



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MECT.

Sessão de 21 de junho de 1990

ACÓRDÃO Nº 103-10.472

Recurso nº 96.229 - IRPJ - EX: DE 1985

Recorrente COOPERATIVA AGRÍCOLA DOS PEQUENOS PRODUTORES DO VALE DO PARAÍSO LTDA

Recorrid DRF em JUIZ DE FORA - MG

IRPJ - COOPERATIVA - PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção no passivo das obrigações já pagas ou mesmo de obrigações cujo pressuposto lógico de existência ou realidade resta profundamente abalado, autoriza a presunção relativa de omissão de receitas, salvo prova em contrário.

IRPJ - PASSIVO FICTÍCIO - EMPRÉSTIMO DE ASSOCIADO NÃO ADMINISTRADOR.

Se a hipótese é de empréstimo de associado, cujo pagamento encontra-se devidamente comprovado, através de cheque, em momento bem anterior ao auto de infração, milita a presunção de realidade do passivo. Questões relativas à origem do recurso dizem respeito a suprimento, figura distinta da hipótese.

IRPJ - PASSIVO FICTÍCIO - COOPERATIVA - CONTRIBUIÇÕES PARA FUNDO DE APARELHAMENTO.

A circunstância da contabilidade registrar determinada rubrica como de empréstimo, por si só não tem o condão de transformar a natureza das coisas, até porque, a contabilidade apenas registra fatos, não lhe sendo próprio a força de criar, extinguir ou modificar direitos.

Provada a destinação dos importes para a constituição de um fundo para o aparelhamento (compra de máquina) da cooperativa, afastada fica a imputação com base na presunção, relativa, de omissão de receitas.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGRÍCOLA DOS PEQUENOS PRODUTORES DO VALE DO PARAÍSO LTDA.

Acórdão nº 103-10.472

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso, para excluir da tributação, Cr\$... 24.830.000,00.

Sala das Sessões-DF., em 21 de junho de 1990

DÍCLER DE ASSUNÇÃO

- RELATOR E NA PRESIDÊNCIA
NOS TERMOS DO PARÁGRAFO
ÚNICO DO ART. 5º DO REGI-
MENTO INTERNO.

VISTO EM
SESSÃO DE:

ZAINITO HOLANDA BRAGA - PROCURADOR DA FAZENDA NA
CIONAL
26 JUL 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, BRAZ JANUÁRIO PINTO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e CARLOS EMANUEL DOS SANTOS PAIVA(Suplente). Ausentes por motivo justificado, os Conselheiros ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA e FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES.

Recurso nº 96.229

Acórdão nº 103-10.472

Recorrente: COOPERATIVA AGRÍCOLA DOS PEQUENOS PRODUTORES DO VALE DO PARAÍSO LTDA

R E L A T Ó R I O

As imputações estão assim analiticamente descrita pelo Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do respectivo Auto de Infração (fls. 03/04):

"Solicitada, através do item 5, da intimação circ. DICAFl nº 005/88, recebida em 10.03.88, à comprovar com documentos os saldos das contas o Passivo em 31.12.83 e 31.12.84 respectivamente, a empresa não comprova o que se segue:

- 1) Conta - Passivo Circulante
 - SubConta-Fornecedores em 31.12.84
 - Na Declaração de Rendimentos-Fornecedores
- 1.1) Item 23 de fl. 1 da Relação de Fornecedores Irmãos Batista Ltda - Cr\$ 48.590,00
 - Não houve apresentação de nenhum documento.
- 1.2) Itens 1 a 11 da fl. 2 da Relação de fornecedores. Cia Paulista de Fertilizantes

- A Cooperativa recebe as mercadorias constantes das NFs nº 1033, 1032, 1031, 1030, 1029, 1028, 1026, 1025, 1024, 1022, 983 com vencimento em 10.12.84.

O único documento apresentado foi a Nota Fiscal nº 1126 de 21.02.85 de devolução da Cooperativa, no valor total dos títulos Cr\$ 83.685.796, destinada ao estabelecimento da Cia Paulista de Fertilizantes em Espera Feliz, situada na Rua da Mica-87.

Comparecemos ao endereço acima a fim de verificar a entrada da referida mercadoria e fomos informados de que a Cia Paulista de Fertilizantes, já não funciona à algum tempo no local, onde se encontra localizada a empresa Remibras-Ocina de Mica.

Quanto à NF 1126 da Cooperativa, causou transe o fato da mesma fazer referência ao transporte de 152.650Ks de mercadoria num único caminhão, motivo que nos levou à Delegacia de Polícia de Espera Feliz, onde fomos informados que o caminhão citado estava emplacado na época em Tarcisio Maria de Lacerda e Manoel Viletes, e que a sua capacidade registrada era

Acórdão nº 103-10.472

7.000 Ks.

- A fiscalização entende que a referida mercadoria não foi devolvida, e que a manutenção dos títulos na relação de fornecedores constitui Passivo Fictício.

1.3) Itens 22 a 24 da fls. 02 da Relação de Fornecedores.

Comercial Soares Ltda Cr\$ 2.228.802 NF nº 709

- A empresa não apresenta títulos referentes a esta Nota, e comprova o pagamento através de depósitos bancários em nome de José Antonio Mendes, o que não foi aceito pela fiscalização.

1.4) Itens 1 e 2 da fls. 03 da Relação de Fornecedores:

Danilo Ind. e Com. Ltda- NF 123 de Cr\$ 970.000 08.11.84
NF 119 de Cr\$ 500.000 26.12.84

Não foram apresentados títulos referentes à estas Notas, sendo que a de nº 119 tem quitação datada de 08.11.84.

Total de fornecedores declarado	115.400.094
Total de fornecedores relacionados ..	115.172.185
Total considerado comprovado pela fisc, ..	27.738.997
Total não aceito p/fiscalização	<u>87.433.188</u>
Diferença à tributar	87.661.097

2) Conta: Passivo Circulante

Sub Conta: Clientes conta adiantamentos em 31.12.84

Na Declaração de Rendimentos: Empréstimos de sócios ou acionistas não administradores.

