84	Cr\$ 35.722.436,
- PIS FATURAMENTO Reflexo Exerc. 83 e 84	Cr\$ 53.483.823,
- I. Renda Fonte - Reflexo Exer. 84	Cr\$ 1.189.407.952,

Acórdão nº 105-2.086

Do que para constar e produzir os efeitos legais, lavramos o presente TERMOS, que vai assinado por mim AFTN e pelo representante legal da fiscalizada, a quem entregamos neste ato, uma cópia de cada peça que compõe a lavratura deste, assim como toda a documentação retirada de seu estabelecimento no desenrolar de nossos trabalhos."

A seguir, juntou os documentos de fls. 021 (Vol. I) até 2.296 (Vol. V).

Às fls. 2.298, a recorrente requer prorrogação do prazo para impugnação, o que lhe é deferido às fls. 2.300.

Impugnação às fls. 2.301/2.327 (Vol. V), "verbis":

"Item 1 - CUSTO ONERADO - EXERCÍCIO: 1984
ANO BASE: 1983

2.1 - A impugnante contesta integralmente o item 1.1 do Auto de Infração, no que concerne ao "Custo Onerado", posto que o mesmo inexistente, conforme a seguir passa a relatar:

2.1.1 - De conformidade com o Auto de Infração, a ilustre autoridade fiscal apurou uma diferença tributável no valor de Cr\$ 1.148.670.388 (HUM BILHÃO, CENTO E QUARENTA E OITO MILHÕES, SEISCENTOS E SETENTA MIL E TREZENTOS E OITENTA E OITO CRUZEIROS), a qual, tivemos oportunidade de verificar que a fiscalização tenha laborado em flagrante equívoco, porquanto julgou que o denominado documento "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DO ASSOCIADO", fosse a única maneira de entrega de produção à Cooperativa pelos seus associados.

2.1.2 - Para melhor elucidar qualquer tipo de dúvidas, passamos a mostrar as maneiras de entregas de produção nesta Cooperativa pelos seus associados, demonstrando seu controle e conceituando os respectivos documentos emitidos para contabilização dos Créditos e Débitos a quem de direito.

A Cooperativa tem duas maneiras de recebimento de Produção de seus associados:

1) através da "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DO ASSOCIADO";



Acórdão nº 105-2.086

2) através de "GADO EM PÉ", com base no peso vivo em sua fazenda ou peso no matadouro.

Agora passamos a conceituar os documentos emitidos pela Cooperativa, correspondentes as maneiras de entrega de produção pelos associados:

1) "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DO ASSOCIADO": É aquele em que o próprio sócio assume toda a responsabilidade de risco, como as condenações parciais ou totais no abate de seus animais, assim como o ônus das despesas decorrentes de abate: comercialização e locomoção de seus produtos finais. Como podemos observar, a própria denominação do documento, ora emitido, já caracteriza a responsabilidade do associado neste tipo de entrega de produção. Diante deste documento "DE TALHAMENTO ...", é que a Cooperativa presta conta com o seu sócio, informando-lhe a Receita e Despesa (DEVE e HAVER) de sua produção entregue. Depois de conhecido os elementos acima, a Cooperativa emite o seu documento Contábil, chamado de "MEMORIAL", para caracterizar, nos seus registros contábeis, o ingresso de sua produção e o custo de todas as despesas, correspondidos por Créditos e Débitos em Conta Corrente.

2) ENTREGA DE GADO EM PÉ: É aquele em que o sócio isenta-se de qualquer tipo de responsabilidade de risco, como as condenações totais ou parciais no abate de seus animais, assim como todas as despesas decorrentes de abate, comercialização e locomoção de seus produtos finais, exceto a cobrança de 2,5% para crédito do FUNRURAL. Então, depois de apurado o peso vivo, a Cooperativa emite uma Nota de Recebimento de Produção, onde faz constar: o número de animais, peso vivo determinado, nome do associado e procedência do gado, que servirá de documento comprobatório de entrega da produção do seu sócio. Diante deste documento é que a Cooperativa, emite o seu documento contábil chamado de "MEMORIAL", para caracterizar, nos seus registros contábeis, o ingresso de sua produção e o correspondente crédito em Conta Corrente, sendo dedutível, apenas, a parcela de 2,5% para crédito do FUNRURAL a débito em Conta Corrente do Sócio.

3) - CONTA DE VENDA: É uma expressão numérica e sequencial de identificação no decorrer do abate de animais, de sócios e não sócios.

2.1.3 - Vale ressaltar, ademais, que somente na condição de "ENTREGA DE GADO EM PÉ", é que a Cooperativa admite recebimento de Produção de

Acórdão nº 105-2.086

"NÃO SÓCIO", usando o mesmo procedimento para os sócios, entretanto, quando emite o seu documento contábil chamado "MEMORIAL", para caracterizar nos registros contábeis do ingresso de produção e correspondente crédito, o faz na "CONTA CORRENTE DE TERCEIROS", sendo também, dedutível as parcelas de 2,5% para crédito do FUNRURAL e 0,5% para crédito do FINSOCIAL, levando-se a débito da mesma Conta Corrente.

2.1.4 - No item 1.1 a ilustre fiscal acusa uma diferença a tributar no valor de Cr\$ 1.148.670.388, concernente a CUSTO ONERADO. Detectamos que a mesma ao assim proceder, só considerou os ingressos na Cooperativa das decorrentes da "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DO ASSOCIADO", o qual montou o valor de Cr\$ 3.455.669.303 (TRÊS BILHÕES, QUATROCENTOS E CINQUENTA E CINCO MILHÕES, SEISCENTOS E SESSENTA E NOVE MIL E TREZENTOS E TRÊS CRUZEIROS), deixando de considerar todos os ingressos de produção de "GADO EM PÉ", na forma acima demonstrada.

2.1.5 - Nestas circunstâncias, é de concluir-se, que o valor efetivo do ingresso (custo) de gado durante o ano-base de 1983, foi de Cr\$ 4.604.339.691 (QUATRO BILHÕES, SEISCENTOS E QUATRO MILHÕES, TREZENTOS E TRINTA E NOVE MIL E SEISCENTOS E NOVENTA E UM CRUZEIROS), inexistindo, portanto, a diferença apontada pela fiscalização no valor de Cr\$ 1.148.670.388.

2.1.6 - A fiscalização elaborou uma relação com identificação nominal da quantidade de animais e Notas Fiscais, que compõe o Mapa Demonstrativo nº 1, anexo ao Auto de Infração. O referido Mapa refere-se, na verdade, a parte de ingresso de "GADO EM PÉ", entregue nesta Cooperativa durante o ano base de 1983, não constando, portanto, do chamado documento "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DO ASSOCIADO", juntada em "xerox's", pela fiscal autuante.

2.1.7 - Esclareça-se, por oportuno, que o citado mapa, correspondente a 1.557 animais, refere-se a suposta "RECEITA NÃO OFERECIDA A TRIBUTAÇÃO", constante do item 2 do Auto de Infração em questão. Para comprovação do que acima foi exposto a autuada faz juntada à presente impugnação, de uma relação sintética acompanhada dos documentos que comprovam o complemento de seu custo, referente ao item 1.1 do Auto de Infração, supramencionado.

2.2 - No que concerne ao item 1.2 do Auto de

Acórdão nº 105-2.086

Infração, acreditamos, "data venia", tenha a fiscalização, incidido, mais uma vez, em ... evidente equívoco, posto que, não houve as inclusões alegadas como compra, de parcelas correspondentes à receita de prestação de serviços. Quando do ingresso de gado nos estabelecimentos da Cooperativa, é feito o lançamento de débito, à vista da CONTA DE VENDA (CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DO ASSOCIADO):

"BENS DE PRODUÇÃO
ANIMAIS DE ABATE

à CONTA CORRENTE
Pelos seguintes valores

5.315	quilos de carne trazeira	3.614.200
655	"- " "- "	458.500
633	quilos de carne dianteiro	316.500
5.294	"- " "- "	2.541.120
151	"- " "- "	45.300
53	vísceras	192.125
106	quilos de fraude	45.580
1.648	quilos de couro	296.640
	Sebo	742

OBS: A demonstração acima está baseada na "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DO ASSOCIADO (CTGACA) nº 345, constante do Processo.

2.2.1 - Conforme se observa do lançamento supra, inexistente qualquer parcela correspondente à Taxa de Colocação ou Taxa de Abate a que se refere a fiscalização autuante na descrição do item acima referido.

2.2.2 - Considerando-se, destarte, a Receita de Prestação de Serviços temos na contabilidade da autuada o seguinte lançamento:

CONTAS CORRENTE

a) Receita de Serviços prestados	
TAXA DE COLOCAÇÃO	375.535,35
TAXA DE ABATE	243.080,00

Os valores acima indicados, são considerados como ônus do associado correntista, logo, não estão incluídos no custo, conforme entendeu a ilustrada fiscalização autuante. Constata-se que tais valores referem-se a Receita Operacional da Cooperativa devidamente alocada no item Receita de Serviços na Demonstração de Resultados do Balanço Encerrado em 1983, item nº 09 do Quadro 10 da Declaração do IRPJ. (Doc. nº 06)



Acórdão nº 105-2.086

2.2.3 - Analise-se o item 1.3 do Auto de Infração que em seu conteúdo reflete o mesmo entendimento do 1.2, isto é, não constitui apropriação indevida no custo, tendo em vista que são despesas de responsabilidade direta do associado fornecedor, conforme espelha o documento "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DE ASSOCIADO". Esse fato ocorre no caso em que o associado assume integral responsabilidade das despesas verificadas na entrega de gado à Cooperativa, fato já esclarecido.

