



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
PROCESSO Nº 10630/000.204/88-10

mfma

Sessão de 24 de agosto de 19 92

ACORDÃO Nº 103-12.673

Recurso nº : 94.935 - IRPJ-EX: 1984 a 1987

Recorrente : COOPERATIVA AGRO PECUÁRIA VALE DO RIO DOCE LTDA.

Recorrida : : DRF em Governador Valadares - MG

IRPJ SOCIEDADE COOPERATIVA - GANHOS DE CAPITAL NA VENDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO - RECEITAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS E EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES -

Os ganhos de capital obtidos na alienação eventual de bens do ativo imobilizado e os rendimentos de natureza financeira auferidos com aplicações no mercado aberto de recursos ociosos de caixa, em volume que não revele desvio de finalidade das sociedades cooperativas, assim como os excessos de remuneração de administradores dessas sociedades, submetem-se à tributação na proporção que a receita dos atos não cooperativos representar da receita bruta total da empresa.

RESULTADO POSITIVO NAS OPERAÇÕES COM NÃO ASSOCIADOS - Quando a escrituração da sociedade cooperativa não segregar os resultados apurados nas operações com não cooperados, justifica-se a determinação da parcela tributável com base em critério estimativo aceitável, a partir dos elementos disponíveis, como determina o artigo 678 do RIR/80. Desatendida a norma inserta no art. 174, § 1º do mesmo Regulamento, incumbe ao contribuinte o ônus da prova de que realizou negócios com associados em quantia superior à apurada pela Fiscalização.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGRO PECUÁRIA VALE DO RIO DOCE LTDA.

v.v.



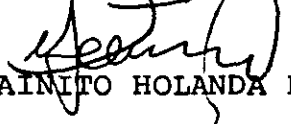
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as parcelas de Cr\$ 231.700.428, Cr\$ 16.663.385, Cr\$ 21.940.457, e Cz\$ 27.421,00, respectivamente, nos períodos-base de 1983, 1984, 1985 e 1986, bem como, em relação aos itens IV, V e VI do auto de infração, a parcela correspondente à proporção que as receitas de atos cooperativos representam das receitas totais da sociedade, vencido o Conselheiro VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE que provia integralmente as importâncias relativas ao excesso de retiradas e o Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER que não admitia o rateio em relação aos itens IV e V, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 24 de agosto de 1992


CANDIDO RODRIGUES NEUBER PRESIDENTE


LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: 19 NOV 1992


ZAINITO HOLANDA BRAGA

PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, SONIA NACINOVIC, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR, ILCENIL FRANCO E DÍCLER DE ASSUNÇÃO.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10630-000204/88-10

RECURSO Nº: 94935

ACORDÃO Nº: 103-12.673

RECORRENTE: COOPERATIVA AGRO PECUÁRIA VALE DO RIO DOCE LTDA.

RELATÓRIO

COOPERATIVA AGRO PECUÁRIA VALE DO RIO DOCE LTDA., pessoa jurídica inscrita no CGC sob o nº 20.598.645/0001-85, com domicílio tributário em Governador Valadares (MG), inconformada com a decisão proferida em primeira instância, interpõe, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70235/72, recurso voluntário com o fito de obter sua reforma.

Em sessão realizada no dia 07/10/91, esta Câmara, apreciando o apelo formulado, deliberou, através da Resolução nº 103-1177, por converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos, cujo relatório e voto de minha lavra transcrevo:

"Consoante os fatos descritos na peça vestibular da autuação a Fiscalizada deixou de computar, na determinação do lucro real:

1. resultados positivos nas operações de comercialização de produtos adquiridos de terceiros com não associados;
2. resultados positivos das operações de industrialização de produtos adquiridos de terceiros;
3. resultados de fornecimento de serviços a não associados;
4. ganhos de capital na venda de bens do ativo imobilizado;
5. rendimentos de aplicações financeiras no mercado aberto;
6. excesso de remuneração dos dirigentes.

Concedida prorrogação de prazo para apresentação da impugnação, pelo despacho de fls. 342, a Auditada instaurou a fase litigiosa do processo, em 03/05/88, pela

petição de fls. 343/356, acolhendo as imposições relativas aos itens 2 e 3, acima descritos, e alegando, quanto ao mais, em síntese, que:

1. Ganhos e Perdas de Capital na Baixa de Bens do Ativo Imobilizado

1.1. os resultados nas alienações de bens móveis e imóveis usados de seu patrimônio estão fora do campo de incidência do imposto, porque, além de tratarem-se de transações realizadas eventualmente, não estão previstas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5764/71;

1.2. além disso, os quadros demonstrativos que instruem o lançamento encontram-se eivados de alguns erros, como indica;

1.3. outrossim, se os bens vendidos fossem corrigidos monetariamente, desde a aquisição, mesmo considerando as depreciações, não implicariam resultado positivo;

2. Receita de Aplicações Financeiras no Mercado Aberto

2.1. igualmente não se trata de receita auferida sob nenhuma das modalidades mencionadas no artigo 111 do RIR/80, estando, portanto, fora do campo de incidência do imposto;

2.2. ademais, a auditoria considerou apenas as receitas financeiras e não apreciou as despesas financeiras em que incorreu, as quais são muito maiores que aquelas, como demonstra;

2.3 ainda que assim não fosse, a aplicação financeira visa apenas resguardar os recursos disponíveis do efeito da inflação, no interesse dos associados, não representando acréscimo patrimonial, pelo que, não se justifica qualificá-la de ato não cooperativo.