5 ? - Não houve comprovação deste ingresso na contabilidade da empresa, e o pagamento foi comprovado através de extrato bancário do Bradesco onde consta um pagamento de Cr\$ 1.000.000 através do cheque 461 em 4.2.85 e outro de Cr\$ 3.000.000 através do cheque nº 500 de 7.2.85, considerados estes insuficientes para comprovar a existência do passivo em 31.12.84.

Valor declarado	Cr\$ 4.000.000
Valor relacionado ...	Cr\$ 4.000.000
Valor comprovado	Ø
Valor a tributar	Cr\$ 4.000.000

3) Conta: Passivo Circulante

Sub Conta: Clientes c/adiantamentos em 31.12.84
Na Declaração de Rendimentos: Financiamento à curto prazo

Cafeeira Norte Fluminense-Cr\$ 12.825.000 (Ven da antecipada)

Acórdão nº 103-10-472

- Por conta de uma venda antecipada foram apresentados à fiscalização as NF 005-11.02.85 de Cr\$ 10.575.000 e um pagamento feito por caixa em 02.01.85 de Cr\$ 2.250.000, documentos não considerados suficientes para comprovar a existência deste valor como integrante do passivo em 31.12.84.

Valor declaradoCr\$ 21.449.295
Valor relacionadoCr\$ 12.825.000
Valor aceito p/fiscal... Ø

Valor à tributarCr\$ 21.449.295

- 4) Na Declaração de Rendimentos a empresa apresenta no seu exigível a longo prazo, a importância de Cr\$ 20.830.000 (Empréstimos de sócios ou acionistas não administradores), para a qual não foi apresentado nenhum tipo de documentação, sendo nos informado: que se trata de um Fundo para aquisição de Máquinas.

Por falta de documentação a fiscalização entende por tributar o referido valor.

CONCLUSÃO: em face do apresentado nos itens 1 a 4 deste Termo, onde fica constatada a existência de Omissão de Receita, evidenciada pela existência de Passivo Fictício, art.180 do Dec. 85.450/80, a fiscalização entende que esta omissão se deve à operação com não cooperados, devendo a Cooperativa pagar o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica na forma do art. 129 incisos I e II do Dec. 85.450/80, (Lei nº 5.764/71 arts. 85,86 e 111).

Carangola, 17 de maio de 1988"

Tanto a impugnação da contribuinte como a contradita da fiscalização, com as verificações e ponderações pertinentes foram exaustivamente relatadas pela decisão de primeira instância, nos seguintes termos (fls. 196/202):

"Em sua defesa, às fls. 51/56, após relatar a origem do presente lançamento, a interessada alega: que nunca operou com terceiros, principalmente porque sua capacidade financeira é insuficiente para atender de modo adequado seus próprios associados: que a Lei 5764/71 permite as operações com terceiros apenas para suprir capacidade ociosa, e mesmo assim, com expressa autorização do Conselho Nacional de Cooperati-

A

Acórdão nº 103-10.472

vismo; que para comercializar clandestinamente com terceiros, como pretende a Fiscalização, iria agir em desacordo com seu próprio interesse.

Com relação à Nota Fiscal nº 3969 de Irmãos Batista Ltda. no valor de Cr\$ 48.590 (quarenta e oito mil, quinhentos e noventa cruzeiros), emitida em 11.01.85 (doc. fls. 58), argumenta que a mesma foi relacionada indevidamente na listagem por ela fornecida; que não houve má fé do funcionário que atendeu ao Fisco; que o valor em tela não podia ser em 31.12.84 um Passivo, muito menos Passivo Fictício.

Quanto às Notas Fiscais nºs 983; 1022; 1024 a 1026; 1028 a 1033, (docs. fls. 59/69), da Cia. Paulista de Fertilizantes no valor total de Cr\$ 83.685.796 (oitenta e três milhões, seiscientos e oitenta e cinco mil, setecentos e noventa e seis cruzeiros), a autuada alega: que a data de emissão constante das pré-citadas NF's é 13.12.84; com vencimento previsto para 31.12.84; que tal débito não poderia ser considerado Passivo Fictício em 31.12.84; que foi fornecido como documento comprobatório e Nota Fiscal nº 1126 (doc. fls. 70) emitida pela impugnante a título de devolução de mercadorias, no valor global da transação; que a referida transação só poderia ter como resultado a devolução, uma vez que o adubo adquirido através das referidas NF estava completamente fora das especificações; que o transporte foi feito graciosamente pelo cooperado Tarcísio Maria de Lacerda, aproveitando horas de folga, tornando difícil a emissão de NF correspondente a cada remessa; que, por esse motivo, o transporte foi primeiro realizado e posteriormente emitida a NF nº 1126, globalizando toda a devolução; que está anexando às fls. 72 declaração da Cia. Paulista de Fertilizantes onde esta afirma ter recebido a devolução questionada.

Relativamente à Nota Fiscal nº 709 emitida por Comercial Soares Ltda. no valor de Cr\$ 2.228.802 (dois milhões, duzentos e vinte e oito mil, oitocentos e dois cruzeiros), esclarece: que por ocasião da fiscalização, e nem mesmo posteriormente, foram encontrados os recibos ou títulos probatórios do pagamento efetuado ao mencionado fornecedor; que está apresentando nesta oportunidade declaração da citada empresa (doc. fls. 74) afirmando que a NF nº 709 foi devidamente quitada em 1985; que este procedimento ratifica os lançamentos constantes de seu Livro Diário (docs. fls. 75/77).

Quanto às Notas Fiscais nºs 123 de 08.11.84 e 119 de 26.12.1984, de Danilo Ind. e Com. Ltda.,



Acórdão nº 103-10.472

nos valores de Cr\$ 970.000 (novecentos e setenta mil cruzeiros) e Cr\$ 500.000 (quinhentos mil cruzeiros) respectivamente, alega: que as referidas notas foram emitidas por Sacaria Sudeste Ltda. (doc. fls. 80) e contabilizadas em nome da antiga razão social, ou seja, Danilo Ind. e Comércio Ltda.; que o respectivo pagamento foi devidamente lançado em seu livro Diário (doc. fls. 81), que está anexando declaração da empresa Sacaria Sudeste Ltda. na qual são mencionadas as datas dos pagamentos e tornado sem efeito o recibo oposto na NF nº 119 (doc. fls. 79).