Com efeito, no caso em evidência, a contabilidade registra o seguinte lançamento:

CONTAS CORRENTES
a FRETES DE TERCEIROS
a FUNRURAL A RECOLHER

Conforme se observa, a Cooperativa não apropriou, em seus custos, despesas de responsabilidades do associado.

2.2.4 - Esclareça-se, outrossim, que a ilustre fiscal autuante, ao elaborar o Auto de Infração, aplicou tratamento desiguais para casos análogos, exemplifica-se: quando encontrou a somatória do item 1.1, baseou-se, exclusivamente, no documento denominado "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DO ASSOCIADO", considerando como legal, para a formação do custo, as parcelas correspondentes aos valores creditados ao associado, isto é, o correspondente as quantidades de carnes, vísceras e outros, relativos ao gado entregue pelo associado fornecedor, quando, entretanto, elaborou os itens 1.2 e 1.3, o documento "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DO ASSOCIADO", deixou de ser considerado como documento legal. Porém, como se verifica, a ilustre fiscal autuante, julgou incluso para formação do CUSTO DIRETO da Cooperativa as parcelas sob o título contábil de:

- 1) TAXA DE COLOCAÇÃO
- 2) TAXA DE ABATE
- 3) FRETE
- 4) FUNRURAL

2.2.5 - Cabe esclarecer, todavia, que o primeiro título (TAXA DE COLOCAÇÃO), caracteriza, na Cooperativa, a remuneração cobrada de seus associados pelos serviços de comercialização, o qual foi outorgado pelo sócio à mesma, para esse fim, tanto é assim, que a indenização do gado entregue pelo associado é feita pelo mesmo preço que a Cooperativa comercializa com seus clientes.



Acórdão nº 105-2.086

2.2.6 - No que tange ao título "TAXA DE ABATE", o mesmo diz respeito ao valor que a Cooperativa cobra de seus associados, para a prestação de serviço de abate de gado entregue pelo mesmos. Ambas as receitas são consideradas "CONTAS DE RESULTADO", devidamente alocadas no grupo de receitas de serviço, no encerramento do balanço anual e no Quadro 10, item 09 da Declaração de Imposto de Renda (PJ). (Docs. anexos nº 06).

2.2.7 - Vale salientar, ainda, que o item 1.3, referente a FRETE e FUNRURAL, também admitido pela ilustre fiscalização, como alocado no custo da Cooperativa, na verdade não ocorre, de vez que constituem CONTAS DE MOVIMENTO, isto é, são creditados à terceiros por autorização do associado e debitado por ocasião de sua liquidação, não sendo, por isso mesmo, classificadas como despesas, nem tampouco receita da Cooperativa.

II.b - ITEM 2 - RECEITA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO

2.3 - No que diz respeito a este item a impugnante concorda com a quantidade de gado adquirido de outros Estados por intermédio de não associados, num total de 1.557 cabeças, conforme conclui o fisco. Todavia, contesta, a forma de apuração do valor tributável utilizado pela fiscalização pelas razões a seguir argüidas.

2.3.1 - Com efeito, para encontrar o valor que diz estar sujeito à tributação, a ilustre fiscal determinou a percentagem a ser aplicada sobre o total da comercialização de carne e sub-produtos, no valor de Cr\$ 5.401.708.772, realizando a seguinte operação:

$$\frac{1.557 \times 100}{29.386} = 5,30\%$$

$$5,30\% - 1,02 = 4,28\%$$

$$4,28\% \times 5.401.708.772 = 231.193.135$$

2.3.2 - Do cálculo acima demonstrado, conclui-se que o resultado tributado teve como base, apenas a receita bruta de comercialização de carne e seus derivados, sem que o fisco tenha considerado os encargos, isto é, despesas diretas e indiretas.

2.3.3 - É princípio universalmente aceito em contabilidade e no campo do Direito Tributário, que



Acórdão nº 105-2.086

não pode haver apuração de lucro, tomando-se como base, apenas, a receita sem considerar os custos e despesas.

2.3.4 - Admitindo-se que as 1.557 cabeças de gado, provindas de outros Estados e ingressadas na Cooperativa por intermédio de não associados e associados com propriedades também fora do Estado do Pará, passaram a compor, equivocadamente, no ano fiscalizado, o resultado das operações efetuadas com associados, nem por isso, esse fato pode modificar ou invalidar um resultado final sem que, para tanto, sejam considerados custos e despesas. Assim sendo, a autuada, com a devida "venia", passa a demonstrar o resultado efetivo da entrada de gado que, foi incluído no resultado das operações efetuadas com associados, e o faz apoiada no que define o Parecer Normativo CST - nº 73/75, aliás, relacionado pela fiscalização como norma infringida, pela impugnante:

Os itens 5 e 6 do citado Parecer, assim estabelecem:

.....

5. Também não oferece dificuldade a operação, em separado, das receitas das atividades inerentes às cooperativas e das provenientes das operações com terceiros. Contudo, para se chegar aos resultados operacionais correspondentes a cada uma das espécies de receitas em questão, dever-se-ia atribuir a uma outra, separadamente, os respectivos custos, despesas e encargos. Ora, se é relativamente fácil imputar os custos diretos pertinentes a cada uma das mencionadas espécies de receitas, nem sempre ocorre o mesmo com relação a apropriação dos custos indiretos e demais despesas e encargos comuns às atividades próprias e às operações com os não associados.

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias da cooperativa e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Consequentemente, o lucro operacional a ser considerado para efei-

Acórdão nº 105-2.086

de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos operacionais, e, ainda, do valor dos custos e encargos, in diretos proporcionalmente relacionais com o percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais". (Grifamos)

2.3.6 - Assim sendo o quadro a seguir elaborado aponta de forma correta, o valor que deverá ser tributado:

DEMONSTRATIVO DE 1983R E C E I T A

E S P É C I E	%	TOTAL	SÓCIO	NÃO SÓCIO
RECEITA DE GADO	5,30	5.401.708.775	5.115.418.210	286.290.565
(-) RECEITA OFERECIDA	-	-	-	58.210.298
RECEITA A OFERECER	-	5.343.498.477	5.115.418.210	228.080.267

2.3.7 - Ainda com apoio no que prescreve o Parecer Normativo CST nº 73/75 (Itens 5 e 6), observe-se que para se determinar a despesa, necessariamente, dever-se-á proceder a seguinte operação:

DEMONSTRATIVO PARA DETERMINAÇÃO DO ÍNDICE PARA APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS.

RECEITA DE NÃO SÓCIO X 100
RECEITA TOTAL

$$\frac{228.080.267 \times 100}{5.343.498.477} = 4,26\%$$

Logo, o percentual de 4,26% acima encontrado - irrestrita observância do Parecer Normativo CST nº 73/75 -, é o que deve ser aplicado, proporcionalmente, sobre os custos, despesas e encargos.

Desse modo teremos:

E S P É C I E	%	TOTAL	SÓCIO	NÃO SÓCIO
CUSTOS	4,26	4.561.388.283	4.367.073.143	194.315.140
DESPESAS	4,26	812.752.151	778.128.910	34.623.241
ENCARGOS	4,26	32.604.738	31.215.771	1.388.961
		5.406.745.166	5.176.417.824	230.327.342
RESULTADO				(2.247.075)

Acórdão nº 105-2.086

2.3.7 - Conclui-se, portanto, que o custo a ser considerado como dedutível da receita é de Cr\$ 230.327.342, devendo ser observado que o percentual de 4,26%, foi calculado sobre custos, despesas e encargos das atividades Cooperativas e que se encontram demonstradas no resultado do exercício. (Doc. anexo nº 13).

APURAÇÃO DO RESULTADO

RECEITA	Cr\$ 228.080.267
(-) Custos, despesas e encargos	Cr\$ 230.327.342
RESULTADO DA OPERAÇÃO	<u>Cr\$ (2.247.075)</u>

Assim sendo, como se verifica da demonstração supra, inexiste qualquer diferença a tributar, ficando, desta forma, totalmente ilidido o item 2 do Auto de Infração.

II.c - ITEM 3 - OMISSÃO DE RECEITA

2.4 - Com referência ao item 3 do Auto de Infração, que se refere a uma possível "OMISSÃO DE RECEITA", a impugnante não aceita a conclusão da fiscalização pelas razões que a seguir passa a enfocar.

I - A fiscal autuante, como se observa, em nenhum momento, ou melhor, nem no Auto de Infração como também no Termo de Encerramento, contesta a veracidade das Contas Bancárias que lhe foram apresentadas, logo, é evidente, que aceitou-as como perfeitas e válidas;

II - Contrariando o seu próprio procedimento, diz a fiscalização que o item 3, do Auto de Infração se justifica pela não comprovação da origem do Recurso aplicado no Mercado Financeiro (Mapa Demonstrativo nº 3).

2.4.1 - Ao proceder o levantamento para elaborar o item 3, da peça inaugural da ação fiscal em discussão, a autoridade tomou como base o comparativo de algumas aplicações e a existência de saldos negativos ou insuficientes para chegar a tal conclusão. Este comparativo, entretanto, ao que parece, foi realizado somente em alguns dias do mês, onde eventualmente, aparecia saldo negativo, na contabilidade da autuada.

