

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

Sessão de 02 dezembro de 19 91

ACORDÃO Nº 101-82.389

Recurso nº: 101.176 - IRPJ - Exs. de 1985 a 1990

Recorrente: UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO (RJ).

ARBITRAMENTO DE LUCROS - Cooperativas -
Escrituração sem destaque das receitas
das diversas atividades.

O arbitramento de lucros é procedimento reservado aos casos de inexistência de escrituração contábil regular e aplicável apenas nas hipóteses legais previstas nos incisos (I a VI) do artigo 399 do RIR/80, entre as quais não se inclui a que fundamentou a ação fiscal. A falta de destaque das receitas segundo sua origem (atos cooperativos, não-cooperativos e incompatíveis com o regime cooperativo) não autoriza, pois, o arbitramento de lucros. No caso recomenda-se a tributação do resultado global da cooperativa, com base no lucro real, por ser impossível a determinação de parcela desse lucro alcançada pela não incidência tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, considerando prejudicadas as preliminares de nulidade suscitadas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), 02 de dezembro de 1991


MARIAM SEIF - PRESIDENTE E RELATORA

v.v.


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

05 DEZ 1991

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MI-
RANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL
PIMENTEL, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCK
MIN.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10768-022.698/90-44

RECURSO Nº: 101-176

ACORDÃO Nº: 101-82.389

RECORRENTE: UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO

R E L A T Ó R I O

UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO, com sede à Rua Capitão Félix, 34, Sala 202, São Cristóvão, Rio de Janeiro (RJ), recorre a este Conselho da decisão do Senhor Delegado da Receita Federal naquela cidade, que julgou procedente a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de fls. 02/10, resultante do arbitramento dos seus lucros nos exercícios de 1985 a 1990, períodos-base de 1984 a 1989.

O arbitramento foi procedido com fundamento nos artigos 79 e § único, 85, 86 87 e 88 da Lei nº 5.764/71, PN CST nº 38/80, art. 400 do RIR/80 e Portaria MF 22/79, 76/79 e 264/81, e deveu-se aos fatos assim descritos na peça vestibular:

"a) contrata com a clientela, pessoas físicas e jurídicas, a preço global não discriminativo, o fornecimento dos serviços tanto dos médicos cooperados, quanto de bens e serviços oferecidos por terceiros, inclusive com a cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares (Hospitais, Casas de Saúde, Clínicas) e serviços de Laboratórios, de Radiologia e Odontologia. Este fato caracteriza atividade COMERCIAL, pelo exercício desta INTERMEDIÇÃO;

Acórdão nº 101-82.389

b) como consequência, nos exercícios de 1985 a 1987, considerou todo Lucro Líquido do Exercício como sendo de atividade cooperada, excluindo-o na apuração do Lucro Real. Por outro lado, utilizou, sem qualquer uniformidade, nos exercícios de 1985 a 1990, diversos critérios de rateio, como se verifica nos "Demonstrativos de Sobras e Perdas" e respostas de 24.05.90 e 13.07.90, aos Termos de Intimação de 22.05.90 e 09.07.90, respectivamente. A partir do exercício de 1988, considerou as receitas como sendo 70% de atividade cooperada e 30% como não cooperada, em decorrência de interpretação distorcida do PN CST nº 38/80. Além disto, não utilizou o mesmo critério com relação às despesas com terceiros - não cooperados -, considerando-as pelo valor efetivamente desembolsado."

A receita bruta que serviu de base para o lucro arbitrado foi apurada a partir da identificação das despesas concernentes aos atos não cooperados, extraídas pelo autuante dos dados registrados na escrituração contábil da atuada. Num segundo passo, o autor do feito calculou o percentual desses gastos em relação ao montante total das despesas da cooperativa e aplicou esse percentual sobre o valor das despesas indiretas com vistas a obtenção do valor das despesas com atos não cooperados.