Com relação ao "empréstimo de sócios ou acionistas não administradores" em 06.11.84 no valor de Cr\$ 4.000.000 (quatro milhões de cruzeiros), a contribuinte argumenta: que tal empréstimo foi efetuado pelo cooperado Manoel Euzébio Borges; cuja proposta de admissão e ficha de inscrição estão anexadas às fls. 83; que o respectivo lançamento foi registrado em seu livro Diário (doc. fls. 82); que para comprovar a operação faz juntada da Nota Promissória que garantiu o empréstimo, com a devida quitação no verso (doc. fls. 84).

Relativamente à conta "Clientes c/Adiantamentos - Cafeeira Norte Fluminense Ltda." esclarece: que é muito comum acontecer o pagamento antecipado à Cooperativa para que a mesma possa pagar ao cooperado e posteriormente "guiar" o café ao comprador; que recebeu os Cr\$ 12.825.000 (doze milhões, oitocentos e vinte e cinco mil cruzeiros) através do cheque nº 416.556 do BANERJ, fazendo o depósito em sua conta no BRADESCO - Ag. Espera Feliz (doc. fls. 86); que fez a remessa do café, objeto do pagamento antecipado, através da Nota Fiscal nº 005 de 11.01.85 (doc. fls. 88); que a 2ª via desta NF foi retida pela Fiscalização Estadual, conforme carimbo nela apostado; que este procedimento do Fisco Estadual prova que houve a circulação da mercadoria; que a operação foi correspondida pela empresa compradora, conforme cópia de seu livro Registro de Entradas (doc. fls. 89/90); que para perfazer o valor total considerado como tributável, isto é, Cr\$ 21.449.295 (vinte e um milhões, quatrocentos e quarenta e nove mil, duzentos e noventa e cinco cruzeiros), foi admitido também como passivo fictício a importância de Cr\$ 8.624.295 (oito milhões, seiscentos e vinte e quatro mil, duzentos e noventa e cinco cruzeiros); que o citado valor de Cr\$ 21.449.295 (vinte e um milhões, quatrocentos e quarenta e nove mil, duzentos e noventa e cinco cruzeiros) corresponde ao saldo da conta "Cooperados c/ Fornecimentos", cujo lançamento consta de seu livro Diário (doc. fls. 92); que a referida conta é destinada ao registro de suas operações com os as-



Acórdão nº 103-10.472

sociados, conta esta recomendada pelo PLANCOOP, plano elaborado pelo INCRA e apropriado à contabilidade das cooperativas; que todas as entradas de produtos dos cooperados são documentadas através de Notas Fiscais, as quais são registradas em seu livro Registro de Entradas; que está apresentando, por amostragem, a origem desses lançamentos (docs. fls. 93/107).

Quanto à tributação sobre o valor de Cr\$. 20.830.000 (vinte milhões, oitocentos e trinta mil cruzeiros), "Empréstimos de Sócios ou Acionistas não Controladores", argumenta: que tal valor figura em seu balanço como "Cooperados c/Aquisição de Máquinas de Beneficiamento de Café", que não se trata de empréstimos conforme está caracterizado no Termo de Verificação Fiscal, mas sim de doação dos cooperados para constituição de um Fundo para aquisição de maquinário, conforme deliberação em Assembléia Geral Ordinária (docs. fls. 108/117); que os lançamentos contábeis foram registrados no valor citado acima até que todo cooperado fizesse sua contribuição, sendo a importância arrecadada transferida posteriormente para o Fundo; que o artigo 28 da Lei 5764/71 em seus incisos I e II obriga as Cooperativas a constituírem Fundos de Reserva e de Assistência Técnica, Educacional e Social; estabelecendo no parágrafo 1º: "além das previstas neste artigo, a Assembléia Geral poderá criar outros Fundos, inclusive rotativos, com recursos destinados a fins específicos, fixando o modo de formação, aplicação e liquidação"; que em consonância com tal permissivo legal o artigo 21 de seu Estatuto Social cogita da formação de outros Fundos diferentes dos obrigatórios; que está anexando às fls. 108/109 relação contendo nome, matrícula e valor da participação de todos os cooperados que contribuíram para a formação do Fundo ora questionado; que poderá ser comprovado através de diligência fiscal que os prestadores da doação são de fato cooperados.

Para fins de argumentação, a autuada alega que se a ação fiscal fosse legítima teria que haver um custo correspondente à omissão de receita; que tal custo deveria ser proporcional às suas operações normais; que outro critério, a juízo da Fiscalização, seria o arbitramento do custo das mercadorias de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda; que seria necessário estabelecer, conforme preceitua o PN 73/75, as despesas indiretas, o que poderia ser obtido com a proporcionalização das duas receitas brutas, isto é, com operações normais e aquelas consideradas pelo Fisco como operações com terceiros.

Finalizando, a contribuinte solicita o pro



Acórdão nº 103-10.472

vimento à sua impugnação, tendo em vista todo o acima exposto.

Às fls. 120, a autoridade fiscal, após uma primeira apresentação da presente defesa, propõe a realização de uma diligência para comprovação do solicitado nos itens 1.2; 1.3; 1.4; 2 e 3 do Termo de Verificação Fiscal, bem como no item 4 da peça impugnatória.

Às fls. 192/195, a autuante, após a realização da diligência proposta, apresenta sua informação.

Quanto à NF nº 3969 emitida em 11.01.85, argumenta que a apuração dos valores a tributar na subconta "Fornecedores" se deu por diferença entre o valor declarado e o valor listado, não prevalecendo a afirmativa da contribuinte de que a importância de Cr\$ 48.590 (quarenta e oito mil, quinhentos e noventa cruzeiros) não constituía passivo em 31.12.84, devendo, pois, ser mantida a tributação sobre o citado valor.

