

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Recurso nº. : 115.652  
Matéria: : IRPJ e CSSL : ANOS 90, 91 E 94  
Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL REGIONAL IGUAÇU LTDA  
Recorrida : DRJ EM FOZ DO IGUAÇU (PR)  
Sessão de : 23 DE SETEMBRO DE 1.998  
Acórdão nº. : 108-05.347

**IMPOSTO SOBRE A RENDA – COOPERATIVAS – OPERAÇÕES COM TERCEIROS NÃO COOPERADOS - RESULTADO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS E GANHOS DE CAPITAL:** Diante de receitas de atividades diversificadas, umas incentivadas e outras não, o regime legal apropriado para encontrar a parcela do resultado passível de ser excluída da incidência do imposto de renda é o cálculo do chamado “lucro da exploração”. Na forma definida pela legislação tributária, o isolamento do “lucro da exploração” implica tributar integralmente o ganho de capital obtido pelas sociedades cooperativas, além do resultado (ganho real) da receita financeira que exceder a despesa financeira do mesmo período.

**OMISSÃO E POSTERGAÇÃO DE RECEITAS – SOBRES DE MERCADORIAS ARMAZENADAS:** A existência de sobras de mercadorias armazenadas não traduz receita realizada para a depositária no momento da constatação. O retardamento do registro de ingresso de mercadoria sem custo não tipifica a hipótese de postergação no pagamento de imposto.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DECORRÊNCIA:** Afastada a ocorrência de omissão ou postergação no registro de receitas no tocante à incidência do IRPJ, igual providência se impõe no lançamento reflexo sustentado na mesma matéria fática.

**RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA CENTRAL REGIONAL IGUAÇU LTDA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para:  
1) EXCLUIR da incidência do IRPJ as parcelas relativas aos itens “aplicações financeiras”, “postergação de receitas” e “receitas não contabilizadas”; 2)

Jon

Gal

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

CANCELAR a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



JOSÉ ANTONIO MINATEL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 SET 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente por motivo justificado a Conselheira MARCIA MARIA LORIA MEIRA.



Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347  
  
Recurso nº. : 115.652  
Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL REGIONAL IGUAÇU LTDA

## RELATÓRIO

Contra a Recorrente foram lavrados autos de infração para exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ – fls. 66/76), e Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL – fls. 77/85), em função de ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades:

### **1-) RECEITAS FINANCEIRAS E GANHOS DE CAPITAL NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO**

Indicou a fiscalização que a pessoa jurídica, na condição de sociedade cooperativa, deixou de tributar integralmente os demais resultados operacionais, especialmente os rendimentos de aplicação financeira e ganhos de capital obtidos na alienação de ativos. A fiscalizada adotava critério de rateio para proporcionalizar esses resultados, tendo oferecido espontaneamente à tributação, na declaração de rendimentos, unicamente a parte proporcional às operações praticadas com terceiros, pelo que exigiu o auditor autuante o imposto de renda e a contribuição social sobre as receitas financeiras e ganhos de capital imputados às operações com associados, com base no demonstrativo de fls. 04, elaborado pela própria cooperativa.

Valores Tributáveis:

Ano de 1.990 – exercício 1.991	Cr\$ 61.098.322,61
Ano de 1.991 – exercício 1.992	Cr\$ 323.407.301,65

### **2-) POSTERGAÇÃO DE RECEITAS**

**2.1)** Pelo fato de a cooperativa ter emitido a Nota Fiscal de Entrada nº 291, em 20/02/91, para fazer ingressar em seus estoques a quantidade de

*Jam*

*Gal*

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

2.500.000 kg de farelo de soja peletizado, no valor de Cr\$ 87.891.700,00, referente a sobras técnicas apuradas no ano de 1.990, em seus armazéns localizados no Terminal Portuário de Paranaguá. Do valor da nota fiscal tomou-se como tributável o correspondente a 86,66%, que era o índice de participação de terceiros nas operações do estabelecimento de Paranaguá naquele ano.

2.2) Idem, no tocante à Nota Fiscal de Entrada nº 332, só emitida em 30.07.94, para ingresso no estoque de 485.689 Kg de soja em grãos, referente a sobras técnicas ocorridas no armazém nº 02, acusada em 10.06.94, não apropriada no mês de competência.