3. Excesso de Retiradas de Dirigentes

3.1. - os mesmos argumentos antes expendidos servem ao caso em que o Fisco entendeu como distribuição disfarçada de lucros o pagamento de pró-labore a diretores;

3.2. as sociedades cooperativas, por não visarem lucro, não podem distribuí-lo disfarçadamente;

3.3. de outro lado, caso os diretores não percebessem os vencimentos que lhes são fixados por suas assembléias gerais, órgão supremo da sociedade, em valores superiores aos limites fixados pelo RIR, tais excessos também não seriam tributados nas declarações de rendimentos das pessoas jurídicas, já que tais resultados não se sujeitam à incidência tributária.

4. Resultados Positivos nas Operações de Comercialização com Não Associados

4.1. os Auditores Fiscais, em seu Termo de Esclarecimento e Verificação usaram de critério meramente subjetivo, podendo-se apontar, dentre outras, as seguintes incoerências:

a) item I, alínea a - a Impugnante mantém as portas abertas de seu supermercado com a finalidade de fornecer mercadorias e bens de consumo, unicamente, aos seus mais de 3000 associados, podendo ter acesso, ainda, ao interior do mesmo, clientes não associados, para adquirirem;

exclusivamente, os produtos de sua fabricação própria, não havendo norma que a obrigue a exigir identificação dos que freqüentam seu supermercado;

b) item I, alínea c - as notas fiscais séries B, D ou C somente são emitidas quando existe a necessidade de acobertar mercadorias no transporte, conforme exigência contida no Regulamento do ICM, cabendo, nos demais casos, o controle de saída ser realizado mediante "ticket" de caixa;

c) item I, alínea f.2 - na apuração dos resultados não foram excluídos valores relativos às demais saídas de mercadorias adquiridas de terceiros, fornecidas aos cooperados, cujo registro se deu por "ticket" de máquina registradora, o que revela verdadeiro absurdo, como demonstra;

c.1. até prova em contrário, as mercadorias de terceiros, em sua totalidade são fornecidas aos associados e debitadas em suas faturas mensais de fornecimento de leite, cujos valores não foram considerados pela Fiscalização;

c.2. os mais de 2000 associados que não são fornecedores de leite adquirem, à vista mercadorias no supermercado, controladas por cupons de máquina registradora autorizada pelo Fisco Estadual;

c.3. as vendas a prazo do supermercado representam mais de 70% do volume total dessas receitas e são integralmente feitas aos fornecedores de leite;

c.4. admite a compra eventual por terceiros, não associados, de mercadorias que não sejam de sua própria produção, porém, se isso ocorrer, as quantidades e valores são irrelevantes;

c.5. propõe, então, sejam invertidos os percentuais adotados pela auditoria para segregar vendas a associados e a não associados;

c.6. esclarece, ainda, que sua estrutura organizacional não permite seja afirmada ou negada a existência de vendas das mercadorias adquiridas de terceiros para não associados;

c.7. entende, outrossim, como fator expressivo, o fato de o supermercado adquirir, também, de seus próprios associados, outros produtos agrícolas como arroz, feijão milho, ovos, etc., cujos valores não foram considerados pelo Fisco;

c.8. da mesma forma, não foram expurgados da receita de vendas as transferências efetuadas da Fabrica de Farinha de Mandioca de produtos de sua fabricação;

Ainda quanto ao item final abordado, aduziu:

1. a localização do supermercado, a mais de 3 km do cento, faz com que somente associados venham a adquirir ali mercadorias;

2 - o fato de o supermercado não fazer entregas desestimula não associados a efetuarem compras no local;

3. jamais incentivou vendas mediante promoções ou propaganda de qualquer espécie;

4. o espaço físico é diminuto.



Pela informação de fls. 375/377, o Autor do procedimento fiscal propugnou pela manutenção integral do lançamento.

Apreciando o feito, o Delegado da Receita Federal em Governador Valadares julgou-o procedente, na forma da decisão n.º GOVAL-SERTRI 10630-101-89, de fls. 380/391, nos seguintes termos assim traduzidos na ementa:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

RESULTADO POSITIVO NAS OPERAÇÕES DE COMERCIALIZAÇÃO COM NÃO ASSOCIADOS

A não incidência não abrange resultados obtidos em operações diversas de ato cooperativo.

GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Por não se identificar em Ato "Não Cooperativo", os resultados apurados na alienação de imóveis constantes do Ativo Permanente de Cooperativa são passíveis de tributação.

RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS NO MERCADO ABERTO

Os resultados financeiros positivos obtidos nas aplicações de capital pelas cooperativas, por não serem provenientes de transações relativas do seu objetivo social, estão sujeitos ao Imposto de Renda à alíquota normal.

EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES

O excesso de remuneração pago a dirigentes de sociedades cooperativas, em sua totalidade, constitui parcela positiva na formação do lucro pelo imposto de renda, sendo irrelevante que aquelas entidades pratiquem, ou não, operações cujos resultados estejam sujeitos à incidência do tributo."