Contra a alegação da interessada no tocante à devolução de mercadorias através da NF nº 1126 de 21.02.85 que dava saída de uma só vez a 152.650 (cento e cinquenta e dois mil, seiscentos) Kg de mercadorias esclarece: que as NF's não aceitas tratam da aquisição de fertilizantes químicos compostos de NPK, dos tipos GC-016 20-05-15 RP 1193 e GC 014 04-14-08 RP 1248; que está anexando às fls. 121/133 cópias de diversas NF's da Cia. Paulista de Fertilizantes relativas às compras efetuadas em setembro e outubro de 1984, provando serem aqueles produtos adquiridos normalmente pela Cooperativa; que analisando o estoque da autuada em 31.12.84, só foi verificada a existência de 830 (oitocentos e trinta) sacos do adubo 20-05-15 e 38 (trinta e oito) sacos do adubo 04.014.08, perfazendo um total de 868 (oitocentos e sessenta e oito) sacos, conforme Registro de Inventário às fls. 134; que a declaração da Cia. Paulista de Fertilizantes às fls. 72 e a cópia do Registro de Entradas às fls. 73 atestam a devolução dos 152.650 (cento e cinquenta e dois mil, seiscentos e cinquenta) Kg dos produtos, mas as NF nºs 1128 a 1144 e 1147 a 1155, anexadas às fls. 155/183, demonstram a venda de igual volume na mesma data, isto é, 21.02.85. Assim sendo, propõe a manutenção da tributação sobre a quantia de Cr\$ 83.685.796 (oitenta e três milhões, seiscentos e oitenta e cinco mil, setecentos e noveta e seis cruzeiros).

A autoridade fiscal considera suficientes as razões de defesa e os documentos apresentados relativamente às NF nº 709 de Comercial Soares Ltda. e nºs 119 e 123 de Danilo Ind. e Com. Ltda.

Acórdão nº 103-10.472

nos valores de Cr\$ 2.228.802 (dois milhões, duzentos e vinte e oito mil, oitocentos e dois cruzeiros); Cr\$ 500.000 (quinhentos mil cruzeiros) e Cr\$ 970.000 (novecentos e setenta mil cruzeiros), respectivamente razão pela qual propõe a exclusão da tributação dessas importâncias.

Com relação à tributação do valor de Cr\$... 4.000.000 (quatro milhões de cruzeiros) a título de empréstimo de sócio ou acionista não administrador, a autuante entende que persiste a motivação inicial da exigência fiscal pelo que propõe a sua manutenção.

A fiscalização considera suficientes as razões de defesa e os documentos apresentados no que se refere à tributação da importância de Cr\$... 21.449.295 (vinte e um milhões, quatrocentos e quarenta e nove mil, duzentos e noventa e cinco cruzeiros) - Clientes c/adiantamentos - Financiamentos a curto prazo - motivo pelo qual propõe que se exclua da tributação o citado valor.

Esclarece a autuante que em diligência junto ao estabelecimento da contribuinte pôde constatar que os nomes listados às fls. 108/109 têm sua ficha de inscrição com data anterior a 31.12.84, entretanto não foi apresentado na presente defesa nenhum documento ou lançamento que permitisse verificar o ingresso da quantia de Cr\$ 20.830.000 (vinte milhões, oitocentos e trinta mil cruzeiros) - Empréstimo de sócio ou acionista não controlador - bem como não ficou comprovada a aquisição do alegado maquinário, razão porque propõe a manutenção da exigência fiscal sobre o referido valor.

Segundo a autoridade fiscal não procede a pretensão da interessada em se atribuir à receita considerada omitida um custo que poderia ser apurado através do critério da proporcionalidade ou do arbitramento previsto no Regulamento do Imposto de Renda, uma vez que as Cooperativas em suas operações com não cooperados, o que deduz ter ocorrido nos casos apresentados, estão sujeitos à tributação do IRPJ, normalmente. Informa que nesse sentido manifestou-se o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes através do Acórdãos 103.4310/82 e 105.1424/85."

O pronunciamento recorrido foi sintético na sua ementa (fls. 196) mas analítico nos fundamentos, valendo a pena transcrevê-los (fls. 202/208):

"A Lei Cooperativista de nº 5764/71, definiu no "caput" e parágrafo único de seu artigo 79, os atos cooperativos típicos como sendo aque-

Acórdão nº 103-10.472

les atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, sem a implicação de operações de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Além destes atos, o citado diploma legal permitiu às sociedades cooperativas a prática de outros atos enumerados em seus artigos 85, 86 e 88, obedecidas, neste caso, as condições impostas nos artigos 87 e 88 - parágrafo único e artigos 80 e 81.

Da análise dos dispositivos contidos na mencionada Lei, a Coordenação do Sistema de Tributação deixou expresso no Parecer Normativo 38/80 seu entendimento de que os atos praticados pelas cooperativas podem ser classificados, segundo a natureza destes, em 03 (três) categorias. A primeira representada pelos atos cooperativos definidos no artigo 79. A segunda composta pelos atos não cooperativos cuja prática, respeitadas as condições estabelecidas na lei, o legislador considerou tolerável por servirem à consecução dos objetivos sociais. A terceira categoria corresponde aos demais atos que, por não terem sido incluídos pela Lei entre aqueles possíveis de serem exercitados pelas cooperativas, compõem, segundo o referido PN, o grupo de atos juridicamente incompatíveis com o regime especial estabelecido, e, portanto, com o próprio conceito dessas entidades.

Por sua vez o artigo 129 do RIR vigente dispõe que as cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica somente pagarão imposto sobre os resultados positivos das operações ou atividades de comercialização ou industrialização de produtos agropecuários e da pesca adquiridos de não associados, do fornecimento de bens ou serviços a não associados e da participação em sociedades não cooperativas.

Já o artigo 180 do RIR/80 estabelece que "o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção".

Com base nos dispositivos legais acima citados foi efetuado pela autoridade fiscal o lançamento constante do Auto de Infração de fls. 47, o qual passa-se a analisar item por item.