*Valores Postergados Tributáveis:*

Ano de 1.990 – exercício 1.991	Cr\$ 76.166.947,22
Mês de Junho de 1.994	Cr\$ 271.581.090,00

**3-) OMISSÃO DE RECEITA – RECEITA NÃO CONTABILIZADA**

Falta de contabilização, no mês de agosto de 1.994, de receita relativa a apropriação de 434.446 kg de sobras técnicas de soja em grãos, cuja Nota Fiscal de Entrada, de nº 335, só foi emitida e contabilizada em 27.12.94, pelo valor de Cr\$ 83.992,90, sendo tributável 99,28% desse valor, que era o índice de participação de terceiros nas operações do estabelecimento de Paranaguá no mesmo período. Mencionou o autuante não se tratar de postergação, porque no mês de dezembro a pessoa jurídica apurou prejuízo fiscal.

*Valor tributável:*

Mês de agosto de 1.994	Cr\$ 83.388,15
------------------------	----------------

Cientificada dos lançamentos em 24.08.95, apresentou impugnação que foi protocolizada em 22.09.95, argumentando no arrazoado de fls. 87/116, relativamente às matérias ainda em litígio, em breve resumo que:

*Jorn*

*Gal*

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

- a) não procedem as acusações de ter omitido ou postergado receitas nas apurações de sobras técnicas em seus armazéns, onde trabalha como prestadora de serviços, aduzindo que não é possível apurar sobras ou perdas por período de competência, como pretende o Fisco, uma vez que elas só se exteriorizam quando são zerados os compromissos de entregas das mercadorias armazenadas;
- b) não há que se falar em omissão de receita no momento da apropriação de entradas no estoque, pois inexistente renda antes da venda dos produtos, estando ausente o fato gerador do imposto de renda, como previsto no art. 43 do CTN;
- c) não há norma legal determinando o reconhecimento dessa receita no momento da entrada das mercadorias no estoque, e os dispositivos mencionados no auto de infração não servem para sustentar a exigência;
- d) quanto à falta de tributação das receitas financeiras, entende que estas não se equiparam às receitas com operações com terceiros, previstas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei 5.764/71, únicas que são sujeitas à tributação, sendo vedado o emprego da analogia para fins de incidência tributária;
- e) ainda que se entendesse integralmente tributável as receitas financeiras, não poderiam ser ignorados os custos ou despesas financeiras, não considerados pela fiscalização;
- f) argumenta, ainda, que adotou procedimento conservador de ratear o volume das receitas financeiras na proporção das operações com terceiros e associados, procedimento que não só encontra respaldo em julgados deste Conselho de Contribuintes, como também nos PN-CST 73/75 e 38/80;
- g) em arremate, e para reforço das suas argumentações, juntou cópias de julgados administrativos reconhecendo a impropriedade dessa tributação, assim como cópia de sentença proferida em Mandado de Segurança que impetrou perante a Justiça

Tom

GA

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

Federal em Cascavel, referente à mesma matéria lançada em períodos anteriores, objeto de inscrição na dívida ativa.

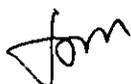
Sobreveio a decisão de primeiro grau, acostada às fls. 248/259, que excluiu do crédito tributário os encargos da TRD anteriores a agosto/91, cancelou a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos e reduziu a multa de ofício de 100% para 75%, mantendo os tributos lançados pelos fundamentos que estão sintetizados na sua ementa, de onde se transcreve os itens pertinentes ao litígio:

*“IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA*

*Os ganhos líquidos de aplicações financeiras, obtidos por cooperativa, estão sujeitos à tributação, posto que alheios ao objetivo de tal espécie de sociedade.*

*Sob pena de ficar caracterizada a postergação de imposto, as sobras técnicas de produtos agropecuários devem ser apropriadas contabilmente e submetidas à tributação segundo o regime de competência, isto, na data em que forem apuradas”.*

Cientificada da decisão em 29.08.97, interpôs recurso voluntário protocolizado em 24.09.97, em cujo arrazoado de fls. 263/291 volta a repisar os mesmos fundamentos já expendidos na peça impugnatória, deixando agora registrado que *“não desconhece a Recorrente que a questão relativa à tributação dos rendimentos de aplicações financeiras obtidos por cooperativas, tem causado sérias controvérsias não apenas a nível de esfera administrativa, como também junto ao próprio Poder Judiciário, onde tem havido decisões divergentes sobre a matéria, ora em desfavor do Fisco, ora reconhecendo a legalidade da exigência”* (fls. 278). Conclui solicitando que seja declarado insubsistente o auto de infração.



Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

Contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional de Foz do  
Iguaçu (PR), acostadas às fls. 295/296, pleiteando a improcedência do recurso.

É o Relatório.

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

## VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Examino as matérias em litígio, na mesma ordem em que colocadas no relatório.