O autuante considerou que referido valor corresponderia a 70% da receita bruta dos atos incompatíveis com o regime cooperativo e, a partir dessa premissa, obteve, mediante utilização de simples regra de três, a receita bruta que serviu de base para o cálculo do lucro arbitrado, tudo conforme "DEMONSTRATIVO DAS DESPESAS COM ATIVIDADE COOPERADA, NÃO COOPERADA, INDIRETAS, DA RECEITA BRUTA E DO LUCRO ARBITRADO", às fls. 11/12.

Em impugnação tempestivamente apresentada, fls. 272/307, a contribuinte arguiu, em preliminar ao mérito, prescrição do lançamento relativo ao ano base de 1984.

No tocante mérito, ressalta, inicialmente, que sendo uma Cooperativa de trabalho, constituída nos termos da Lei nº 5.764/71, não deve ser confundida ou equiparada, para efeitos fis

Acórdão nº 101-82.389

cais a uma sociedade civil inespecífica. Em apoio a tal assertiva, expende longas considerações acerca de sua natureza jurídica e das características que a diferenciam das demais sociedades.

Relativamente a acusação descrita no Auto de Infração, alega a contribuinte, em síntese, que:

- o Agente Fiscal considerou como não sendo ato cooperativo os serviços mantidos com terceiros, tais como, os hospitalares, os de laboratórios, os odontológicos, medicamentos, etc., oferecidos a preço global, não discriminativos;

- tais serviços (contratos de pré-pagamento), contudo, não oferece qualquer nódia de ilegalidade, nem está sujeita à tributação do imposto de renda;

- isto porque em relação a uma cooperativa de trabalho médico, o encaminhamento de clientela aos facultativos, bem como o repasse aos mesmos dos valores referentes ao atendimento ou à disponibilidade efetuada, são atos que se enquadram na categoria dos atos cooperativos puros;

- para realizá-los, entretanto, dada a sua essencialidade e indispensabilidade, a cooperativa contrata em nome dos cooperados, tanto pessoa física, quanto pessoa jurídica, para a prestação dos serviços de assistência médica, no seu sentido amplo;

- é inegável que os serviços hospitalares e laboratoriais, por sua condição intrinsecamente acessória e indispensável ao atendimento médico são um ato-meio ou ato auxiliar do ato cooperativo puro;

- sem eles, não haveria possibilidade de colimação dos fins da cooperativa;

- os atos auxiliares e os negócios acessórios, quando praticados com o intuito de realizar o próprio ato cooperativo,



Acórdão nº 101-82.389

não podem e não devem ser confundidos com as operações de fornecimento de serviços a terceiros não associados;

- há que se ressaltar, por outro lado, que nos termos como foram descritos os fatos no Auto de Infração, dá a impressão de que a cooperativa teria agido como intermediária de serviços hospitalares e laboratoriais, mas não é assim;

- as cooperativas não intermedeiam serviços hospitalares, mas tomam tais serviços, para poderem realizar o seu objetivo social, de igual modo, não lucram com esses serviços, apenas cobram o preço de custo dos mesmos;

- enfim, sem os serviços hospitalares e laboratoriais, que são acessórios indispensáveis ao atendimento médico, tal atendimento não ocorreria, frustrando-se a própria finalidade de constituição das cooperativas.

Finalmente, quanto a legislação tributária aplicável à espécie, alega a contribuinte que:

- o artigo 129 do RIR/80 - única forma impositiva do tributo às cooperativas - diz que as mesmas pagarão imposto de renda unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades de fornecimento de bens ou serviços a não associados ou de participação societária em entidades não cooperativas;

- não há, pois, qualquer dispositivo capaz de alcançar as operações auxiliares da cooperativa;

- o arbitramento foi procedido sob o fundamento de ter a autuada se desviado de sua finalidade típica de sociedade cooperativa e que o sistema de contabilidade adotado não dispõe de elementos capazes de determinar com clareza o montante das atividades que se caracterizam como atos acessórios da atividade principal;



Acórdão nº 101-82.389

- contrariamente do que sustenta o auto, a impugnante possui sistema de contabilidade plenamente regularizada, que preenche todos os requisitos legais, atendendo aos princípios geralmente aceitos pela legislação comercial e fiscal;

- em sua contabilidade há elementos identificadores das receitas e custos das atividades principal e acessórias;

- não pode, pois, uma cooperativa que tem sua contabilidade regular ser autuada por arbitramento, quando através de simples exame se pode verificar que se fosse adotado o critério de apuração do lucro real, a tributação a ser oferecida seria infinitamente menor;

- aliás, verifica-se que, na própria autuação levada a efeito, a autoridade fiscal não encontrou qualquer dificuldade em discriminar as receitas e as despesas da cooperativa.