NF nº 3669 - IRMÃOS BATISTA LTDA. - Valor: Cr\$... 48.590 (quarenta e oito mil, quinhentos e noventa cruzeiros)

Acórdão nº 103-10.472

A referida importância foi relacionada pela contribuinte como integrante do passivo em 31.12.84. Entretanto como não houve apresentação do respectivo documento comprobatório foi excluída pela autuante da relação de "Fornecedores".

Em sua defesa a contribuinte alega que a questionada NF foi emitida em 11.01.85, o que deixa evidente ter sido correto o procedimento da autoridade fiscal ao excluí-la da relação referente ao passivo em 31.12.84. Além disso, a apuração do valor a tributar na conta "Fornecedores" foi efetuada pela autuante a partir da diferença entre o valor constante da declaração de rendimentos e o valor relacionado pela interessada. Restaria à contribuinte provar que essa diferença constituía passivo real em 31.12.84, o que não foi feito em sua peça contestatória, razão pela qual deverá permanecer a tributação sobre a importância supramencionada.

NF's nº 983; 1022; 1024 a 1026; 1028 a 1033- CIA. PAULISTA DE FERTILIZANTES - Valor total Cr\$... 83.685.796 (oitenta e três milhões, seiscentos e oitenta e cinco mil, setecentos e noventa e seis cruzeiros).

A Fiscalização considerou como fictícias as operações que originaram essas NF's, tendo em vista que a devolução das mercadorias nelas relacionadas se deu em 21.02.85 através da NF nº 1126 que dava saída de uma só vez a 152.650 (cento e cinquenta e dois mil, seiscentos e cinquenta) Kg.

Improcede a alegação da interessada de que as mercadorias adquiridas através daquelas NF's estavam fora das especificações do que normalmente seria comprado pelo público consumidor e que tal transação só poderia resultar em devolução, eis que as NF's anexadas às fls. 121/133 pela autoridade fiscal provam que os produtos constantes das NF's acima relacionadas são adquiridos usualmente pela autuada.

Ressalte-se, ainda, o fato de que se a devolução das mercadorias ocorreu em 21.02.85, estas deveriam constar do estoque em 31.12.84, o que não acontece. Pode-se constatar através da cópia do Registro de Inventário anexada pela autuante às fls. 134 que havia em 31.12.84 830 (oitocentos e trinta) sacos do adubo 20-05-15 e 38 (trinta e oito) sacos do adubo 04-14-08, perfazendo um estoque de 868 (oitocentos e sessenta e oito) sacos somente, quando a devolução que se questiona totaliza 3053 (três mil e cinquenta e três) sacos.

A vista do exposto e considerando ainda que as demais alegações da contribuinte são meramente escusatórias, deverá persistir a tributação

Acórdão nº 103-10.472

sobre a importância de Cr\$ 83.685.796 (oitenta e três milhões; seiscentos e oitenta e cinco mil, setecentos e noventa e seis cruzeiros).

NF nº 709 - COMERCIAL SOARES LTDA. Valor: Cr\$... 2.228.802 (dois milhões, duzentos e vinte e oito mil, oitocentos e dois cruzeiros).

Somente agora nesta fase impugnatória a autuada apresenta a comprovação de que efetuou o pagamento relativo à citada NF através de declaração da empresa emitente às fls. 74, bem como comprova às fls. 75/76 que registrou os respectivos lançamentos em seu livro Diário, razão pela qual deverá ser excluída da tributação a importância acima mencionada.

NF's nº 119 e 123 - DANILO IND. E COM. LTDA - Valor Total: Cr\$ 1.470.000 (um milhão, quatrocentos e setenta mil cruzeiros).

Mesmo procedimento do item anterior, documentos às fls. 80/81, devendo esse valor ser excluído da tributação.

Empréstimo de sócio ou acionista não controlador - Manoel Euzébio Borges - Valor: Cr\$ 4.000.000 (quatro milhões de cruzeiros).

Esta importância foi tributada pelo Fisco pelo fato de não ter sido comprovada a sua entrada na empresa. A interessada apresenta em sua defesa a nota promissória que garantiu o empréstimo; canchotos dos cheques referentes aos pagamentos das parcelas da referida promissória; prova de que o fornecedor do empréstimo é cooperado e folha do diário onde consta o respectivo lançamento. Depreende-se da análise dos elementos acima citados que permanece sem comprovação o ingresso do numerário no caixa da contribuinte. Correto, portanto, o procedimento fiscal, haja vista a jurisprudência administrativa já firmada de que os dois aspectos - origem e efetiva entrega - são indissociáveis, motivo pelo qual deverá permanecer a tributação sobre aquele valor.

Clientes c/adiantamentos - Financiamentos a curto prazo - Valor: Cr\$ 21.449.295 (vinte e um milhões, quatrocentos e quarenta e nove mil, duzentos e noventa e cinco cruzeiros).

Por conta de uma venda antecipada à Caixa Norte Fluminense, foi apresentado à Fiscalização, durante a ação fiscal, o montante de Cr\$ 12.825.000 (doze milhões, oitocentos e vinte e cinco mil cruzeiros).

Acórdão nº 103-10.472

cinco mil cruzeiros) constante da relação de fls. 43, com a alegação de que a parcela de Cr\$ 2.250.000 (dois milhões, duzentos e cinqüenta mil cruzeiros) foi paga por caixa em 02.01.85 e a parcela restante no valor de Cr\$ 10.575.000 (dez milhões, quinhentos e setenta e cinco mil cruzeiros) para na entrega do café em 11.01.85. Foi tributada a importância de Cr\$ 12.825.000 (doze milhões, oitocentos e vinte e cinco mil cruzeiros), tendo em vista que naquela oportunidade os argumentos da interessada não foram aceitos pela autuante, tendo sido tributado também, por diferença, o valor de Cr\$ 8.624.295 (oito milhões, seiscentos e vinte e quatro mil, duzentos e noventa e cinco cruzeiros) correspondente à conta Cooperados c/Fornecimentos.