Cientificada do decisório, a Contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 399/405, recepcionado em 17/07/89, arguindo, como preliminar, apoiada em julgado do TFR na apelação cível n.º 81315-PR, de 06/02/85, que diz coincidir com seu entendimento, que, na forma do artigo 129 do RIR, somente os resultados das operações ali citadas estão sujeitos à tributação, encontrando-se os demais fora do campo da incidência do imposto.

No mérito, além de se reportar às razões de defesa apresentadas na inicial, aditou, em resumo, que:

1. Ganho de Capital na Baixa de Bens do Imobilizado

1.1. o entendimento da autoridade monocrática é falso quanto ao imóvel objeto de instrumento particular de 27/02/84, cuja escritura somente foi lavrada em 04/06/86, pois aquele contrato não estava revestido das formalidades legais que lhe dessem condições de proceder à baixa, nos termos do artigo 860 do Código Civil;

1.2. também em relação à operação de venda das redes elétricas à CEMIG, o entendimento do Sr. Delegado da Receita Federal não deve ser considerado pois essa empresa, ao encampar as redes elétricas, estipulou a



condição de que o mesmo valor de compra deveria ser subscrito em ações de sua emissão, fazendo prova da operação casada, os fatos de, na mesma data da lavratura da escritura de compra e venda, haver sido assinado o boletim de subscrição de ações, não tendo o cheque emitido pela CEMIG sido recebido, mas a ela endossado em preto;

2. Excesso de Remuneração de Dirigentes - O plenário do TFR aprovou a súmula 264/89, decidindo pela não incidência do imposto sobre tal excesso, consoante publicado às fls. 4875 do DOU de 06/04/89;

3. Resultados Positivos nas Operações de Comercialização com Não Associados

3.1. em nenhum supermercado se verifica a adoção de emissão de nota fiscal, não havendo exigência legal que o determine, não possuindo parecer normativo esse condão;

3.2. em arrimo do alegado na impugnação, junta pequena amostragem de seus caixas contendo fichas de débito feitos a associados, somente fornecedores de leite, referentes às aquisições de mercadorias em supermercados, assim como notas fiscais de transferências de farinha de mandioca de sua unidade própria e outras por recebimento de produtos de seus associados para vendas no supermercado;

3.3. deve ser analisada a comparação dos números dos quadros demonstrativos n. 1, 2, 3 e 4, elaborados pela Fiscalização e as demonstrações de resultados do supermercado nos diversos anos ora anexadas, extraídas de seus registros contábeis, onde se verifica que os resultados operados pelo Fisco são superiores ao resultado de todas as transações do supermercado.

É o relatório

VOTO

Conselheiro LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA - Relator;

O recurso é tempestivo, por isso dele conheço.

O primeiro item da autuação imputa à Recorrente a infração de haver excluído da tributação resultados positivos em apurações de comercialização de produtos adquiridos de terceiros e vendidos para não-associados, estimados conforme quadro demonstrativo de fls. 31/38 e termo de fls. 332.

Trata-se de vendas efetuadas por intermédio de supermercado mantido pela Recorrente ao qual têm acesso associados e não associados, sendo parte da venda registrada em "ticket" de caixa.

Ante a alegação de impossibilidade de segregar as operações efetuadas com associados das realizadas com terceiros, a Fiscalização empregou método levando em conta o índice de custo total sobre as receitas totais e o índice representativo da margem de lucro bruto apurando,



assim, a receita de venda de produtos próprios a partir do custo correspondente.

O recurso, no entanto, contém afirmativas que não foram a meu ver satisfatoriamente apreciadas pela autoridade monocrática, quais sejam:

1. a de que mais de 70% das vendas são efetuadas a prazo, integralmente a fornecedores de leite;
2. a de que existem outros produtos agrícolas adquiridos de supermercados, cujos valores não foram considerados pelo Fisco;
3. a de que não foram também consideradas receitas de vendas de produtos de fabricação própria oriundos de sua fábrica de farinha de mandioca.

A esse respeito, pronunciou-se a autoridade recorrida, alegando apenas que tais argumentos não poderiam prosperar pelo fato de as afirmações ficarem restritas ao campo das alegações, sem respaldo em qualquer documento hábil e idôneo.

Entendo, porém, que tais aspectos são por demais relevantes ao deslinde da questão.

Destarte, meu voto é no sentido de converter o julgamento em diligência a fim de, restituindo os autos à repartição de origem:

1. ser a Recorrente intimada a, no prazo de 20 dias, juntar aos autos relação de vendas efetuadas a associados, bem como a dos demais produtos agrícolas recebidos de associados e as transferências oriundas da fábrica de farinha de mandioca, deixando à disposição da Fiscalização os respectivos comprovantes;
2. seja designado servidor para examinar os demonstrativos e documentos antes referidos, emitindo parecer conclusivo a respeito da autenticidade dos mesmos e procedendo ao refazimento dos cálculos da diferença tributável, se for o caso.
3. seja a Recorrente cientificada do resultado do ato praticado na forma do item 2, concedendo-lhe prazo razoável para, querendo, aditar razões ao recurso."

Em atendimento à intimação expedida por efeito do disposto no item 1 da Resolução supra, a Apelante trouxe à colação relação de compras de cooperados, com notas fiscais, nos anos de 1983 a 1986 (fls. 427/429), relação das notas fiscais de transferências da fábrica de farinha de mandioca para o supermercado nos anos de 1985 e 1986 (fls. 430/431), relação de vendas a cooperados nos anos de 1983 e 1984 (fls. 432/443) e demonstrativo de proporcionalidade do supermercado (fls. 444).