Invoca a contribuinte, para respaldar seu pleito de improcedência da exigência, decisões deste Conselho de Contribuintes prolatadas em casos semelhantes, através dos Acórdãos nºs 103-06.785, de 26.04.85 e 103-3.819, de 06.11.89.

Requer, ainda, a produção de prova pericial, para cuja realização indica seu perito e formula os quesitos selecionados, com o objetivo de ver comprovadas suas alegações.

Em informação fiscal às fls. 312/315, o autor do feito contraditou as razões de defesa apresentadas, entendeu dispensável a prova pericial e propugnou, ao final, pela manutenção da exigência.

A autoridade julgadora de primeira instância, não só considerou procedente o lançamento originalmente constituído, como também procedeu ao seu agravamento, de ofício, relativamente aos exercícios de 1989 e 1990, conforme decisão de fls. 317/327, assim ementada:

Acórdão nº 101-82.389

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA.

Está sujeito à incidência do imposto de renda pessoa jurídica o resultado líquido positivo obtido pelas sociedades cooperativas em operações realizadas com não associados, "ex-vi" do disposto no artigo 129 do RIR/80. Tal resultado deverá ser apurado em separado na contabilidade dessas sociedades e determinado de acordo com a forma preconizada na legislação que rege a matéria. Em ocorrendo a hipótese contrária, legitima-se o arbitramento do aludido lucro pela autoridade tributária.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE, NO MÉRITO, E LANÇAMENTO REVISTO E MAJORADO DE OFÍCIO."

Os fundamentos da referida decisão estão sintetizados nos seguintes "consideranda":

"CONSIDERANDO que são tributáveis os resultados líquidos positivos obtidos pelas sociedades cooperativas em transações realizadas com não associados, "ex-vi" do disposto no artigo 129 do RIR/80;

CONSIDERANDO que para efeito da incidência tributária acima mencionada as sociedades cooperativas deverão apurar na sua contabilidade, em separado, os resultados líquidos das atividades com seus cooperados e das operações com terceiros;

CONSIDERANDO que, conforme definido no artigo 100, inciso I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos;

CONSIDERANDO que no caso em exame está comprovado que a impugnante apurou os referidos resultados de forma diferente da preconizada na legislação que rege a matéria (Pareceres Normativos CST nºs 155/73, 73/75 e 38/80), tornando-se, por isso imprestável a sua escrita para fins tributários;

CONSIDERANDO que tal situação legitima o exercício pela autoridade fiscal do seu poder discricionário para arbitrar o lucro tributável da pessoa jurídica, com base no disposto no art. 399, I, do RIR/80, como fez o Autuante na peça vestibular do presente processo:



Acórdão nº 101-82.389

CONSIDERANDO, não obstante, que o Autuante laborou em equívoco ao excluir na apuração da base de cálculo do imposto o valor da contribuição social, o que somente ocorre quando a pessoa jurídica é tributada com base no lucro real;

CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta,".

Em sua conclusão, assim se pronunciou:

"DECIDO rejeitar a questão preliminar de prescrição, ou mesmo de decadência, argüida pela impugnante para a exigência referente ao exercício de 1985, e, no que concerne ao mérito, JULGAR a ação fiscal procedente, agravando, outrossim, de ofício, as exigências tributárias relativas aos exercícios de 1989 e 1990, face não ser admitida a dedução do valor da contribuição social no cálculo do lucro tributável, quando arbitrado.

Em decorrência, retifico o imposto lançado no Auto de Infração em causa para os seguintes valores, os quais deverão ser acrescidos da multa de ofício de 50% e demais encargos cabíveis.

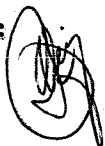
.....