2.4.2 - É trivial que as aplicações feitas pela Cooperativa, durante o ano fiscalizado, movimentadas pelo Banco aplicador, na conformidade dos saldos bancários existentes naquela época, isto é,



Acórdão nº 105-2.086

não poderia haver aplicação sem que, para isso, houvesse recurso disponível na conta. Destarte, o fato de existir saldo credor ou insuficiente, em alguns dias do mês, detectados na Contabilidade da impugnante, não significa falta de recursos, porquanto o seu movimento bancário é contabilizado, via de regra, no fim de cada mês, fato que, aliás, está devidamente comprovado pela ilustre fiscal autuante e constante do item 5 do Termo de Encerramento da ação fiscal.

2.4.3 - Volta a autuada a discordar da autoridade fiscalizadora quando a mesma considerou o procedimento adotado em sua contabilidade para registrar essas operações como sendo irregular, ou seja, quando procede o lançamento contábil quase sempre no fim de cada mês. A não aceitação dessa alegação do fisco que, "data venia", é absolutamente improcedente, se apoia no fato de que a forma de escrituração é de livre escolha do contribuinte, tanto assim que esse assunto já vem sendo disciplinado há bastante tempo pelo Parecer Normativo CST nº 347/70, em plena vigência, que assim está redigido:

"PARECER NORMATIVO CST Nº 347, de 08 de outubro de 1.970 - (D.O.U. - 29.10.70)

02 - IMPOSTO DE RENDA

02.02. - PESSOAS JURÍDICAS

0.02.15 - ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação da verificação do verdadeiro lucro tributável".

As repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte".

Tais processos só estarão sujeitos a impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo".

2.4.4 - As conclusões acima, estão consubstanciadas no § 1º do art. 160 do Decreto nº 85.450/80 (RIR), que assim expressa:

"Art. 160. ...



Acórdão nº 105-2.086

§ 1º - Admite-se a escrituração resumida do Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-lei nº 486/69, art. 5º, § 3º).

2.4.5 - Levando-se em consideração que o movimento das aplicações e resgates mensais na rede bancária que opera com a Cooperativa, são relativamente numerosas, é perfeitamente justificável o procedimento adotado pela autuada. No que se refere aos Livros Auxiliares para registro individualizados dessas aplicações os quais estão perfeitamente representados pelos extratos bancários cujos documentos encontram-se em poder da Cooperativa.

2.4.6 - Quer nos parecer que a intenção da autoridade fiscalizadora, foi caracterizar no item 3, omissão de receita face a falta de recursos para aplicações financeiras, isto é, quis insinuar de que a Cooperativa estaria fazendo tais aplicações com receitas extra-contábeis, ou seja, receitas frias, fato entretanto, que não tem qualquer procedência se se considerar a receita anual da autuada, no montante de Cr\$ 5.401.708.772. A diferença apurada como omissão de receita foi igual a Cr\$ 360.114.009. Ora, diante desse quadro é de indagar: será que quem tem uma receita anual igual a que acima foi mencionada, tem necessidade de omitir uma quantia de valor tão irrisório? É de se lamentar o fato em questão!

2.4.7 - A impugnante comprova a inexistência de Omissão de Receita, durante o ano fiscalizado, através da documentação dos movimentos bancários inseridas nesta contestação (doc. anexo), a qual está rigorosamente de conformidade com os extratos fornecidos à Cooperativa pelas entidades bancárias depositárias, devidamente conciliados com a contabilidade.

III.d - ITEM 4 - RESULTADO SUJEITO A TRIBUTAÇÃO

2.5 - No item acima aludido, a fiscalização ao analisar a Conta Corrente nº 11201.01, considerou valores de créditos e débitos tomando como base os mapas de "TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DE ASSOCIADO (CONTA DE VENDAS)", concluindo

Acórdão nº 105-2.086

por encontrar um crédito de Cr\$ 2.362.037.572 e um débito de Cr\$ 3.875.776.932, como resultante dos pagamentos feitos a associados através da Conta Caixa e da Conta Bancos. Considerou que, em virtude da "CONTA CORRENTE DE ASSOCIADOS", apresentar saldo devedor, no início e no final do ano-base de 1983, apontaria pagamento indevido aos associados, na ordem de Cr\$ 1.513.739.360, a título de distribuição de benefício financeiro.

2.5.1 - Ocorre, entretanto, como é óbvio, que a rubrica "CONTA CORRENTE" é debitada e creditada durante o ano pelos valores globais de débito e crédito, passando em balanço pelos saldos credores. Assim sendo, considerando-se o levantamento efetuado pela fiscalização observa-se que a mesma tomou como base de crédito de CONTAS CORRENTES, apenas os valores inseridos nos MAPAS TALHAMENTO, sem contudo, considerar a quantia correspondente as aquisições de gado de sócios que compõe a importância de Cr\$ 1.148.670.388, constante do item 1 (CUSTO ONERADO), conforme ficou amplamente demonstrado na contestação do referido item, que, como se observa, não foi considerado no custo do exercício. Destaque-se, ainda, que com referência ao débito a ilustre fiscal autuante apenas tomou como base os valores com contra-partida de Caixa e Banco.

2.5.2 - No caso específico da Cooperativa, existem lançamentos outros que não são oriundos exclusivamente de fornecimento de gado, ou seja, dizem respeito a adiantamento de despesas por conta de associados conforme se comprova com algumas fichas de Conta Corrente de sócios. Os adiantamentos e o pagamento de despesas de associados são liquidados por ocasião da formação de novos créditos, de onde se conclui que os lançamentos débito e crédito em CONTA CORRENTE não são apenas os resultantes da CONTA DE VENDA, CAIXA e BANCOS.

2.5.3 - Deduz-se, desse modo, que a fiscalização para determinar a formação do crédito se valeu exclusivamente do documento denominado "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DE ASSOCIADO (Documento de arquivo), abandonando por completo, os lançamentos efetivados pela contabilidade, ao contrário "sensum", para a formação do débito, baseou-se nos registros contábeis de CAIXA e BANCO, procedimento esse que nos parece absolutamente improcedente para não dizer esdrúxulo.

2.5.4 - Verifica-se, igualmente, no final do exercício a existência de saldos credores e de



Acórdão nº 105-2.086

vedores para determinados associados o que invalida, de modo insofismável, a afirmação da fiscal autuante de que "o valor apurado pela contabilidade foi pago totalmente dentro do exercício".

2.5.5 - Convém ressaltar que o débito de associados expressa no Balanço encerrado em 31.12.83, reflete a diferença entre os saldos de vedores e credores no fim do exercício, valendo salientar que os atos praticados pela impugnante, estão conforme a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que no seu art. 79, expressa:

"Art. 79. Denomina-se atos Cooperativos os praticados entre as Cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas Cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais".

2.5.6 - O art. 79 da Lei nº 5.764/71, acima transcrito, permitiu a impugnante inserir em seus Estatutos, as disposições a seguir reproduzidas:

"CAPÍTULO II
DOS OBJETIVOS SOCIAIS

"Art. 2º. - A Sociedade objetiva, com base na colaboração recíproca a que se obrigam os seus associados, promover:

- I. - ...
- II - ...
- III - ...

§ 1º - Para consecução de seus objetivos, a Cooperativa deverá:

- a) ...
- b) ...
- c) Proporcionar aos associados a cobertura financeira dos produtos efetivamente entregues ou com compromisso de entrega, nos termos da Lei e de acordo com o presente Estatuto". (Grifamos)

2.5.7 - Considerando a dificuldade da autuada acostar à esta impugnação os elementos de prova, requer, desde logo, na forma do estatuído no art. 17, do Decreto nº 70.235/72, as diligências que se tornarem necessárias à comprovação do alegado."



Acórdão nº 105-2.086

Com respeito ao exercício de 1983, repete a mesma argumentação desenvolvida e conclui, dizendo:

"IV - C O N C L U S Õ E S

- que as conclusões da fiscalização, inclusas no Auto de Infração, foram tomadas, praticamente, "ad referendum" do sistema contábil da Cooperativa, conforme esclarecimentos prestados na impugnação oferecida ao item I da peça vestibular da ação fiscal em questão;

- que, em consequência, isto é, em face de ter abandonado o sistema contábil da impugnante usado para apuração dos atos cooperativos, o fisco laborou em equívocos que redundaram em resultados que não refletem a verdadeira situação da impugnante durante o período fiscalizado (exercícios 1983/1984 anos base 1982/1983);

- que, o fisco deveria ter examinado com profundidade os documentos que lhe foram apresentados, contudo, como é óbvio, este exame se destinava a estudar a relação que os mesmos tem com a contabilidade da Cooperativa e não se vale de uns para chegar a determinadas conclusões, sem observar o resultado contábil, como é o caso da CONTA DE VENDA ou "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DE ASSOCIADO", que, para determinados casos, foi levada em consideração e para outros não;

que, a Cooperativa, como suas congêneres, tem peculiaridades próprias, merecendo, por isso mesmo, detido exame para apuração dos seus atos cooperativos; e

- que, a Cooperativa da Indústria Pecuária do Pará Ltda., observa rigorosamente a Lei nº 5.764, de 16.12.71 e demais disposições legais que regem o Sistema Cooperativista Brasileiro, haja vista que tem sido submetida a auditagens pelo Banco Central do Brasil e nunca sofreu penalidade de espécie alguma.