Manifestando-se a respeito dos documentos anexados, o servidor para tal designado, declarando haver conferido as relações de compras de associados e de transferências da fábrica de farinha, reconheceu tratarem-se de operações tidas como atos cooperativos não tributáveis, procedendo ao refazimento dos cálculos.



No tocante às vendas do supermercado a cooperados, asseverou que:

- a) a conta 22.000.11.0001-7 é conta do passivo e significa fornecimento de leite pelos cooperados;
 - b) a conta 42.000.11.0600-6 é uma conta global de receitas operacionais;
 - c) desse modo, toda receita cuja contrapartida foi levada a débito de fornecimento de leite sido relacionada;
 - d) a relação foi retirada diretamente do Diário, não havendo fichas que identifiquem a origem da receita;
 - e) a empresa possui diversos estabelecimentos comerciais e a relação anual apresentada ultrapassa a receita do supermercado, significando que a relação apresentada engloba débito de cooperados em todos os estabelecimentos comerciais;
 - f) indagada sobre o valor de Cr\$ 3.925.573.308 constante da última folha da relação, a contribuinte apresentou a relação e fls. 445, bem como seis caixas contendo fichas como a de fls. 446, que, conferidas por amostragem parecem razoáveis;
- f.1. entretanto, a relação apresentada não tem uma integração com as contas contábeis que permita identificar, de modo inequívoco, tratar-se de vendas do supermercado a cooperados, pelo que a considera insuficiente para separar as vendas do supermercado a cooperados e não cooperados.

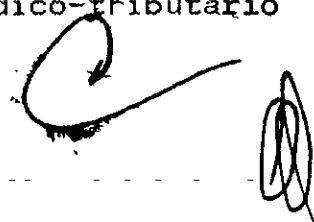
É o relatório.

VOTO

Conselheiro LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, Relator:

O recurso é tempestivo, por isso deve ser conhecido.

As matérias objeto do presente litígio situam-se no plano da legislação definidora do regime jurídico-tributário



aplicável às sociedades cooperativas, instituído pela Lei nº 5764/71, cujo exame preliminar se faz conveniente e oportuno.

A esse respeito já tive a oportunidade de me manifestar neste Colegiado, em mais de uma ocasião, como no caso do acórdão nº 103-11444, do qual fui relator, nos seguintes dizeres:

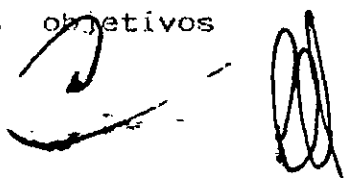
"O deslinde da matéria objeto da lide requer, preliminarmente, o exame da natureza do regime tributário a que estão sujeitas as cooperativas, por efeito do artigo 129 do RIR/80, com matriz legal nos artigos 85, 86, 88 e 11 da Lei nº 5764/71.

Consoante afirma a Recorrente, o referido dispositivo contempla hipótese de isenção, por estar contido no capítulo do regulamento do imposto assim intitulado, caracterizando, portanto, modalidade de exclusão do crédito tributário, na forma do artigo 175 do CTN.

Tal argumento, no entanto, não nos parece bastante contundente, pois, como é notório, a denominação do mencionado capítulo revela-se deficiente, na medida que também abrange imunidades em seu artigo 126.

Destarte, somente a exegese da própria lei de regência autoriza elucidar a questão.

Isto posto, temos que a Lei nº 5764/71, ao instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, definiu, em seu artigo 79, os atos cooperativos como sendo os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos objetivos



Acórdão nº 103-12.673

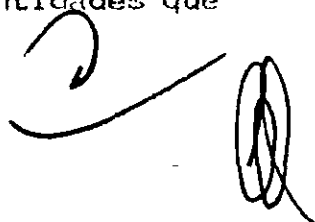
sociais, declarando não implicarem o mesmo operações de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

O artigo 83 da mesma lei, por seu turno, prescreve que a entrega da produção do associado significa outorga à cooperativa de plenos poderes para sua livre disposição.

Dai concluir-se que o ato-fim da sociedade guarda características assemelhadas à do contrato de comissão em nome próprio e conta alheia, resultando que os valores provenientes da venda da produção dos associados a estes pertencem, não sendo aquela titular da disponibilidade da renda.

Reforçam ainda tal entendimento, o fato de que as sobras, como excesso de custeio suportado pelos associados, igualmente lhes pertencem, e os prejuízos, quando insuficiente o Fundo de Reserva, são entre eles rateados (art. 89).

Dessas normas resulta claro que os atos típicos das cooperativas encontram-se à margem da incidência do imposto, sujeitando-se, porém, à imposição fiscal os resultados que decorram de atividades não ligadas ao objetivo principal, como as descritas nos incisos do artigo 129 do RIR/80, bem como outras que configurem renda própria das sociedades, em face das demais disposições definidoras do fato gerador do imposto, de maneira genérica, inexistindo, em hipótese alguma, isenção de caráter subjetivo em favor das entidades que



Acórdão nº 103-12.673

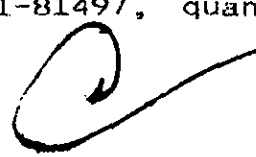
revistam esta natureza jurídica específica, como pretende a Recorrente."(grifei)

De plano, então, afasto qualquer conjectura a respeito de considerarem-se as sociedades cooperativas beneficiárias de isenção tributária de caráter subjetivo, que abranja todos os negócios que celebrem, com exceção dos especificamente nominados na lei.