Em sua defesa a contribuinte comprova ter recebido a quantia de Cr\$ 12.825.000 (doze milhões, oitocentos e vinte e cinco mil cruzeiros) através do cheque nº 416.556 - BANERJ e que efetuou o depósito em sua conta no BRADESCO - Ag. Espera Feliz, conforme documento de fls. 86. Com prova também que fez a remessa do café através da NF nº 005 de 11.01.1985 (doc. fls. 88), tendo a empresa Cafeeira Norte Fluminense Ltda. efetuado o respectivo lançamento em seu livro Registro de Entradas, conforme cópia anexada às fls. 90. À vista do exposto, deverá ser excluída da tributação a precitada importância.

Quanto ao valor de Cr\$ 8.624.295 (oito milhões, seiscentos e vinte e quatro mil, duzentos e noventa e cinco cruzeiros) - Cooperados c/Fornecimento - através dos docs. de fls. 92/107, a autuada comprova que o respectivo lançamento consta de seu livro Diário, sendo esta conta destinada ao registro de suas operações com associados e que todas as entradas de produtos dos cooperados são documentadas através da NF's, as quais são registradas no livro Registro de Entradas, razão porque deverá também aquela importância ser excluída da tributação.

Empréstimos de sócios ou acionistas não controladores - Valor: Cr\$ 20.830.000 (vinte milhões, oitocentos e trinta mil cruzeiros)

Segundo o Termo de Verificação Fiscal às fls. 04, em sua declaração de rendimentos a empresa apresenta no Exigível a Longo Prazo o valor acima citado, não apresentando, no entanto, nenhum documento que comprovasse tal valor.

Em sua impugnação a interessada alega que esse valor refere-se à doações de cooperados para a constituição de um Fundo para aquisição de

Acórdão nº 103-10.472

maquinário, conforme consta da ata da Assembléia Geral Ordinária realizada em 26.03.84 (doc. fls. 110/111).

Conforme informação fiscal às fls. 195, através de diligência realizada no estabelecimento da empresa ficou constatado que os cooperados listados às fls. 108/109 têm suas fichas de inscrição datada anteriormente a 31.12.84. A autuada, entretanto, não consegue provar que houve o ingresso da questionada importância, quer seja através de documentação ou mesmo de lançamentos contábeis, bem como não comprova a aquisição do alegado maquinário. Assim sendo deverá permanecer a tributação sobre a quantia de Cr\$ 20.830.000 (vinte milhões, oitocentos e trinta mil cruzeiros).

Em sua defesa a contribuinte solicita que seja atribuído à receita considerada omitida um custo que poderia, segundo ela, ser apurado através do critério da proporcionalidade ou do arbitramento. Sobre o assunto o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes já se pronunciou através dos Acórdãos nºs 103-04.310/82 e 105-1424/85 de onde os trechos abaixo são transcritos por se ajustarem com perfeição ao caso em pauta:

"Quando se apuram receitas não escrituradas, não cabe cogitar de custos correspondentes. O cotejo de receitas e custos determina a apuração de resultados que, numa pessoa jurídica, são apurados se houver escrituração das receitas e despesas ou custos correspondentes." (Ac. 19 CC-103-4310/82).

"Quanto se contrapõem custos ou despesas a determinadas receitas, está-se falando em resultados. Parece ignorar a recorrente que a falar-se em resultados há de ter-se por base escrituração contábil na forma da lei. Cogitar de resultados à margem da contabilidade, inexistindo comprovação específica das despesas e dos custos é equívoco." (Ac. 19 CC-103-4310/82).

"Sua pretensão não pode ser acolhida. Conforme tem sido decidido, nos casos de apuração de receitas não escrituradas, não cabe considerar custos correspondentes. Se tais custos já tiverem sido contabilizados, o acréscimo da receita omitida ao lucro declarado, traduziria, naturalmente, o mesmo resultado que decorreria de apuração de resultados em balanço levantado com base em escrituração contábil processada na forma prevista em lei. No caso em que os custos

Acórdão nº 103-10-472

não tenham sido registrados não podem eles ser admitidos, porque, assim, estar-se-ia permitindo, contra expressa determinação legal, uma retificação da declaração de rendimentos a destempo. Ademais, a ausência de escrituração dos custos, por si só, representaria indício de terem sido os gastos atendidos com receitas omitidas, mas a ação fiscal não cogita da hipótese." (Ac.1º CC - 105-1424/85).

Face, portanto, a todo o exposto não há como serem acatadas as prestações da interessada.

Esclareça-se, finalmente, que o Parecer Normativo CST nº 73/75 citado pela impugnante trata da forma de apuração dos resultados das operações que as sociedades cooperativas realizam com terceiros, porém contabilizadas normalmente, enquanto que o lançamento que ora se contesta refere-se à apuração de receitas omitidas."

No recurso a empresa procura reforçar seus argumentos à vista dos fundamentos do Sr. Delegado na parte em que decidiu contrariamente às suas pretensões, descendo a detalhes práticos e operacionais que justificariam alguns pontos aparentemente incógruentes, concluindo entretanto que nada devia à Fazenda Nacional. Trouxe com seu recurso dois laudos técnicos da Secretaria da Agricultura, Pecuária e Abastecimento de Minas Gerais (fls. 222/223) e mais alguns outros documentos.

V O T O

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, Relator.

Recurso (fls. 211, 212) e impugnação (fls. 47 e 49) tempestivos.

Conforme visto no relatório, restaram excluídas da tributação, em primeira instância, os subitens 1.3, 1.4, e o item 3.

A presunção relativa de omissão de receita, pela manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja realidade ou existência não se logra comprovar prevalece para espécie,

Acórdão nº 103-10.472

independentemente da cooperativa operar ou não com terceiros, ha ja visto que no caso de omissão de receita em geral concorrem outros interesses que não somente o de evitar a tributação respectiva. Se o objetivo fosse somente o de não pagar o tributo respectivo, e, demonstrado que fosse que as operações somente se davam com os cooperados, poderia, em tese, prevalecer semelhante forma de argumentação.