A AGÊNCIA DA RECEITA FEDERAL - RAMOS para dar ciência à interessada e intimá-la a recolher, no prazo de 30 (trinta) dias, o débito acima mencionado, ressalvando o direito de, em igual prazo, interpor recurso voluntário ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes e/ou impugnação apenas no que diz respeito ao agravamento da exigência procedido nesta decisão, sob pena de cobrança executiva."

Dessa decisão a contribuinte foi cientificada em 27.05.91 (AR de fls. 328-v) e, inconformada, protocolizou, em 09.08.91, o recurso voluntário de fls. 331/361.

No apelo a recorrente argüi, inicialmente, duas preliminares de nulidade da decisão "a quo":

a) Por desobediência ao disposto no art. 203, do CTN, tendo em vista a revisão e agravamento do lançamento, de ofício, procedido pela autoridade singular. Neste particular, a recorrente alega que:



Acórdão nº 101-82.389

"Efetivamente, a revisão do lançamento implicou em sensível agravamento do crédito tributário cobrado.

No entanto, a autoridade não procedeu como determina a Lei nº 5.172, de 25.10.66 - Código Tributário Nacional -, sem seus artigos 202 e seguintes.

Segundo o disposto no artigo 203, o erro do lançamento do crédito tributário, inclusive o que implica em agravamento do valor a pagar, é causa de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente.

A nulidade somente seria sanável se, até a decisão de primeira instância, ocorresse a substituição da certidão nula e devolvido ao sujeito passivo o prazo para defesa, o que inocorreu.

Assim, é a preliminar para requerer a declaração de nulidade da decisão "a quo", baixando-se os autos à 1ª instância para que proceda na forma do disposto no artigo 203, do Código Tributário Nacional."

b) Por cerceamento de defesa, em virtude de não lhe ter sido deferido o requerimento de realização de perícia.

No tocante ao mérito, a contribuinte reedita em seu recurso as alegações da fase impugnativa.

É o relatório.



Acórdão nº 101-82.389

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora:

O recurso é tempestivo e está amparado no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72. Dele, portanto, conheço.

Não obstante as preliminares de nulidade da decisão "a quo" argüídas pela recorrente, passarei, inicialmente, ao exame do arbitramento levado a efeito, posto que: a) de uma lado, os diversos precedentes invocados pela recorrente, julgados neste Conselho, militam a seu favor, os quais exercerão, seguramente, grande influência na apreciação do presente caso; b) de outro lado, o artigo 249, § 2º, do Código de Processo Civil, estabelece que, quando se puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração de nulidade, esta não será declarada.

Como vimos do relatório, o autuante arbitrou os lucros da contribuinte, em razão da falta de destaque em sua contabilidade dos resultados líquidos das atividades com seus cooperados e das operações com terceiros, procedimento este que, segundo a orientação constante do Parecer Normativo CST nº 38/80 e acampada pelo auto de feito, torna a escrita imprestável para a apuração do lucro real, dando azo a hipótese prevista no art. 399, inciso IV, do RIR/80, nos termos explicitados em seus itens 5 e 6, in verbis:

"5. APURAÇÃO DOS RESULTADOS TRIBUTÁVEIS.

5.1 - Como foi dito inicialmente, deve o imposto de renda ter por base de cálculo o resultado determinado a partir da escrituração contábil, que apresente destaques das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, como explicitado no PN CST nº 73/75. Todavia, quando não houver tal destaque, como no caso em que os ingressos não indiquem individualizadamente a que espécie de prestação se destinam, porque recebidos a um único título e em pagamento de contraprestação múltipla e heterogênea, a escrita será imprestável para a



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10768-022.698/90-44
Acórdão nº 101-82.389

apuração do lucro real.

5.2 - For-se-ã mister, então, arbitrar o lucro, como determinado pelo art. 7º, IV, do Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, e legislação regulamentar.

6. DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

6.1 - A Portaria nº 22, de 12.01.79, ao fixar critérios para determinação do lucro por arbitramento, manda aplicar o coeficiente de 30% sobre a receita bruta de prestação de serviços, exceto os de transporte, de 15% sobre a receita bruta proveniente da venda de mercadorias. Esses coeficientes serão elevados até o máximo igual ao dobro dos inicialmente fixados, à razão de 20% sobre o último adotado, se o arbitramento se referir a mais de um exercício, dentro de um mesmo quinquênio. A propósito, convém lembrar que o Parecer Normativo CST nº 68/79 (D.O. de 22.11.79) tratou especificamente da matéria.

6.2 - Desta forma, à administração tributária incumbe quantificar a parte dos ingressos totais que não se comporta dentro da regra da não-incidência, a fim de servir de base de cálculo ao lucro arbitrado. Essa quantificação é perfeitamente exequível com os instrumentos fornecidos pela legislação, uma vez que, ao considerar como lucro 30% ou 15% da receita bruta, conforme seja ela oriunda da prestação de serviços ou da venda de bens, logicamente fixou os custos, despesas e encargos em 70% e 85%, respectivamente".

A matéria sob exame já mereceu inúmeras decisões deste Colegiado, quando do julgamento de recursos interpostos em processos instaurados, sob o mesmo fundamento, contra as diversas cooperativas de serviços médicos, conhecidas pela sigla UNIMED, incluindo-se dentre essas a própria contribuinte, que figurou como recorrente no processo nº 0710-014.464/80, cujo recurso foi protocolizado neste Conselho sob o nº 89.032 e julgado pela C. Terceira Câmara deste Primeiro Conselho, em sessão realizada em 26 de abril de 1985, ocasião em que, por unanimidade de votos, lhe foi dado provimento, como faz certo o Acórdão nº 103-6.785.

No voto condutor do referido Acórdão, o ilustre Relator, Dr. Urgel Pereira Lopes, repeliu o método de arbitramento recomendado no prefalado ato normativo, norteador da ação fiscal, asseverando que:



Acórdão nº 101-82.389

"De fato, o que importa considerar é se a cooperativa (a) possui escrita dentro dos preceitos legais; (b) se, tendo escrita, nela fez o desta que das operações de diversas atividades.

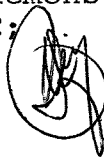
Na hipótese (a) nunca se cogitará de arbitramento dos lucros. Ao contrário, se não dispuser de escrita legalmente válida, nem há falar, de pleno, em qualquer outra solução que não seja o arbitramento, pela evidente razão de que não se conhece, validamente, a natureza das atividades por ela desenvolvidas. Na hipótese (b) só há duas alternativas: I) ou procedeu ao destaque contábil, e, em consequência, exclui-se da tributação o resultado de atos cooperativos, se atos cooperativos houver; II) ou não procedeu aos destaques contábeis e tributam-se os resulta dos globais como se cooperativa não se tratasse.

Não se vislumbra na legislação de regência base legal para arbitramento parciais, ou para qualquer espécie de arbitramento por falta de destaque contábil de determinadas operações, se escrituração contábil, no seu todo, se revela obediente aos preceitos e princípios que autorizam confiabilidade na verificação dos resultados dos exercícios."

Considero inatacáveis tais conclusões, seja pela falta de previsão legal que ampare o arbitramento parcial de lucros, seja pela ótica do bom senso, que recomenda a aplicação de métodos coerentes e consentâneos com os princípios contábeis geralmente aceitos pelas leis fiscais e comerciais, na apuração e quantificação de matéria tributável. Aliás, o próprio legislador, ao estabelecer as hipóteses de arbitramento do lucro das pessoas jurídicas, preocupou-se em defini-las de modo claro e objetivo, como se depreende dos incisos I a VI do RIR/80:

"Art. 399 - A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive de empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando (Decreto-lei número 1.648/78, art. 7º):

I - o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o art. 172;



II - o contribuinte autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido não cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação;

III - o contribuinte recusar-se a apresentar os livros ou documentos à autoridade tributária;

IV - a escrituração mantida pelo contribuinte conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto na alínea "a" do parágrafo único do artigo 270;

VI - o contribuinte, na situação referida no inciso I e não autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido, espontaneamente apresentar declaração de rendimentos."