É forçoso reconhecer, porém, que ao texto legal falta clareza quanto aos contornos da incidência tributária delineados, na medida que, explicitando apenas o tratamento dispensado aos atos cooperativos (art. 79) e alguns não cooperativos, cuja prática admite (art. 85, 86 e 88), deixa à margem de definição expressa incontável número de situações, que por certo ocorrem durante a existência da pessoa jurídica.

Essa deficiência do enunciado da lei transformou o tema num dos mais polêmicos no âmbito da legislação do imposto sobre a renda.

As controvérsias tornam-se ainda mais acirradas diante da redação atribuída ao artigo 129 do RIR/80, não coincidente com a do artigo 111 da Lei nº 5764/71 (embora a ele se refira por remissão), aspecto notado pelo insigne Conselheiro Urgel Pereira Lopes, em seu voto proferido no acórdão nº 101-81497, quando apontou:



"O Regulamento do Imposto sobre a Renda, ao incorporar os arts. 85, 86, 88 e 111 da Lei das Cooperativas quis esclarecer:

"Art. 129 - As sociedades cooperativas, **que obedeceram ao disposto na legislação específica**, pagarão o imposto calculado **unicamente** sobre os resultados positivos das operações ou atividades:"

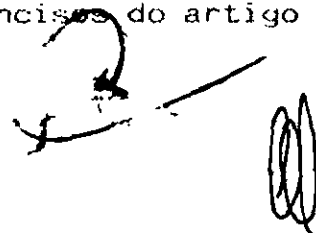
Observe-se que o texto regulamentar inseriu o advérbio "unicamente" mas, ao mesmo tempo, explicitou a condicionante óbvia :(as sociedades cooperativas) "QUE OBEDECERAM AO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA."

Sem a condicionante e o advérbio restritivo "unicamente", o texto do RIR/80 poderia ter a seguinte redação:

As sociedades cooperativas pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações ou atividades:" (grifei)

Diante dessas observações e revelado o caráter nitidamente interpretativo do dispositivo regulamentar citado, justifica-se indagar, a respeito da sociedade que aufera rendimentos provenientes de atos diversos dos cooperativos e dos não cooperativos citados expressamente nos artigos 85, 86 e 88 da Lei de regência (incisos do art. 129 do RIR/80), se:

1. tais quantias, não estariam alcançadas pela incidência do imposto, uma vez que, literalmente, o pagamento deve ser calculado, **unicamente**, sobre os rendimentos a que aludem os incisos do artigo 129;



2. teria sido **desobedecida a legislação específica**, ficando, portanto, sujeitos à incidência todos e quaisquer rendimentos auferidos, mesmo que decorrentes de atos cooperativos.

A administração tributária tem respondido negativamente às duas proposições, como exemplificam:

1. os PN/CST n^o 155/73 e 04/86, que consideram integralmente tributáveis, respectivamente, os aluguéis provenientes da locação de prédio próprio da cooperativa e os rendimentos de aplicações financeiras, sem prejuízo da não incidência relativa aos atos cooperativos, e
2. o PN/CST n^o 49/87, que prescreve rateio, entre as receitas totais e as tributáveis, para custos, despesas, provisões, participações e quaisquer outros valores não dedutíveis, independentemente do exame de suas origens e, igualmente, sem prejuízo da não incidência reconhecida aos demais resultados.

De igual modo, a jurisprudência administrativa tem buscado identificar em cada situação o tratamento adequado, investigando operação a operação com o fito de tipificá-la como ato voltado para a satisfação do fim social, ou não.

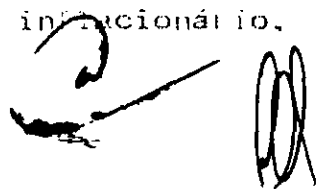
Assim, no acórdão acima transcrito, de n^o 103-11444, as receitas decorrentes de serviços de armazenagem prestados ao CTRIN do Banco do Brasil S.A, no período compreendido entre a venda do produto àquele órgão e sua retirada do armazem da cooperativa, e as receitas decorrentes do cumprimento de cláusula penal moratória inserida em contrato de fretamento de embarcação para exportação,

relativa a atraso na apresentação do navio, foram consideradas parcelas integrantes e indissociáveis da operação-meio da cooperativa de produtores, não sujeitas à incidência do imposto, apesar de provenientes de negócios realizados com terceiros.

Paralelamente, em face dos argumentos anteriormente assinalados, a tendência atual desta Câmara, tem sido a de, diante de receitas ou despesas que derivem ou beneficiem, indistintamente, resultados de atividades não alcançadas pela incidência e resultados de atividades nominalmente citadas como tributadas, na forma do artigo 12º do RIR/80, rateá-las na proporção que a receita dos atos não cooperativos previstos no mencionado artigo representar da receita bruta total da empresa, para fins de cômputo na base de cálculo do imposto.