A legislação tributária, genericamente prevê que a manutenção no passivo de obrigações já pagas autoriza a presunção relativa de omissão de receita, salvo, evidentemente, prova em contrário, sempre a cargo do contribuinte. O mesmo raciocínio vale para obrigações constante do passivo cuja realidade ou veracidade de existência ou validade não se consegue demonstrar, posto que, sem dúvida, a existência e consistência do passivo faz pressupor uma redução do resultado da pessoa jurídica, que deve ter tido alguma destinação. Daí porque a lei autoriza semelhante presunção.

A rigor portanto não é correto partir do pressuposto que a presunção, nesse caso, de cooperativa, somente pudesse partir da premissa de que a cooperativa operasse com terceiros, como imaginado na impugnação. Se se tratou de omissão de receitas na certa: as operações respectivas nem mereceram registros, daí porque poderiam ser ou não com terceiros. Quem conseguiria descobrir?

A seguir, usando a mesma metodologia da defesa e apreciação pela autoridade, analisa-se item por item da imputação de omissão de receita:

1.1. - NF 3969, DOS IRMÃOS BATISTA LTDA. Cr\$ 48.590,00

Correta a decisão de primeira instância (fls.203):

"Em sua defesa a contribuinte alega que a questionada NF foi emitida em 11.01.85, o que deixa evidente ter sido correto o procedimento da autoridade fiscal ao excluí-la da relação re-

Acórdão nº 103-10.472

ferente ao passivo em 31.12.84. Além disso, a apuração do valor a tributar na conta "Fornecedores" foi efetuada pela autuante a partir da diferença entre o valor constante da declaração de rendimentos e o valor relacionado pela interessada. Restaria à contribuinte provar que essa diferença constituía passivo real em 31.12.84, o que não foi feito em sua peça contestatória, razão pela qual deverá permanecer a tributação sobre a importância supramencionada."

A alegação do recurso de que teria havido apenas contabilização antecipada da nota fiscal, emitida no mês de janeiro seguinte, não lhe socorre, porque, tratando-se de passivo tomado pelo valor constante da sua declaração de rendimentos e o consignado de relação feita pela própria empresa - bastaria justificar a diferença para mais e pronto. Se parcela corresponde a contabilização antecipada, deve haver uma explicação para o valor correspondente que não obstante constou do seu demonstrativo.

2.2 - NFS 983, 1022, 1024, 1025, 1026, 1028, 1029, 1030, 1031, 1032, 1033, DA CIA. PAULISTA DE FERTILIZANTES - Cr\$ 83.685.796,00:

O pressuposto básico que terminou por prevalecer para a manutenção da cobrança quanto a esse item, foi o de que a operação acima de aquisição dos adubos foi "fictícia" (cfr. in formação fiscal, fls. 192, subitem 1.2). E por que seria fictícia?

E fictícia porque:

- 1º) o único documento originalmente apresentado foi a NF 1126, de 21.02.85, de devolução do produto;
- 2º) a empresa que o vendera, diligenciada, não funcionava mais no local;
- 3º) o transporte na devolução teria sido dado como feito de uma única vez e em um único caminhão, com uma tara de

Acórdão nº 103-10.472

7.000 Kg., quando o total transportado seria de 152.650 Kg.;

4º) a devolução não se justificaria pois esse mesmo produto vinha pouco antes sendo adquirido normalmente;

5º) contra uma aquisição devolvida no ano seguinte de 3.053 sacas, existia, no final do ano, no inventário da recorrente, apenas 868 sacas;

6º) na mesma data da devolução, 21.02.85, consta a aquisição dos mesmos produtos e quantidades, pela recorrente da mesma fornecedora;

Consequentemente, todo o raciocínio da contribuinte, desenvolveu-se no sentido de, direta ou indiretamente, tentar provar a "realidade da operação de compra dos referidos produtos", com o que, por decorrência, estaria justificada a existência do seu passivo pertinente em 31.12.84.

Não procede, data venia, o raciocínio da contribuinte. O fundamental aqui seria enfrentar o pressuposto da autuação, ou seja, a prova da ficticiedade ou não da operação de compra, fundamento primordial da autuação e sua manutenção em primeira instância.

Tenho para comigo que tal imputação, grave, não restou abalada. Analisando os argumentos da autoridade e os contra-argumentos da contribuinte, conclui-se que, pairou a respeito, certa suspeita de irregularidade na primeira operação, pela análise que se faça da segunda, e pelo conjunto probatório existente.

Efetivamente, em menor ou maior grau, os argumentos da autoridade, isoladamente considerados, de uma forma ou de outra podem ser questionados. Mas existem alguns pontos que são irretorquíveis.



Acórdão nº 103-10.472

Assim por exemplo: se o volume da operação implicou na aquisição de mais de 150.000 Kg. de adubos, e se o mesmo foi sendo devolvido paulatinamente, num caminhão que suportava no máximo 7.000 Kg., seriam preciso mais de 20 viagens, o que não se apresenta razoável admitir que tenham ocorrido sem nenhum custo para a cooperativa e sem a emissão de nenhum documento fiscal pertinente.

Depois, se das 3.053 sacas adquiridas e que teriam sido devolvidas no ano seguinte, apenas 868 existiam no estoque da contribuinte, como fica a contrapartida nas suas demonstrações financeiras. Não se concebe que a movimentação tenha sido apenas física sem nenhuma repercussão na sua contabilidade. Isso, ainda, sem contar que nessas 868 sacas, parte ainda dizia a respeito a produto diverso.

Merecem pois prestígio as ponderações da autoridade (fls. 192/193):

"Anexamos ao processo diversas Notas Fiscais da Cia Paulista de Fertilizantes, relativas à compras efetuadas em Setembro e Outubro/84, provando serem estes produtos adquiridos normalmente pela Cooperativa.

Analisando o estoque da cooperativa em 31.12.89, só encontramos na fl. 16 a existência de 830 sacos do adubo 20-05-15 e 38 sacos do adubo 04.14.08, perfazendo um estoque de 868 sacos em 31.12.84, quando a compra "fora das especificações" e devolvida em 21.02.85, era de 3053 sacos, isto sem considerar as vendas de Janeiro e Fevereiro.