"EX POSITIS", a impugnante

III - R E Q U E R:

a) que sejam admitidos como hábeis os documentos que a autuada junta à esta contestação e que se destinam provar a regularidade de determi-



Acórdão nº 105-2.086

nados atos cooperativos que ficaram alheios à fiscalização;

b) que, a impugnação ora oferecida, seja acolhida em todos os seus termos e, consequentemente, ilididas fiquem as conclusões insertas no Auto de Infração lavrado contra a COOPERATIVA DA INDÚSTRIA PECUÁRIA DO PARÁ LTDA;

c) que, desde já, fique assegurado à atuada o direito de, em qualquer fase do Processo, apresentar outros meios de provas em direito permitidos;

d) que, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, seja efetuadas as diligências necessárias e imprescindíveis a comprovação do que foi alegado nesta impugnação; e

que, finalmente, por falta de consistência legal, seja o Auto de Infração que deu origem à presente ação fiscal, considerando nulo "ab initio", por ser um ato de direito e merecida

J U S T I Ç A"

A seguir, junta os documentos de fls. 2.328 (Vol. V) até 3.443 (Vol. VII).

Informação fiscal às fls. 3.445/3.456 (Vol. VII) que, inicialmente, acata a pretensão da recorrente, propondo a exclusão da parcela de Cr\$ 1.148.670.388, dizendo, ademais:

"Em relação aos itens 1.2, 5.1, 1.3 e 5.2 analisando-se a documentação ilustrativa, que compõe os tres jogos de documentos anexos, às fls. 00050 a 00062, a C/Corrente Associados anexa a partir das fls. 00114, ambos do colume 1 e, os esclarecimentos constantes do Termo de Encerramento, memhuma dúvida pairará em relação ao procedimento irregular da empresa, onerando seus custos, pela inclusão dos itens glosados.

Senão vejamos:

Em relação aos itens 1.2 e 2.5.

A empresa em cada transação de aquisição do gado, debita a conta Nº 11206.01-0001-4 - Bens de Produção - Animal de Abate, pelo valor total, ou seja, pelo valor bruto constante do "Memorial" ou

Acórdão nº 105-2.086

da "Conta de Talhamento de Gado Abatido por Conta de Associado, também identificada como Conta Venda.

O valor apropriado como compra declarada de gado, no exercício 1984, base 1983, é de CR\$ 4.604.339.691, o qual advém do somatório do valor bruto da Conta Venda, acima identificada.

Observa-se a partir das fls. 00286 do volume 1, que o valor bruto da Conta Venda é composto pelo somatório do frete, das contas que integram os grupos recuperação de despesas, das receitas de serviços prestados, do funrural e, do valor líquido da Conta Venda, que é o valor de fato pago ao fornecedor pelo gado abatido.

As taxas de colocação e de abate, são simplesmente os preços cobrados, pela cooperativa, por serviços prestados a associados e não associados, constituindo-se portanto em receita operacional da prestação de serviços.

A empresa ao incluir referidas parcelas no custo, debitando Bens de Produção Animal de Abate e creditando C/Corrente Associados e, posteriormente, debitando C/Corrente Associado e creditando a parcela correspondente às taxas, como receita operacional, está usando de sofisma, para deixar de tributar o resultado decorrente da efetiva prestação de serviços, além de distorcer o lucro bruto do exercício, uma vez que, apropriada como custo dos serviços vendidos (item 79, quadro 11, da declaração de rendimentos - fls. 00070) valor significativo, correspondente aos encargos sociais e trabalhistas, decorrentes da prestação dos serviços, i.é., o verdadeiro custo dessa atividade.

Como porém para a empresa, o lucro da prestação de serviços é nulo, uma vez que a receita também está compondo o custo, então o custo efetivo dessa atividade, identificado anteriormente, está absorvendo parte dos resultados verificados nas demais atividades da empresa.

2.3 Em relação ao sub itens 1.3 e 5.2.

Apenas alega a impugnante tratar-se de contas de movimento, não se encontrando referidos valores, no custo declarado pela empresa.

Tenta a autuada distorcer a veracidade dos fatos apresentados pela documentação (anexa) e



Acórdão nº 105-2.086

contabilidade da empresa, uma vez que, para se chegar ao valor por nós alocado no item 1 do Auto de Infração, como "Compras apuradas conforme Conta Venda", confrontamos os valores contabilmente lançados na conta Bens de Produção-Animal de Abate (11206.01-0001-4), com os valores constantes na Conta de Talhamento de Gado ..., quando então, constatamos que o lançamento no custo era feito pelo valor bruto da transação. A partir daí, solicitamos nos fosse apresentada a Conta Venda, e procedemos levantamento do custo, chegando ao valor informado no Auto.

Se, o custo declarado é composto pelos somatórios dos valores da conta Venda correspondente ao gado em pé, por nós aceito, e pelos valores brutos da Conta de Talhamento de Gado..., nos quais estão contidos os valores do frete, do fun-
rural e das taxas de serviço, então não há o que questionar.

A prática contábil adotada, pela empresa alo-
ca indevidamente em seu custo, valores correspon-
dentes a tributos, que na realidade são pagos pe-
los fornecedores e não ônus da empresa, não poden-
do portanto compor seu custo.

Ressalte-se ainda que, em relação aos demais
itens, que integram o valor bruto da Conta de Ta-
lhamento de Gado ... (Conta Venda) tais como: ta-
xas portuárias e de licenças, ICM, transporte,
etc., deixamos de glosar, porque muito embora te-
nham o mesmo tratamento contábil, a empresa os
oferece à tributação, como recuperação de despe-
sa, no grupo outras Receitas Operacionais, adicio-
nando-os ao Lucro Bruto, para a determinação do
lucro líquido do exercício.

Observa ainda a impugnante em sua defesa, que
aplicamos tratamentos desiguais para casos análo-
gos, no que diz respeito ao item de custo.

Na realidade preocupou-se a fiscalização em
apresentar um Auto de Infração o mais rico possí-
vel em elementos e informações, sobre uma ativida-
de e uma contabilidade tão cheias de peculiarida-
des.

A metodologia apresentada no Auto de Infra-
ção, bastante didática, admitimos, em nada preju-
dicou porém a empresa.

Atente-se para o fato de que o item 1 - Custo
Onerado -, está subdividido em vários sub itens, e
que, o fato dos sub itens 1.2 e 1.3, estarem con-
tidos no 1.1, não só não prejudica o entendimento
da questão, como também não dificulta a apuração



Acórdão nº 105-2.086

dos resultados. É apenas uma maneira didática de apresentar o trabalho com a maior clareza possível, não significando também que acatamos como correto o custo apurado no primeiro sub item.

Nenhum elemento de convicção foi apresentado portanto, pela impugnante, que modificasse nosso entendimento em relação a estes sub itens.

2.4 Em relação aos itens 2 e 6

Concorda a impugnante com a quantidade de cabeças de gado, apurada pela fiscalização, como adquiridas de outro Estado por intermédio de não associado, muito embora, conteste a forma de apuração do valor tributável, alegando, que não foram considerados pela fiscalização os custos e despesas correspondente,

Determina a Lei nº 5.764/71, em seu art. 88 e 111, reproduzido pelo art. 129, II, do RIR/80, que as cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos, das operações de fornecimento de bens ou serviços a não associados.

O RIR/80 estabelece em seu art. 123, combinado com os artigos 652 e 563 que, "a isenção das sociedades cooperativas não as exime do cumprimento das obrigações acessórias a que se subordinam as pessoas jurídicas de modo geral, não as dispensando também das penalidades aplicáveis a quaisquer empresas por infrações cometidas" (SIJUT).

Assim sendo, os contribuintes que gozam de isenção total ou parcial, devem manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conforme dispõe o art. 157 do RIR/80 e, elaborar demonstrações financeiras de acordo com o art. 172, também do RIR/80, partindo da apuração do lucro líquido do exercício, ao fim de cada período base de incidência do imposto, mediante a elaboração do balanço patrimonial, com observância das disposições da lei comercial.

Logo, a base de cálculo do Imposto de Renda, para as sociedades cooperativas, será determinada segundo escrituração contábil, que apresente destaque das receitas tributáveis e dos correspondentes custos, despesas e encargos, conforme estabelece o PN 73/75, e, na sua falta, mediante arbitramento, conforme explicitado no PN 38/80.



Acórdão nº 105-2.086

Deixamos de tomar a medida extrema do arbítrio, considerando, que foi perfeitamente apurado através da nota fiscal do produtor a quantidade adquirida de cabeças de gado de não associados, e consequentemente a parcela da receita operacional correspondente, que deixou de ser escriturada, como sujeita à tributação.

Entende o 1º CC em seu acórdão nº 103-4.310/82, que quando se apuram receitas não escrituradas, não cabe cogitar de custo correspondentes.

Por outro lado, todo o custo referente ao gado adquirido, já foi considerado no sub item 1.1, em favor da impugnante.

O favor fiscal existe, porém sujeito ao cumprimento de determinadas condições, que quando não atendidas tornam a pessoa jurídica beneficiária, contribuinte do imposto e sujeito ao lançamento de ofício, por declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida (art. 676, III - RIR/80).

O gozo da isenção ou redução do imposto, depende de escrita mercantil regular, e o montante do benefício está restrito aos valores nela registrados, não se justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamentos de ofício ou suplementar, com origem em omissão de receitas ou valores indedutíveis não oferecidos à tributação, orientação esta, contida no PN 11/81, que por analogia estenderíamos ao caso se fosse esta a questão.