Ressalta do teor do comando legal supra reproduzido que não há lugar para a ocorrência parcial das hipóteses justificadoras do arbitramento do lucro, isto é, ou o contribuinte enquadra-se numa ou mais das situações previstas ou não se enquadra.

No presente caso, o arbitramento se fez com fundamento no inciso I, tendo se considerado, portanto, a escrituração imprestável para respaldar a apuração do lucro real. Não obstante, na fórmula de apuração da receita bruta passível de arbitramento, o autuante partiu do valor das despesas registradas na mesma escrita considerada imprestável para apurar o resultado líquido passível de tributação, tudo de conformidade com a orientação constante do Parecer Normativo CST nº 38/80.

Francamente, não vejo como sustentar a validade desse método: a uma, porque atribui avaliações distintas para elementos integrantes de um todo inseparável, qual seja, a escrituração contábil, cuja validade, para os efeitos de apuração do lu,

Acórdão nº 101-82.389

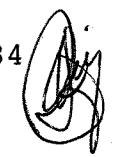
cro real não admite avaliações parciais, ou o resultado nela espelhado é confiável e consistente, ou desserve para os fins fiscais; a duas, porque fere as normas de cálculo do lucro arbitrado, estabelecidas no Portaria MF nº 22/79, na medida em que aplica o coeficiente de arbitramento sobre receita bruta estimada e não conhecida, como determina referida norma.

Acrescente-se a isso, a falta de razoabilidade dos resultados que o método eleito propicia, no que respeita, especialmente, ao percentual de participação das despesas com atividades não cooperadas no montante total das despesas da sociedade, comparativamente com a participação percentual das receitas dessas mesmas atividades calculadas nos moldes da fórmula adotada, como a seguir demonstra:

<u>EXERCÍCIO</u>	<u>% DESPESAS NÃO</u> <u>COOPERADAS EM RE-</u> <u>LAÇÃO AO TOTAL</u> <u>(CONTÁBIL)</u>	<u>% RECEITAS NÃO</u> <u>COOPERADAS EM</u> <u>RELAÇÃO AO TOTAL</u> <u>(ESTIMADA)</u>
1985	47,50	65,92
1986	45,70	70,49
1987	48,00	63,16
1988	50,20	71,00
1989	50,20	76,28
1990	51,40	85,22

A disparidade dos resultados obtidos pela malsinada fórmula acentua-se ainda mais, ao compararmos o lucro resultante do arbitramento, que corresponde, em tese, apenas a parcela relativa as atividades não cooperadas, com o informado nas respectivas declarações de rendimentos, que, conceitualmente, engloba o resultado líquido de todas as operações realizadas pela sociedade, senão vejamos:

<u>EXERCÍCIO</u>	<u>LUCRO ARBITRADO</u> <u>(NCZ\$)</u>	<u>LUCRO LÍQUIDO DE-</u> <u>CLARADO (ATIV. COO</u> <u>PERADA + NÃO COOP.)</u> <u>(NCZ\$)</u>
1985	2.337,25	12,84



Acórdão nº 101-82.389

1986	11.481,97	55,77
1987	47.258,12	404,86
1988	303.725,42	29.946,07
1989	3.620.710,00	15.693,50
1990	62.351.982,00	1.878.127,00

Vê-se, pois, do demonstrativo acima, que o lucro arbitrado, correspondente às atividades com não cooperados, atingiu a cifras astronômicas comparativamente ao lucro líquido global relativo a todas as operações desenvolvidas pela sociedade, chegando a representar, em alguns exercícios fiscalizados, a mais de duzentas vezes o valor deste último.

Tal distorção assume maior relevância, na medida em que se constata que em nenhum momento, do início ao final da ação fiscal, nem mesmo na decisão de primeira instância, as autoridades fiscais não suscitaram qualquer questionamento em torno da validade ou razoabilidade do resultado líquido declarado pela contribuinte nos exercícios alcançados pela fiscalização.

Como ressaltado nos itens precedentes, o único ponto atacado pelo autor do feito, relativamente à escrituração da suplicante, que deu azo ao arbitramento, foi a falta de destaque em sua contabilidade dos resultados líquido das diferentes atividades desenvolvidas pela recorrente, motivo este que, apesar de se constituir em óbice para apuração dos resultados tributáveis da contribuinte, é insuficiente, por si só, para justificar o arbitramento do lucro, sobretudo, o arbitramento parcial, nos moldes em que foi efetuado.

No caso, caberia, isto sim, a tributação dos resultados globais da sociedade, com base no lucro real, desconsiderando qualquer tratamento especial que a lei lhe conceda, dada a completa impossibilidade de discriminação dos resultados tributáveis e não tributáveis.



Acórdão nº 101-82.389

Em apoio a esse atendimento, trazemos à colação o bem elaborado voto proferido pelo então Conselheiro Dr. Hugo Teixeira do Nascimento, através do Acórdão nº 105-3.819, de 06.11.89, cujos fundamentos, a seguir transcritos, incorporamos ao presente voto, para embasar nossa conclusão:

"Como se verifica do histórico fundamentador do procedimento fiscal, nenhuma dúvida foi levantada no sentido de colocar a escrituração da contribuinte como imprestável para fins de apuração do lucro real, de modo a justificar um arbitramento de resultado, no meu entender.

Ao contrário, num padrão contábil que possibilitou ao FISCO o levantamento das despesas relativas aos atos incompatíveis com o regime cooperativo, que serviram de base para a determinação das receitas sobre as quais se processou o arbitramento de lucros, como o uso da metodologia introduzida pelo Parecer Normativo CST nº 38/80, o defeito identificado (o único vício, o único erro, a única deficiência) que veio a acarretar o arbitramento de lucros foi a inexistência de especificação da natureza das receitas auferidas, a impedir - no dizer do AFTN autuante - o destaque das receitas atípicas e dos correspondentes custos e encargos, de modo a permitir a apuração do lucro sujeito ao gravame, assim como a do resultado alcançado pela não-incidência.

Com efeito, embora identificáveis os custos e encargos concernentes aos atos cooperativos e aos não-cooperativos, a impossibilidade de definição das receitas respectivas inibe a apuração do lucro inerente às atividades próprias da cooperativa em separado do proveniente de outras operações. Todavia as circunstâncias, por si só não autorizam o procedimento fiscal, que atropela não só as normas legais como a jurisprudência deste Conselho.

Arbitramento é alternativa legal para a substituição de uma base tributável que, via de regra, deve ser obtida na determinação de um lucro real calcado em escrituração mantida na forma das leis comerciais e fiscais, se só tem aplicação nos casos de inobservância das



Acórdão nº 101-82.389

condições previstas nos incisos de nºs I a VI do artigo 399 do RIR/80 (Decreto número 85.450/80).

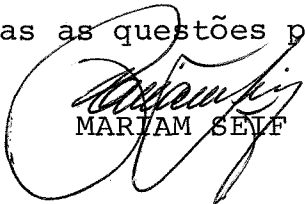
Entre mencionadas considerações não há uma que autoriza o arbitramento de lucro pelo fato de a escrituração de uma sociedade cooperativa não destacar as receitas originais dos atos cooperativos, impedindo dessa forma, o conhecimento do resultado não alcançável pela incidência.

A única consequência da falta de destaques contábeis relativamente à natureza das atividades desenvolvidas pela cooperativa deverá ser a tributação dos resultados globais da entidade, como se uma empresa comum fosse".

Assim, não obstante concordar que a falta de destaque dos resultados das diversas atividades exercidas pela cooperativa acarreta sério prejuízo à administração tributária, na medida em que impossibilita o efetivo controle a apuração dos resultados tributáveis, não posso concordar com o arbitramento do lucro levado a efeito, por todos os motivos elencados ao longo deste voto, especialmente, em razão da ausência de dispositivo legal que vislumbre o arbitramento parcial.

Isto, é claro, sem prejuízo de que em nova ação fiscal se apure eventual crédito tributário, à vista e segundo as normas legais de regência.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso, considerando prejudicadas as questões preliminares suscitadas.



MARIAM SELF - RELATORA