No dia 21.02.85, a Cooperativa adquire os mesmos produtos, em quantidade total igual ao da Nota Fiscal de devolução, ou seja 152.600 Ks de fertilizantes.

A declaração da Cia Paulista de Fertilizantes à fl. 72, e a cópia do Registro de Entradas, atestam realmente a devolução dos 152.650 Ks dos produtos, mas as Notas Fiscais nº 1128 a 1144 e 1147 a 1155, anexadas ao processo, demonstram a venda de igual volume na mesma data, ou seja, no dia 21.02.85, a Cooperativa adquire o mesmo volume, do mesmo tipo de fertilizantes que devolve."



Acórdão nº 103-10.472

2 - EMPRÉSTIMO DE ASSOCIADO NÃO ADMINISTRADOR:

Data venia da autuação e da decisão recorrida, questão relativa a prova do "efetivo ingresso dos recursos dados como empréstimo à pessoa jurídica" diz respeito à hipótese de justificação de "suprimentos" e não da prova da realidade do passivo em sentido estrito.

O passivo se prova com existência da obrigação nascida de uma das fontes regulares do direito: lei, contrato, declaração unilateral de vontade e atos ilícitos, segundo o esquema geral do nosso Código Civil.

Desde a autuação teve-se como certo que a obrigação respectiva tinha sido objeto de pagamentos, inquestionados, o que faz presumir, salvo fortes indícios em contrário, que a obrigação originária existia, posto que, ninguém a rigor, cuida, muito antes da ação fiscal, de pagar algo que não tinha obrigação prévia de fazê-lo. Afasta-se, em primeiro plano, a hipótese de montagem.

Com a impugnação a recorrente traz nota promissória contemporânea aos fatos, para provar a obrigação da empresa. Fosse caso de suprimentos, sabidamente, mais alguma coisa haveria de vir para justificá-lo, consoante é a estrutura legislativa existente. No caso de obrigações - passivo - prova-se ele pelas formas normais de direito, fundamentalmente documental. E, pergunta-se: é a nota promissória, no caso de uma cooperativa, documento hábil para provar a existência de obrigação de pagar previamente assumida? Sim.

A tentativa, no curso da ação fiscal, de dar à infração conotações de suprimentos, data venia não pode ser válido, por duas razões fundamentais: 1ª) desvirtuaria a imputação originária, alçando-se a uma inovação típica, desaconselhada no curso do procedimento; 2ª) há sérias dúvidas por outro lado em se aplicar o art. 181 do RIR/80 à hipótese de cooperativas.



Acórdão nº 103-10.472

3 - Empréstimos de sócios ou acionistas não administradores - Cr\$ 20.830.000.

Com razão a contribuinte quanto a esse item ao ponderar (fls. 219/220):

"A despeito das alegações consignadas na Impugnação ao AI nº 4758 pela Recorrente, de que não se trata de empréstimo, mas sim de contribuições de diversos associados para constituição de um Fundo de Investimentos, insiste a fiscalização em considerar a rubrica COOPERADOS CONTRIBUIÇÃO DE MÁQUINAS DE BENEFICIAMENTO DE CAFÉ, como empréstimo.

Depreende-se da própria peça "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL" - e do Balanço cuja cópia está sendo anexada, que, para registrar empréstimo de associados, a contabilidade adota o título específico de "COOPERADOS C/ EMPRÉSTIMOS", como no caso do associado Manoel Euzébio Borges. Não seria concebível a contabilização de operações similares em contas diferentes. Em prol da consistência e coerência contábil, seria ilícito se esperar que o fisco compreendesse que se trata de operações diferentes. A presunção que faz o fisco de se tratar de empréstimos, só seria válida, se consubstanciada em fatos, que pudessem invalidar os lançamentos contábeis. O que indiretamente ocorre no presente caso, é a desclassificação contábil, sem qualquer justificativa plausível.

Dos elementos probatórios da operação, alguns já foram incluídos no processo, como a relação dos associados que contribuíram para constituição do Fundo, cópia xerox das Assembleias Gerais que autorizaram sua formação. A própria diligência fiscal, segundo sua fala "PODE CONSTATAR QUE OS NOMES LISTADOS ÀS FLS: 108/109 TÊM SUA FICHA DE INSCRIÇÃO COM DATA ANTERIOR A 31.12.84".

Convenhamos que, se o cooperado necessitar dos serviços da Cooperativa e esta não tem recursos para se aparelhar adequadamente para prestação de tais benefícios, compete somente a ela proporcionar tais meios. O importante de tudo isto, é que este fundo, por determinação da lei 5764 - é indivisível e no caso de uma liquidação é destinado ao BNCC o remanescente - em proveito próprio SISTEMA COOPERATIVISTA, sem nenhum retorno para o associado. Isto é prova, que os pequenos Produtores engançados na Cooperativa Vale do Paraíso, praticam salutarmente, o verdadeiro COOPERATIVISMO.

Acórdão nº 103-10.472

Não pode a Recorrente, pelo exposto, concordar com a pretensão fiscal de descaracterizar sua real e legítima intenção.

Para comprovar a lisura de seus lançamentos, junta agora várias provas escriturais das entradas dos recursos em sua contabilidade, como xerox de fichas de lançamentos e de seu Diário. Anexa ainda xerox dos borderôs de cobrança bancária das notas promissórias subscritas pelos associados, condizentes com a relação das fls. 108/109 - elementos que deram origem à contabilização do valor do Fundo. Com a finalidade de que nenhuma dúvida subexista - anexa ainda várias cópias de notas fiscais de aquisição de máquinas e aparelhamentos - prova de que o FUNDO foi aplicado à finalidade a que ele se destinava."

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, por tempestivo, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para excluir da tributação, as importâncias de Cr\$... 24.830.000,00.

Brasília-DF., em 21 de junho de 1990


DICLEIR DE ASSUNÇÃO - RELATOR