Todavia, não podemos nos afastar dos fatos. A infração apurada e tributada nos itens 2 e 6, nada tem a ver com a parcela não tributada. Trata-se de um rendimento tributável, que deixou de ser oferecido à tributação, uma vez que, se a empresa comprou de não associados e de outro Estado, 1.557 cabeças em 1983 e 1220 em 1982 e não 300 e 463 respectivamente, como consta de seus Mapas às fls. 00021 e 00022 do vol. 1, e, se só ofereceu à tributação o equivalente a 1,02 e 1,70% das receitas totais apuradas, então não há dúvida alguma de que o restante, ou seja, o correspondente a 4,28 e 2,78% da receita total, deixou de ser tributada, o que foi feito, adotando-se o procedimento fiscal indicado contra qualquer empresa, diante da infração cometida. Com base em todos os



Acórdão nº 105-2.086

dispositivos legais anteriormente enunciados, ratificamos nosso entendimento inicial."

Às fls. 3.468/3.469 (Vol. VII), a decisão da SRRF/2ª, no recurso de ofício interposto, negando-lhe provimento, solidificando, com isso, a exclusão que beneficiou a recorrente.

Recurso às fls. 3.471/3.496 (Vol. VII), no mesmo diapasão da impugnação. Esclarecendo, mais, que, em fiscalização de exercícios anteriores, a ação fiscal foi julgada improcedente, o que provaria a lisura de suas operações.

Conclui, dizendo:

"3.2 - A contribuinte se permite chamar atenção desses Egrégio Conselho, para um fato que julgá de suma importância, qual seja o de não apreensão, por parte da autoridade julgadora, do mérito da questão em discussão. Não há, como se observa do julgamento, nem mesmo uma comparação entre o que contém na defesa e o que foi dito pela fiscal autuante, prevalecendo totalmente, o entendimento do representante do fisco, o que deixa evidente, com a devida "venia", que pouco ou quase nada vale apresentar impugnação à ação fiscal que é lavrada contra uma empresa, pois de comum, essa não é estudada, ou melhor, não é levada na devida consideração com exige o Direito Tributário.

3.2.1 - O que alega a recorrente está irremediavelmente provado, quando a autoridade julgadora, sem nenhum argumento legal, acata o entendimento da fiscalização sobre o que classifica de "omissão de receita" (item 3), arguindo: "A omissão de receita de que trata o item 3 ficou perfeitamente caracterizada, não só pelos repetidos saldos credores de Caixa como também pela insuficiência de recursos para fazer frente a diversas aplicações realizadas".

Com referência ao assunto a que alude a argumentação do julgamento da ilustre autoridade de Primeira Instância, pedimos permissão para transcrever a ementa dos ACÓRDÃOS nºs 1.4-2.705, de 24.10.77 (4ª Câmara do 1º CC); 102-17 049 de 5 de



Acórdão nº 105-2.086

de julho de 1978 (2ª Câmara do 1º CC); e 1.4-2.702 de 24.10.1977 (4ª Câmara 1º CC); que assim estão redigidas:

"Depósitos bancários - O artigo 409, na sua enorme amplitude, não pode servir de fundamentação jurídica adequada para tributar-se depósito bancário de origem inexplicada. A decisão de primeiro grau, ao especificar a hipótese aplicável (art. 409, letra "c"), mudando o critério jurídico da pretensão inicial, não teve a virtude de sanar a insuficiência substancial. Provido o recurso".

"Depósito bancário. Se o giro bancário é compatível com o estado de riqueza do contribuinte, não há como presumir-se que pequena parcela de depósitos não comprovada evidencie omissão de rendimentos".

"Depósitos bancários de origem inexplicada. Falta de tipicidade específica e rigorosa. Provido o recurso, parcialmente."

3.2.2.- No caso em discussão a Cooperativa comprovou o "modus faciendi", isto é, a razão porque o fisco detectou saldos credores de Caixa como também o que designou de insuficiência de recursos destinados a fazer face as aplicações realizadas no mercado financeiro, entretanto, mesmo que assim não tivesse procedido, ainda era totalmente improcedente a conclusão da fiscalização autuante e, conseqüentemente, da autoridade de Primeira Instância em a sua Decisão que dá origem a este recurso.

3.2.3 - Com referência a transcrição da Decisão da DRF/Belém, de nº 079/85, parte final, é bom que esclareça que as diligências a que se referiu a autoridade julgadora, foram efetuadas sem, contudo, nada ficar provado sobre o predito "indícios de infração na apuração do Lucro Real".

Considerando os argumentos de fato e de direito que servem de suporte ao presente recurso, a Cooperativa apresenta, a seguir as suas

IV - C O N C L U S Õ E S

- Que as ilações da fiscalização, inclusas no Auto de Infração e acolhidas pelo Sr. Delegado Regional da Receita Federal, em Belém foram tomadas "ad referendum" do sistema contábil da Coope-

Acórdão nº 105-2.086

rativa, conforme esclarecimentos prestados na impugnação e neste recurso;

- que, em consequência, isto é, em face de ter abandonado o sistema contábil da recorrente usado para apuração dos atos cooperativos, o fisco laborou em equívocos que redundaram em resultados que não refletem a verdadeira situação da impugnante ora recorrente durante o período fiscalizado (exercícios 1983/1984, anos-base 1982/1983, atos que foram ratificados pela autoridade julgadora, exceto com referência ao item 1.1 do Auto de Infração;

- que a autoridade "a quo", deveria, antes de proferir o seu julgamento, ter examinado com profundidade os documentos apresentados, inclusive determinado a realização das diligências requeridas, cujo exame e pesquisas, lhes forneceriam, por certo, meios para estudar a relação que os documentos tem com a contabilidade da Cooperativa e não concluir de modo precipitado, conforme prova a Decisão nº 223/86, ora recorrida;

- que tais verificações, serviram também, para se certificar que o fisco chegou a determinadas conclusões sem observar o resultado contábil, como é o caso da CONTA DE VENDA ou "CONTA DE TALLAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DE ASSOCIADO", que, para determinados fins, foi levada em consideração e para outros não, assunto tratado na impugnação e enfocado neste recurso;

- que o item 3 do Auto de Infração, como os demais, está suscetível de nulidade insanável, pois não se compadece com o entendimento vigente nessa Egrégia Corte de Justiça Fiscal (Vide Acórdãos cujas Ementas foram transcritas no item 3.2.1 do presente recurso); e

- que, a Cooperativa da Indústria Pecuária do Pará Ltda., observa rigorosamente a Lei nº 5.764, de 16.12.71 e demais disposições legais que regem o Sistema Cooperativista Brasileiro, haja vista que tem sido submetida a auditorias pelo Banco Central do Brasil e nunca sofreu penalidade de espécie alguma.

ISTO POSTO, a autuada

III - R E Q U E R:

a) que, sejam admitidos como hábeis os documentos que a recorrente juntou à impugnação e a este recurso, e que se destinam a comprovar a



Acórdão nº 105-2.086

regularidade...de determinados atos cooperativos que ficaram alheios à fiscalização e ao julgamento de Primeira Instância;

b) que, o recurso ora apresentado, seja acolhido por esse Egrégio Conselho, em todos os seus termos e, conseqüentemente, ilididos fiquem as conclusões insertas nos itens do Auto de Infração lavrado contra a Cooperativa da Indústria Pecuária do Pará Ltda., as quais foram acatadas pela autoridade "a quo";

c) que, desde já, fique assegurado à recorrente, apresentar, em qualquer fase do Processo, outros meios de provas em direito permitidos;

d) que, na forma do § 15 do art. 153 da CF c/c o art. 17, do Decreto nº 70.235/72, sejam efetuadas as diligências julgadas necessárias e imprescindíveis à comprovação do que foi alegado na impugnação inicial e neste recurso; e

e) que, finalmente, por falta de consistência legal, seja a Decisão nº 223/86, na parte que condena a recorrente ao pagamento de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica/84, no valor de 57.642,58 (cinquenta e sete mil, seiscentos e quarenta e duas ORT's e cinquenta e oito centésimos) e Imposto de Renda - Pessoa Jurídica no valor de 21.059,26 ORTN's (vinte e um mil e cinquenta e nove ORTN e vinte e seis centésimos), referentes a 1983, consideradas insubsistentes, por emergir de um Auto de Infração nulo de pleno jure, ato esse que se revestirá da mais pura e soberana"

Ao recurso, juntou os documentos de fls. 3.497 (Vol. VII) até 4.197 (VOL. IX).

É o relatório.



Acórdão nº 105-2.086

V O T O

Conselheiro CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, relator.

O recurso é tempestivo, merecendo ser conhecido.

Uma vez que o subitem 1.1 do Auto de Infração foi aceito pela autoridade "a quo", remanescem em exame os seguintes subitens, em síntese:

1.2 e 5.1 (exercícios de 1984 e 1983)

- oneração de custos pela inclusão, como compras, de receitas de prestação de serviços de abate e comercialização
- | |
|-------------------------|
| 1984 - Cr\$ 250.268.293 |
| 1983 - 83.738.807 |

1.3 e 5.2 (exercícios de 1984 e 1983)

- oneração de custos pela apropriação indevida de parcelas cujo ônus pertence ao fornecedor e não ao adquirente
- | |
|-------------------------|
| 1984 - Cr\$ 234.281.791 |
| 1983 - 76.217.541 |

2 e 6 (exercício de 1984 e 1983)

- receita não oferecida à tributação, incluída como incentivada, mas decorrente de gado adquirido de não associado e de outro Estado
- | |
|-------------------------|
| 1984 - Cr\$ 231.193.135 |
| 1983 - 44.383.742 |

3 (exercício de 1984)

- omissão de receita, decorrente de aplicações no mercado de capitais, de valores cuja origem não se encontrava na contabilidade - Cr\$ 360.114.009

4 (exercício de 1984)

- pagamento indevido aos associados, a título de benefício financeiros - Cr\$ 166.913.588



Acórdão nº 105-2.086

Para melhor visão do conjunto, os subitens 1.2, 1.3, 5.1 e 5.2 merecem ser apreciados simultaneamente.