Assim se deu, v.g., em relação aos recursos 92204 e 92205, em cujos julgamentos, consubstanciados nos acórdãos nº 103-12271 e 12272, entendeu esta Câmara, em voto prolatado pelo ilustre Conselheiro Ilcenil Franco, que o excesso de remuneração de dirigentes e o ganho de capital na alienação de bens do permanente, cuja prática eventual decorra da atividade normal da sociedade, sem desvirtuar seu objetivo, deverão ser tributados na proporção existente entre as receitas tributáveis provenientes das operações expressamente tributadas (art. 12º do RIR/80) e as receitas totais percebidas no exercício.

Diga-se a propósito, que a compreensão acerca das matérias aludidas acima guarda em sintonia, respectivamente, com o entendimento emanado do subitem 6.1 do PN/CST nº 49/87 e, por analogia, com o tratamento dispensado ao lucro inicializatório.



Acórdão nº 103-12.673

descrito no item 5 do PN/CST nº 33/80, e pelas mesmas razões arroladas no subitem 5.2 do PN/CST nº 04/86.

No mesmo diapasão e, em ambos os acórdãos, designado para redigir o voto vencedor sobre divergência havida a respeito da tributação de receitas financeiras, assim expus minha convicção:

"Sem dúvida, tais rendimentos provêm da aplicação de recursos de caixa ociosos, cuja origem, tratando-se de sociedade que pratica atos com associados e com não associados, não se permite identificar com precisão.

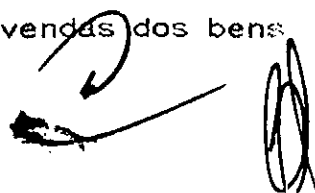
A jurisprudência dominante tem se revelado favorável à tributação integral dessas receitas.

Fundamentam, em síntese, os acórdãos pesquisados a esse respeito:

1. o fato de que tais rendimentos resultam de atos praticados com terceiros (instituições financeiras);
2. a convicção de que tais rendimentos não devem compor as sobras suscetíveis de distribuição aos associados, pois configuram lucro da própria cooperativa;
3. a circunstância de a não incidência sobre tais rendimentos resultar tratamento favorecido em relação às demais pessoas jurídicas de direito privado, ferindo o princípio constitucional da isonomia.

Esses argumentos, todavia, não me parecem convincentes o bastante para embasar aquela conclusão.

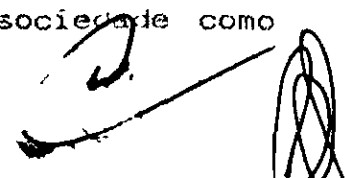
Em primeiro lugar porque, como visto, diversas são as situações em que receitas resultantes de atos praticados com terceiros, que não sejam propriamente vendas dos bens



entregues pelo associado à cooperativa, são consideradas complementares do negócio principal e integrantes dos resultados não alcançados pela tributação.

Em segundo lugar, por não haver impedimento legal expresso para que rendimentos dessa natureza incorporem o resultado das atividades globais da sociedade na apuração das **sobras líquidas** e componham o saldo do **Fundo de Reserva** destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades (art. 28, I, da Lei nº 5764/71).

Digo mais, não só inexistente vedação legal dessa espécie, como é mesmo **necessária à sobrevivência da sociedade** que opera em ambiente de economia inflacionária cristalizada, **a realização de tais investimentos**, para fazer face às perdas e compromissos inerentes à manutenção de seu objetivo e permitir o desenvolvimento de suas atividades. Essa é uma afirmativa incontestável, pois **emerge da realidade**, da qual não podem, nem a doutrina, nem a jurisprudência se distanciar, sob pena de não realizar o Direito na sua plenitude, e que, portanto, se sobrepõe a qualquer outra consideração de cunho supostamente teórico. Assim, inclusive, chega a admitir, embora timidamente, o PN/CST nº 04/86, em seu subitem 2.4., quando reconhece: "2.4. Conquanto as aplicações financeiras possam refletir, em alguns casos, atos de boa administração," (grifei) Portanto, ressalvada a hipótese de desvio de finalidade, caracterizada pela preponderância de aplicações financeiras sobre a realização das atividades típicas (o que acarretaria a descaracterização da sociedade como

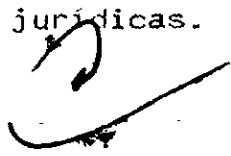


cooperativa, e não foi argüido neste processo), não vejo como dissociar os resultados auferidos em aplicações financeiras, fruto de recursos de caixa momentaneamente ociosos, das receitas de que derivam tais recursos, quando é princípio comezinho de Direito, que o acessório acompanha o principal.

Encontrando-se, dessa forma, a receita proveniente do ato-fim e a decorrente de aplicações financeiras, realizadas no contexto do giro normal das atividades da sociedade, umbilicalmente ligadas, é de se concluir que o montante das sobras líquidas apuradas, passíveis de destinação, nos termos do artigo 44 da Lei das Cooperativas, estará por ambas influenciado.. pelo que deve-lhes ser dispensado tratamento tributário único.

Sabendo-se, porém, que as fontes dos recursos aplicados podem ser tanto receitas de atos cooperativos, como de atos não cooperativos sujeitos à incidência do imposto, e não se podendo identificar cada centavo com um ou outro grupo de receita, por ser a moeda bem fungível, a solução adequada ao caso deve equivaler ²à preconizada no PN/CST n^o 73/75 para os casos de custos indiretos comuns, e no PN/CST n^o 33/80, relativo ao critério de tributação do lucro inflacionário, qual seja, o rateio na proporção percentagem que as receitas de atos não cooperativos tributáveis representar da receita total da sociedade.