Como se observou do relatório, a autuante desenvolveu seu raciocínio em torno dos documentos denominados "Conta de Talhamento de Gado Abatido por Conta do Associado" e "Memorial". Tomando por base estes documentos, acostados às fls. 3.527 e 3.528 (Vol. VIII) - que refletem as demais operações do mesmo tipo - verificou que as rezes do associado renderam, em carnes e subprodutos, Cr\$ 7.510.707 e que as despesas, antecipadas pela Cooperativa, mas de responsabilidade do associado, montaram a Cr\$ 2.265.372, mais Cr\$ 131.133 de FUNRURAL retido. Ainda com base neste extrato, fez a comparação com o Memorial, concluindo, então, que a conta Bens de Produção estava com seu débito superavaliado, já que incluía valores da responsabilidade do cooperado e não da Cooperativa.

A recorrente informa que, realmente, faz o seguinte lançamento, quando do ingresso dos animais:

Bens de Produção

a Contas Correntes (Associados)	7.510.707
	=====

E que, após, transfere para débito dessa conta corrente as despesas por conta do associado.

Deflui do Memorial (documento contábil, segundo a recorrente), a seguinte demonstração:

Bens de Produção	7.510.707	Arrecadação p/c de terceiros	131.133
		Receita de Prest. Serviços	618.615
		C/C de Fretes	323.840
		Recuperação de Despesas	1.322.917
		C/C Associado	<u>5.114.202</u>
	<u>7.510.707</u>		<u>7.510.707</u>
	=====		=====

Acórdão nº 105-2.086

Se, à primeira vista, pode parecer que o custo dos produtos vendidos está onerado — já que as despesas, como se afirma ao longo do processo, são por conta do associado — a análise mais detida do fato econômico mostra que isso não ocorreu.

Na realidade, tanto faz o associado vender seu produto por Cr\$ 7.510.707 e pagar — ele próprio — as despesas diretamente a quem de direito, quanto à Cooperativa pagar por ele e, dele, descontá-las. O custo do produto adquirido pela entidade permanece aquele discriminado na "Conta de Talhamento de Gado Abatido por Conta do Associado".

A única parcela que poderia tê-lo onerado, correspondente aos itens:

- Transporte de carnes e vísceras	116.136
- I.C.M.	1.201.713
- Taxa Portuária	440
- Taxa de Licença e Inspeção Sanitária	<u>4.628</u>
	1.322.917

segundo atesta a autuante, foi oferecida à tributação, como recuperação de despesas, no item 20, do quadro 13, das declarações de rendimentos em causa.

No caso da arrecadação por conta de terceiros, ou seja, o FUNRURAL, e da conta corrente de fretes, relativo ao transporte das rezes vivas até o estabelecimento da Cooperativa, esta agiu apenas como o intermediário entre o associado, que devia pagá-las, e os credores, que deviam recebê-las.

Com respeito aos subitens 1.2 (exercício de 1984) e 5.1 (exercício de 1983), correspondentes às glosas das parcelas referentes ao abate dos animais e comercialização dos produtos, inclino-me, também, por dar razão à recorrente. Vê-se dos

Acórdão nº 105-2.086

documentos citados — fls. 3527 e 3528 (Vol. III), que serviram tanto à autuante, quanto à recorrente, para seus esclarecimentos e que são exatamente iguais aos milhares de outros juntados ao processo — que se trata de operações desenvolvidas sobre o produto, ou seja, uso de instalações, magarefes, equipamentos de corte e carneamento, enfim, toda a estrutura de um abatedouro de grande porte. Não são simples despesas operacionais, mas gastos que se integram ao custo dos produtos. Convém, inclusive, lembrar que estes gastos (que obviamente são cobrados do beneficiário, como prestação de serviços), são oferecidos à tributação exatamente como receita de serviços prestados. Ora, se a autoridade fiscal deixou de incluir no Auto de Infração alguns gastos por conta do associado, uma vez que a Cooperativa os ofereceu à tributação, no meu entendimento, razão inexistente para que, aqueles que se integram ao custo do produto e também foram oferecidos à tributação, como receita da atividade própria, tenha tratamento diverso.

No que diz respeito, portanto, aos subitens 1.2, 1.3, 5.1 e 5.2 acolho a pretensão da recorrente para excluir do crédito lançado as importâncias de Cr\$ 250.268.293 e Cr\$ 234.281.791, no exercício de 1984, ano-base de 1983, e Cr\$ 83.738.807 e Cr\$ 76.217.541, no exercício de 1983, ano-base de 1982.

A respeito dos itens 2 (exercício de 1984) e 6 (exercício de 1983), a recorrente concorda que as quantidades de gado adquiridas de outro Estado da Federação e de não associados correspondem a 1.557 e 1.200 cabeças, e não a 300 e 463, respectivamente, como constou de seus mapas às fls. 21/22 do vol. 1.

Ficou, pois, evidente, que só foi oferecido à tributação o equivalente a 1,02% e 1,70% das receitas totais auferidas, já que a comercialização da parte omitida foi incluída como recei

Acórdão nº 105-2.086

ta incentivada. Contesta, todavia, o valor apurado pela Fiscalização, pois, no seu entender, o fisco não teria considerado os encargos. E alega que "... é princípio universalmente aceito em contabilidade e no campo do Direito Tributário, que não pode haver apuração, tomando-se, como base, apenas, a receita, sem considerar os custos e despesas".

Tráz, em seu apoio, a orientação do PN 73/75, basicamente itens 5 e 6, cujo trecho, por ela grifado, destaco:

"6. - Nessas condições, devem ser apuradas em separado às receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlações. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Consequentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeito de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos operacionais, e, ainda, do valor dos custos e encargos, indiretos proporcionalmente relacionados com o percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representam sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais". (Grifamos)"

Labora em evidente equívoco a recorrente. O que exige o Auto de Infração é a parcela da receita não oferecida à tributação, por ter sido considerada, erroneamente, como incentivada. O Parecer Normativo referido em sua defesa diz respeito aos custos e encargos devidamente contabilizados. No caso concreto, os custos referentes àquela parcela de receita não oferecida à tributação já foram admitidos, no momento em que a autuante e a autoridade "a quo" excluíram da autuação a parcela referente ao subitem 1.1, do referido Auto, admitindo aquele va-

Acórdão nº 105-2.086

lor como comprovado, em favor da recorrente. Como deseja a defesa, seria considerar-se em dobro aquele custo correspondente ao gado adquirido de não associado e de outro Estado da Federação, o que é absolutamente impossível.

Discute-se no item 3 a omissão de receitas decorrente de aplicações no mercado de capitais. Afirma a recorrente que:

"2.4.1 - Ao proceder ao levantamento para e laborar o item 3, da peça inaugural da ação fiscal em discussão, a autoridade tomou como base o comparativo de algumas aplicações e a existência de saldos negativos ou insuficientes para chegar a tal conclusão. Este comparativo, entretanto, ao que parece, foi realizado somente em alguns dias do mês, on de evidentemente, apareceu saldo negativo na contabilidade da autuada," (Grifei)

Como se vê, a própria recorrente não contesta o fundamento da autuação, ou seja, a existência de saldos negativos ou insuficientes em sua contabilidade, para suportar as aplicações feitas. Envereda por outro caminho: o de que o seu movimento bancário é contabilizado, via de regra, no fim de cada mês e que isso não é irregular, face ao que, há tempos, diz o PN 347/70, qual seja, que a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, não cabendo à Administração Fiscal opinar sobre estes processos. O próprio artigo 160, do RIR/80, ampararia a sua pretensão, eis que admite a escrituração resumida do Diário, para operações numerosas, desde que utilizados livros auxiliares para individuação dos respectivos lançamentos. E que, no seu caso particular, os próprios extratos bancários são os livros auxiliares de que fala a lei.

Embora não caiba ao Fisco determinar o método a ser utilizado na escrituração contábil dos contribuintes, cabe a ele verificar se este obedece às determinações legais. Entre elas, o que impõem os arts. 2º, 5º e 8º, do Decreto-lei 486/69, que "dispõe sobre escrituração e livros mercantis e dá outras providências", "verbis":



Acórdão nº 105-2.086

"Art. 2º - A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens.

.....

Art. 5º - Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade mercantil, ou que modifiquem ou possa vir a modificar a situação patrimonial do comerciante.

.....

Art. 8º - Os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante quando mantidos com observância das formalidades legais." (Grifei).

O desatendimento às normas legais permite afirmar que, no particular, a escrituração de aplicações financeiras por movimentos mensais é irregular, principalmente se se tem presente que, no ato da fiscalização, foi verificado que a recorrente contabiliza, em primeiro lugar, os resgates e, após, as aplicações. O demonstrativo do Auto de Infração nos dá conta de fatos, tais como: em 09.11.83, foram aplicados Cr\$ 10.000.000 no COMIND, quando o saldo contábil era simplesmente nenhum; em 01.09.83, foram aplicados Cr\$ 6.995.418, mas o saldo contábil era de Cr\$ 18.989.158 NEGATIVOS. O raciocínio é extremamente algebrico: inexistiam cerca de 19 milhões mas, ainda assim, foram aplicados quase 7 milhões. De modo similar se encontram as dezoito operações listadas no demonstrativo.

Caberia comentar a total improcedência do argumento de que os próprios extratos (que foram examinados pela fiscalização e serviram de base para a elaboração do demonstrativo) poderiam ser considerados como os livros auxiliares previstos na legislação de regência.

O argumento chega a ser pueril. Até mesmo em linguagem não técnica, seria impossível admitir essa substituição



Acórdão nº 105-2.086

Aurélio diz que:

"Extrato. (Do lat. 'extractu.') S.m. 1. Coisa que se extraiu de outra. 2. Trecho, fragmento: 'extrato de um livro, de um documento'. 3. Resumo, síntese. 4. Reprodução, cópia: 'extrato de uma conta.....'"

"Livro. (Do lat. 'libru.') 1. Reunião de folhas ou cadernos, soltos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida.... Livro comercial. Cada um dos livros em branco para o registro e contabilização de operações mercantis, com riscado variado, segundo os fins para que servem.... Livro fiscal. Cada um dos livros de escrituração prescrita por lei, que possibilitam o controle do exato cumprimento de obrigações tributárias impostas pelo Estado."

Admitir que uma coleção de documentos esparsos substitua os livros comerciais, de características intrínsecas e extrínsecas e de escrituração determinada pela legislação, apenas para coonestar os erros do contribuinte, ainda não é da competência do intérprete.

No mérito, diz a AFTN autuante, às fls. 3.450/3.453, do Vol. VII:

"Em relação ao item 3.

Conforme se constata através das contas bancárias, cópias xerox's anexas (fls. 00097 a 00114), a existencia de saldo credor, é uma constante e não raridade, como quer fazer parecer a impugnante. E, se isto não presume falta de recursos contabilizados, cabe à empresa provar a existência dos mesmos.

Conduz a impugnante suas alegações, para um aspecto diferente daquele por nós abordado, no item 5 do Termo de Encerramento. O que se verifica é que a empresa ora contabiliza cada aplicação individualmente e ora mediante o somatório de todos os títulos da cada mês. Porém, primeiramente debitando o valor do resgate para posteriormente creditar as referidas aplicações. Deste modo, não só a forma de escrituração apresenta-se irregular, uma vez que contabilmente es-



Acórdão nº 105-2.086

tã primeiro dando entrada em valores que, anteriormente tinham que ter tido registradas suas saídas, como também, não oferece nenhuma condição para se proceder o confronto entre os valores efetivamente aplicados, suas datas de aplicação, de resgate e principalmente, se os saldos bancários e de caixa foram ou não suficientes.

Partindo destas dificuldades, solicitamos nos fosse apresentado os títulos correspondentes às aplicações, que, juntamente com os lançamentos contábeis efetuados e, o Memorial correspondente às aplicações (documentos às fls. 00085 a 00114-vol. 1) determinaram a elaboração do Mapa Demonstrativo nº 2 (fls. 00020). Este por sua vez, subsidiou a apuração dos valores constantes do item 3 do Auto para os quais nenhuma justificativa encontramos, que comprovasse suas origens.

O resultado apurado diante do confronto entre origem e aplicação de recursos disponíveis, é a omissão de receita tributada. Não se comprova a origem dos recursos, uma vez que, os saldos de caixa e bancos c/ movimento, naquelas datas, constantes da contabilidade, não só são insuficientes para cobrir as aplicações efetuadas, como na maioria dos casos apresentados, são inexistentes, uma vez que credores. Logo, desconhecemos contabilmente a origem dos recursos, então aplicados.

Com os elementos e demonstrativos anexos, não há a menor dúvida que tais aplicações ocorreram com recursos extra contábeis, não interessando ao fisco, se, esses valores são significativos ou não em relação à receita operacional da empresa.

A documentação apresentada pela empresa em sua impugnação, em nada elucidou ps fatos considerando que, em nenhum momento, provou a contabilização de recursos disponíveis naquelas datas e contas. Assim, se a coluna "saldo Contábil" do resumo do item 3 do Auto de Infração, significa os saldos existentes em cada conta movimento dos bancos relacionados e, se a coluna "valor aplicado", representa os valores pelos quais tais contas foram creditas, para se debitar os mesmos bancos na conta de títulos vinculados ao mercado de capitais, então, os valores constantes da coluna "Diferença a Tributar", continuam sem comprovação de suas origens.

Algumas considerações em relação à documentação apresentada.

Pelos extratos observa-se que os valores



surgem sem estarem cobertos por saldos e se anulam em seguida, pelo movimento de aplicação e resgate. Não esclarece, por exemplo, no extrato às fls. 02859 vol. 6, qual a origem da aplicação no dia 31.10, no valor de CR\$ 57.329.854, quando o saldo apresentado no extrato é de apenas CR\$ 2.758.384 e, a conta creditada é o próprio Banco Real, conforme Memorial às fls. 00085-vol. 1. Agravava-se a situação, quando constatamos, que o saldo por nós considerado, é o valor contábil, constante às fls. 00097-vol. 1, no valor de CR\$ 23.012.349.

No extrato do COMIND, às fls. 02914- vol.6, observamos:

- o saldo do extrato em 31.08. é CR\$ 72.914,62 e o saldo na contabilidade na mesma data é credor de CR\$ 927.085,38, fls. 00105 vol. 1.
- ausência de lançamentos contábeis do dia 02.09 a 21.09., não registrando portanto os resgastes dos títulos nºs. 068745, 087273, 087275 etc, que por sua vez deram cobertura às aplicações sucessivas.
- lançamentos na contabilidade, primeiramente de bitando o valor de resgate CR\$ 165.779.178,73, para posteriormente creditar as aplicações de CR\$ 137.151.301,55, (ficando portanto contabilmente acobertadas) fls. 00105 vol. 1.
- composição dos resgastes, Memorial às fls. 02886 vol. 6, indicando que foram resgatados nos dias 01.09.; 02.09. e 05.09., os valores CR\$ 3.053.975,88; 1.993.447,20 e 8.080.975,21 respectivamente, que não constam do extrato - fls. 02914 vol. 6.
- o saldo contabilizado em 30.09., é de CR\$ 3.653.128,68 e no extrato é de CR\$ 4.653.128,68.
- no extrato, no dia 03.10., existe um resgate no valor de CR\$ 8.630.111,41, para o qual não encontramos na documentação apresentada o título correspondente a sua aplicação.
- após o lançamento do dia 30.09., a contabilidade registra seu próximo saldo apenas no dia 06.10., com o valor credor de CR\$ 9.346.871, fls. 00105 vol. 1.
- existencia no dia 14.10., de um crédito no valor de CR\$ 100.000.000, que não se encontra registrado na contabilidade, nesta data, não justificando portanto a aplicação de CR\$

Acórdão nº 105-2.086

99.999.941, que tributamos.

A impugnante ao invés de analisar e contestar cada valor glosado, mediante confronto dos documentos com a contabilidade, preocupou-se apenas em anexar cópias dos extratos e títulos, que conforme vimos em nada elucidaram os fatos, objetivando talvez confundir a sustentação fiscal.

Entente o 1º CC através do Ac. 105-0.481/83 que, "na hipótese de existência de depósitos bancários não escriturados, se a empresa não provar, mediante razoável correlacionamento individualizado, que sua origem é a escrita regularmente contabilizada e que os saldos de caixa englobam os montantes em depósito, torna-se correta ação fiscal que adiciona à receita bruta contabilizada os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada".

Temos ainda o Ac. 103.5.560/83 - Depósitos bancários não contabilizados indica, a existência de manipulação de recursos à margem da escrituração, caracterizando omissão de receita operacional.

Ac. 104-3.318/82 - a existência de depósitos de origem não comprovada autorizam a presunção de omissão de receita.

Não apresentou a impugnante, nenhum fato ou elemento que justificasse contabilmente a existência de valores no caixa ou bancos C/ Movimento, naquelas datas, que acobertassem os valores aplicados. O que se observa é que não existe correlação entre os lançamentos e saldos contábeis, e, as operações bancárias e seus extratos.

Propomos portanto a manutenção do item."

Como se observa da clareza meridiana da informação fiscal, as irregularidades são flagrantes e, contra elas, a recorrente apenas apresenta o seu estranho método contábil e a confirmação de saldos negativos ou insuficientes, decorrentes de seu próprio método.

O item 4 (referente ao exercício de 1984) cuida de benefícios financeiros distribuídos a associados, ao arrepio da lei.



Acórdão nº 105-2.086

Em seu recurso, às fls. 3.486 (Vol. VII), diz a recorrente:

"2.5 - No item acima, a fiscalização ao analisar a Conta Corrente nº 11201.01, considerou valores de créditos e débitos tomando como base os mapas de "TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DE ASSOCIADO (CONTA DE VENDAS)", concluindo por encontrar um crédito de Cr\$.2.362.037.572 e um débito de Cr\$.3.875.776,932, como resultante dos pagamentos feitos a associados através da Conta Caixa e da Conta Bancos. Considerou que, em virtude da "CONTA CORRENTE DE ASSOCIADOS", a apresentar saldo devedor, no início e no final do ano-base/1.983, apontaria pagamento indevido aos sócios na ordem de Cr\$.1.513.739.360, a título de distribuição de benefício financeiro.

2.5.1 - Ocorre, entretanto, como é óbvio, que a rubrica "CONTA CORRENTE", é debitada e creditada durante o ano pelos valores globais de débito e crédito, passando em balanço pelos saldos credores. Assim sendo, considerando-se o levantamento procedido pela fiscalização e aceitos pela autoridade de Primeira Instância, constata-se que a mesma tomou como base de crédito de CONTAS CORRENTE, apenas os valores inseridos nos MAPAS TALHAMENTO, sem, contudo, considerar a quantia correspondente as aquisições de gado de sócios que compõe a importância de Cr\$. 1.148.670.388, constante do item 1 (CUSTO ONERADO), conforme ficou amplamente demonstrado na contestação do mencionado item, que, como se observa, não foi considerado no custo do exercício. É bom observar, ainda, que com referência ao débito a ilustre fiscal autuante pura e simplesmente tomou como base os valores com contrapartidas de Caixa e Banco.

2.5.2 - No caso específico da Cooperativa, existem lançamentos outros que são oriundos, exclusivamente, de fornecimento de gado, ou seja, dizem respeito a adiantamento de despesas por conta de associados, conforme comprovam algumas fichas de Conta Corrente de sócios que foram anexadas a impugnação inicial. Os adiantamentos e o pagamento de despesas de associados são liquidados por ocasião da formação de novos créditos, de onde se conclui que os lançamentos, débito e crédito em CONTA CORRENTE, não são apenas os resultantes da CONTA DE VENDA, CAIXA E BANCOS."

que:



A AFTN, às fls. 3.453/3.454 (Vol. VII), informa

Acórdão nº 105-2.086

"Em relação ao item 4.

Alega a impugnante que a fiscalização apenas tomou como base de crédito os valores inseridos nos Mapas de Talhamento, sem considerar a quantia correspondente às aquisições de gado que compõe o valor de CR\$ 1.148.670.388.

Observa ainda, a existencia de lançamentos outros, que dizem respeito a adiantamento de despesas por conta de associados.

Analizando o item 1 do Auto, referente ao custo apropriado, temos que a Conta Venda ou Talhamento de Gado, ou Bens de Produção - 11206.01, é de CR\$ 3.455.669.303, que contabilmente foi lançado a crédito de C/C Associados - 11.201.01. Ao adicionarmos a este, o valor correspondente ao gado em pé, CR\$ 1.148.670.388, já aceito pela fiscalização, como compondo o custo, temos o valor CR\$ 4.604.339.691, apropriado no exercício.

Atente-se para o fato de que, a conta Talhamento de Gado ou Conta Venda é composta pelo grupo de recuperação de despesas, receitas de serviços prestados, arrecadação por conta de terceiros e debitos de C/C Associados.

Pela soma procedida através dos documentos Conta de Talhamento de gado..., na parcela Saldo Creditado em Conta Corrente, apuramos a importância de CR\$ 2.362.037.572.

Contabilmente, conforme comprova as xerox's da conta C/C Associado anexa, temos que, a mesma foi creditada por CR\$ 4.604.339.691 e foi debitada em relação a Conta de Talhamento de Gado, pelos itens: Transporte, ICM, Tx. Abate, Frete, Fun rural, no total de Cr\$ 1.093.631.731, que somado ao valor do saldo creditado em C/Corrente apurado pelo documento Conta de Talhamento, no valor de CR\$ 2.362.037.572, perfaz a importancia dos CR\$ 3.455.669.303, apropriada ao custo. Porém contabilmente apura-se que a C/Corrente Associados, foi debitada por pagamento a associados através da conta Caixa e Bancos, pelo valor de CR\$ 3.875.776.932.

Admitindo-se que o valor correspondente ao gado em pé no total de CR\$ 1.148.670.388 creditado na C/Corrente Associados foi totalmente pago, através das contas Caixa e Bancos, teremos então: CR\$ 3.875.776.932 - CR\$ 2.362.037.572 - CR\$ 1.148.670.388 = CR\$ 365.068.972. Tal resultado comprova mais uma vez o pagamento indevido aos

Acórdão nº 105-2.086

associados. Situação esta que se mantém mesmo considerando que a conta C/C Associados, foi ainda creditada contra Caixa e Bancos, pelo valor de CR\$ 46.665.940, e que os saldos inicial e final são devedores, nos valores de CR\$ 21.227.205 e CR\$ 4.017.234 (fls. 00281 V. 1) respectivamente."

Verifica-se, pois, não serem verídicas as alegações da recorrente de que a parcela de Cr\$ 1.148.670.388, referente à compra de gado de não associado, não tenha sido considerada como custo do exercício. Não só a informação fiscal a aca-
tou (fls. 3.446, "verbis": ...acolhemos a documentação ora apresentada, para justificar a diferença autuada no item 1.1, propondo sua improcedência" (grifei), como a decisão "a quo", em seu primeiro considerando diz que:

"CONSIDERANDO que o subitem 1.1 da autuação é im procedente posto que comprovado o total das aquisições de gado;"

Ao julgar parcialmente procedente o Auto de Infração, a autoridade prolatora da decisão recorreu, de ofício, ao Sr. Superintendente, recurso este que teve a seguinte solução (fls. 3.468/3.469, do Vol. VII):

"Tempestivamente, a contribuinte apresentou sua impugnação procurando infirmar todo o auto de infração.

4. Na sustentação fiscal, a AFTN autuante, em detalhada peça informativa, reconhece que assiste razão à contribuinte no tocante ao primeiro item do feito fiscal, de vez que ficou comprovado o montante das aquisições de gado. Entretanto, com respeito as demais infrações apontadas no auto, mantém o seu entendimento:

5. A DRF-BELÉM julgou parcialmente procedente o auto de infração, exonerando a contribuinte da parcela constante do subitem 1.1. no valor de CR\$ 1.148.670.388, equivalente a 53.277,99 ORTN's e relativa ao custo de gado indevidamente onerado, de vez que as aquisições de gado foram devidamente comprovadas.

6. Entendemos não haver reparos à decisão de



Acórdão nº 105-2.086

1ª Instância, pois que na parte exonerada concernente ao "Custo Onerado", a contribuinte logrou elidir a apontada infração, demonstrando as maneiras de recebimento de produção de seus associados, tendo a fiscalização computado, no feito fiscal, apenas uma dessas formas, ou seja, a entrega de produção à Cooperativa através do documento "CONTA DE TALHAMENTO DE GADO ABATIDO POR CONTA DO ASSOCIADO", não tendo sido computada a entrega do "GADO EM PÊ".

Pelo exposto, propomos o não provimento do recurso."

No particular, a recorrente alega que os débitos e créditos a associados não se devem exclusivamente ao fornecimento de gado, mas que há, também, adiantamentos outros, feitos a eles, não vinculados àquelas transações. Apenas produziu essa alegação. Mas o fato básico permaneceu: houve pagamentos aos associados em valores muito superiores aos créditos a que tinham direito. Além da mera alegação, insurge-se, às fls. 3.487, contra a decisão, que não atendeu seu pedido de perícia, requerendo seja esta determinado pelo Colegiado. Em suas conclusões, diz a esse respeito:

"- que a autoridade "a quo", deveria, antes de proferir o seu julgamento, ter examinado com profundidade os documentos apresentados, inclusive determinado a realização das diligências requeridas, cujo exame e pesquisas, lhes forneceriam, por certo, meios para estudar a relação que os documentos tem com a contabilidade da Cooperativa e não concluir de modo precipitado, conforme prova a Decisão nº 223/86, ora recorrida;"

Nota-se que a recorrente não suscitou preliminar de cerceamento de defesa, pela falta de atendimento ao pedido feito, quando da impugnação. Mesmo, porque, cerceamento não houve, pois, após, ter obtido deferimento da prorrogação do prazo previsto no inciso I, do art. 6º, do Decreto nº 70.235/72, ela produziu extensa defesa, aduzindo tudo em favor do seu direito. Aliás, o que se observa em termos de exame de documentos é que, ao longo de 9 volumes, de que se compõe o processo, a Autuante fez anexar 2.296 documentos; a recorrente, em sua impugnação,



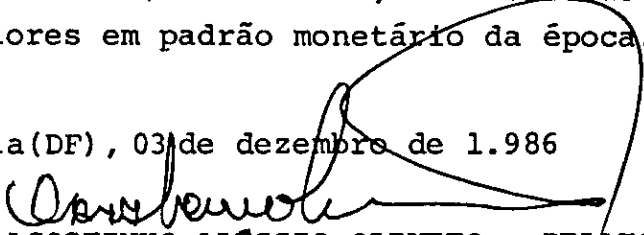
Acórdão nº 105-2.086

anexou mais 1.116, além de 701 anexados ao recurso. Afinal, os autos encerram 4.113 documentos, juntados por ambas as partes. Como se vê, despiciendo o pedido de perícia, que se afigura meramente protelatório. Ora, quem anexa cerca de dois mil documentos a um processo, anexaria, sem dúvidas, mais alguns. Se a recorrente não o fez, foi porque — por sua conta e risco — acreditou numa nova visita fiscal, para exame dos mesmos documentos já, anteriormente, verificados.

Embora não apresentado como tal, recebo o pedido como preliminar, mas a rejeito por falta de fundamento.

Nestas condições e por todas as considerações expostas, REJEITO a preliminar de cerceamento de defesa, ainda que não formalmente suscitada, e, no mérito, DOU provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as parcelas de Cr\$ 250.268.293 e Cr\$ 234.281.791, no exercício de 1984, ano-base de 1983; Cr\$ 83.738.807 e Cr\$ 76.217.541, no exercício de 1983, ano-base de 1982, valores em padrão monetário da época.

Brasília(DF), 03 de dezembro de 1.986


CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO - RELATOR.