Resta ainda o argumento terceiro de que a não incidência do imposto sobre tais rendimentos implicaria ofensa ao princípio constitucional da isonomia, por comparação com o tratamento atribuído às demais pessoas jurídicas.



Contra esse raciocínio, invoco a conclusão antes esposada, relativa ao cômputo de tais rendimentos no montante das sobras ou na absorção dos prejuízos, pois as sobras, quando destinadas, nos casos de associados pessoas jurídicas, são consideradas rendimentos tributáveis em suas respectivas declarações de rendimentos, diversamente do que ocorre com os lucros e dividendos distribuídos a outras pessoas jurídicas.

Em outras palavras, a prevalecer o entendimento divergente do que ora manifesto, uma cooperativa que aufera rendimentos de aplicações financeiras submeteria tais rendimentos a tributação e, ao distribuir as sobras líquidas a associado pessoa jurídica, esta pagaria igualmente imposto sobre o mesmo rendimento, que as integram.

Por outro lado, outra pessoa jurídica, ao perceber tais rendimentos, submetê-los-ia à tributação, mas os lucros distribuídos à pessoa jurídica do sócio não, dando-se aí sim, a meu ver, ofensa ao princípio da isonomia.

Ante o exposto e do mais que dos autos consta, meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para que as receitas de aplicações financeiras sejam **tributadas na proporção que as receitas de atos não cooperativos tributáveis representar das receitas totais da cooperativa**, acolhendo o voto do relator no que se refere às demais matérias." (grifei)



Essa minha convicção a respeito dos assuntos arrolados nos itens em apreço.

Cumpre, porém destacar dois pontos isoladamente enfrentados pela Peticionária.

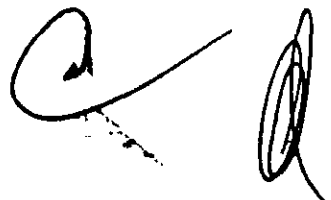
O primeiro, relativo à data da baixa do imóvel objeto da escritura de fls. 366/367.

De fato, a certidão expedida pelo Cartório do 11^o Ofício do Registro de Imóveis, de fls. 369, dá conta da existência prévia de ajuste particular de promessa de compra e venda daquele bem, celebrado no ano de 1984.

O mencionado contrato, no entanto, não consta dos autos para que se possa conhecer seu inteiro teor e inferir quanto aos seus efeitos jurídicos e consequências contábeis.

Ignora-se se houve quitação integral de preço, transmissão de posse, pactuação de cláusula que condicionasse a concretização do negócio a evento futuro, etc..

Enfim, os elementos coligidos pela Fiscalização não se mostraram suficientes para inquirir de erro o procedimento adotado pela Contribuinte que, afinal, encontra-se amparado em título público, datado do ano de 1986, adequado, para a espécie de transação e indispensável à transmissão do direito de propriedade, segundo dispõem as regras do direito comum.



Acórdão nº 103-12.673

Deve, assim, ser dado provimento ao recurso na espécie.

Diversa é a sorte que colhe o recurso com relação aos argumentos expendidos contra a tributação do ganho de capital na alienação de redes elétricas à CEMIG, cuja escritura de fls. 370/371 e o cheque de fls. 215, emitido pela adquirente, deixam claro que a baixa ocorreu, devendo ser apurado o resultado correspondente, tributando-o na forma proporcional antes descrita.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada com base na súmula TFR nº 264 e, no mérito, opino pelo provimento parcial do recurso quanto aos itens IV, V e VI do auto de infração, para excluir da tributação a parcela de Cr\$ 229.721.474, relativa ao período-base de 1984 e, quanto aos demais valores, a parcela correspondente à proporção que as receitas de atos cooperativos representar das receitas totais da sociedade .

Quanto ao item I do auto de infração, intitulado, naquele instrumento, RESULTADO POSITIVO NAS OPERAÇÕES COM NÃO ASSOCIADOS, releva notar, de início, que a Recorrente opera como cooperativa de produtores e, simultaneamente, de consumo.

Vale dizer, suas atividades essenciais consistem em receber a produção dos associados para industrialização e/ou comercialização junto a terceiros, bem como adquirir bens de terceiros para revenda a associados.



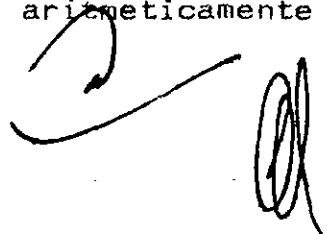
Nesse sentido, a comercialização efetuada pelo supermercado estará sujeita ao imposto quando se tratar de bens adquiridos de terceiros e revendidos a não-associados.

Em seu recurso a Apelante nega realizar esse tipo de operação (fls. 402 e 405) em declaração notadamente contraditória, pois, quando da petição inicial, às fls. 350, 351 e 352, havia admitido textualmente o contrário, chegando mesmo a destacar que àquele estabelecimento têm acesso todos os que desejarem, sem que haja identificação dos compradores no momento da venda.

Ademais, a auditoria ao se fazer presente no local constatou especificamente esta situação, como dá conta o termo de fls. 332, o que compromete por completo a assertiva inserta na peça recursal.

Acresce, ainda, que parte da venda processa-se contra emissão de cupons de máquina registradora e sua escrituração não registra separadamente, os resultados com terceiros dos resultados com cooperados.

Sendo certa, portanto, a prática de negócios incluídos no campo de incidência do imposto, a Fiscalização, com base no artigo 678, inciso III do RIR/80, determinou os rendimentos tributáveis escoimando, dos resultados globais daquele estabelecimento, os decorrentes das vendas de produtos de fabricação própria e das vendas a associados identificados por meio das notas fiscais emitidas, com emprego de raciocínios aritmeticamente



Acórdão nº 103-12.673

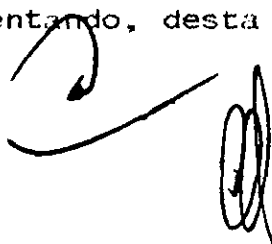
corretos e consentâneos com os procedimentos contábeis adequados, como evidenciam as fórmulas demonstradas nos quadros de fls. 51/38.

Havendo a Interessada acusado omissão da auditoria pela falta de cômputo, naqueles demonstrativos, dos valores das vendas de produtos recebidos diretamente de associados, das transferências de sua fábrica de mandioca e de vendas a prazo efetuadas a associados que lhes teriam sido debitadas em contas correntes, esta Câmara deliberou, de acordo com a Resolução nº 103-1177, de 07/10/91, pela conversão do julgamento em diligência, a fim de permitir à Contribuinte comprovar suas alegações, apresentando relação dos atos assim praticados e exibindo os respectivos comprovantes.

Intimada para esse fim, a empresa atendeu plenamente os dois primeiros itens requeridos, levando, inclusive, o servidor designado a proceder às verificações cabíveis a propor a modificação do lançamento conforme mapa de fls. 452.

No tocante às aventadas vendas a prazo a associados, no entanto, a Recorrente exibiu apenas uma relação do que seriam os totais das transações de cada mês do ano de 1985, sem evidenciar como teria apurado tais valores, além de juntar a página de fls. 444, na qual anotou as importâncias que corresponderiam a totais dos anos de 1983 e 1984.

Na petição de fls. 456/457, aditando razões ao recurso, aludiu mais uma vez a esses totais, acrescentando, desta feita, outro para o ano de 1986.



De imediato constata-se que tais quantias não podem corresponder precisamente aos negocios a que alude, pois, nos anos de 1983 e 1984, atingem quantias superiores à própria venda total do estabelecimento, como se verifica por comparação com os demonstrativos de fls. 31 e 33, quando, segundo a petição impugnatória, deveriam representar algo em torno de 70% das vendas realizadas (fls. 352).

Outrossim, este processo já se arrasta por quatro anos e à Requerente foi permitido, em diversos momentos, inclusive nesta fase, suprir a deficiência de sua escrituração não segregar devidamente as operações não associados, mediante apresentação de relação de cada espécie de negócio, o que não foi feito, limitando-se, desta vez a exibir totais anuais e caixas de documentos com anotações de vendas a associados.

Ademais, como se infere dos valores apontados e consta do seguinte excerto extraído da informação de fls. 450/451:

"d) a relação foi retirada diretamente do Diário, não havendo fichas que identifiquem a origem da receita;
e) a empresa possui diversos estabelecimentos comerciais e a relação anual apresentada ultrapassa a receita do supermercado, significando que a relação apresentada engloba débito de cooperados em todos os estabelecimentos comerciais;"



Acórdão nº 103-12.673

Ora, está patente que a escrituração da sociedade não atende aos preceitos emanados do artigo 174, § 1^o do RIR/80, que estabelece:

"§ 1^o - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."(grifei)

Em consequência, à Contribuinte incumbe produzir as provas de que sua escrituração engloba mais operações com associados que pode apurar o Fisco.

Não logrando êxito nesse intento e, nem mesmo revelando haver envidado o necessário esforço para tal propósito, limitando-se a trazer esclarecimentos insatisfatórios, não merece acolhida o recurso sobre a questão, devendo ser considerado correto o tratamento dispensado à matéria pela instância recorrida, como autoriza o artigo 149, inciso II, in fine do CTN, salvo quanto às parcelas propugnadas na informação de fls. 452, que acato.

Ante o exposto e do mais que dos autos consta, meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar aduzida e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as parcelas de Cr\$ 231.700.428, Cr\$ 16.663.385, Cr\$ 21.940.457, e CZ\$ 27.421,00, correspondentes, respectivamente, aos períodos-base de 1983, 1984, 1985 e 1986, assim como, relativamente aos itens IV, V e VI do auto

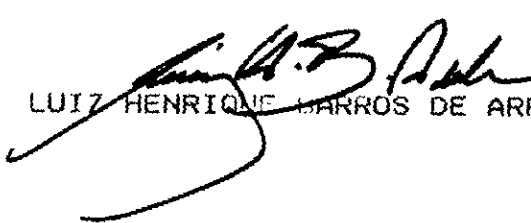
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10630/000.204/88-10

Acórdão nº 103-12.673

de infração, a parcela correspondente à proporção que as receita
de atos cooperativos representar das receitas totais da sociedade.

Brasília, 24 de agosto de 1992.


LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA