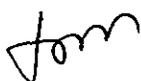
### **1-) RECEITAS FINANCEIRAS E GANHOS DE CAPITAL NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO**

Valores Tributáveis:

Ano de 1.990 – exercício 1.991	Cr\$ 61.098.322,61
Ano de 1.991 – exercício 1.992	Cr\$ 323.407.301,65

Como registrado no relatório, a autuação tomou por base os valores dos rendimentos de aplicações financeiras e ganhos de capital que a cooperativa considerou proporcionais às operações praticadas com associados, uma vez que, pelo critério de rateio adotado, os valores proporcionais às operações praticadas com terceiros já foram tempestivamente oferecidos à tributação, nas respectivas declarações de rendimentos.

Como reconhece a própria Recorrente, a matéria tem sido objeto de diferentes pronunciamentos, tanto por parte deste Tribunal Administrativo, como por parte do Poder Judiciário. Ante a falta de regramento legal explícito e atualizado sobre o regime tributário aplicável às diferentes operações praticadas pelas sociedades cooperativas, os órgãos encarregados de solucionar os conflitos que lhes são apresentados têm procurado suprir essa deficiência, ditando regimes que, se é



Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

verdade que divergem na metodologia utilizada em cada caso, são, no entanto, convergentes na diretriz de que **só os genuínos atos cooperativos merecem estar excluídos do alcance da regra de incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas**, ainda que o desenho arcaico dessa exclusão seja, ainda, aquele contemplado na Lei 5.764/71, timidamente redecorado pelo art. 1º da Lei 8.541/92, que reafirmou a incidência do imposto de renda “... *das sociedades cooperativas, em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas a sua finalidade*”.

Parece fora de dúvida não ser atividade preponderante das cooperativas investir no mercado financeiro, pois é traço peculiar dessas entidades estarem voltadas para a prestação de serviços para os seus associados. Escrevendo sobre a abrangência do novo tratamento tributário previsto no art. 69 da Lei 9.532/97, tive a oportunidade de me manifestar sobre o tema da configuração jurídica das sociedades cooperativas, pelo que peço vênha para aqui reproduzir parte do texto que está publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 36, págs. 63/71:

*“A sociedade cooperativa tem uma característica peculiar. Na linguagem do renomado Fábio Konder Comparato, “ela não constitui uma organização dirigida para o mercado, mas voltada para dentro, para os próprios cooperados.”<sup>1</sup> Daí o caráter mutualista da organização que faz com que os cooperados assumam, sempre, uma dupla posição jurídica: eles são, ao mesmo tempo, sócios e destinatários da atividade societária. Ou melhor, a sua condição de sócios atribui-lhes o direito de se beneficiarem, diretamente, do funcionamento da sociedade.*

---

<sup>1</sup> “DIREITO EMPRESARIAL” - Editora Saraiva - 1.990 - pág. 239.

*Jom*

*Gal*

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

WALDIRIO BULGARELLI, no seu livro clássico "Sociedades Comerciais" <sup>2</sup> registra, com clareza, essa particularidade, assegurando:

*"Nas sociedades cooperativas, como já pusemos em relevo, a 'affectio societatis' está em função do 'intuitus personae', já que a sociedade gira em torno das pessoas que a compõem; tanto que a participação do associado é 'dupla': como 'associado' e como 'cliente', ou seja, como usuário dos serviços da sociedade, e a sua estrutura é plenamente democrática, sendo a contribuição patrimonial limitada e até inexistente, em muitos casos, como nas cooperativas em que não há capital social. Desta forma ... os sócios prestam 'contribuição-patrimonial-limitada ou ilimitada e contribuição pessoal-máxima."*

Essa característica tem a ver com os denominados **atos cooperativos**, definidos pela Lei 5.764/71, que regula essa atividade, como "os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais".(art. 79)

Daí, porque, reconhecido pela própria lei, "as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características ..." (art. 4º), pessoas estas "que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro" (art. 3º)

Estão aí as notas determinantes que caracterizam as sociedades cooperativas, que foram assim evidenciadas em parecer da lavra do mesmo WALDIRIO BULGARELLI:<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Editora Atlas, 1989 - pág. 79

<sup>3</sup> "QUESTÕES ATUAIS DE DIREITO EMPRESARIAL"- Malheiros Editores - 1995 - pág 271)

*“De tal conceito - em que na sua substância é assemelhada a todas as demais formas de sociedade - se extraem, sem esforço, os elementos que a caracterizam, ou seja:*

- 1) um grupo de pessoas que se dispõem a colaborar entre si;*
- 2) criando uma empresa econômica;*
- 3) de proveito comum e, por isso mesmo,*
- 4) sem fins lucrativos.*

*.....  
Destacam-se, assim: o substrato econômico, representado pela empresa a ser exercida; a reciprocidade de esforços e recursos dos sócios, conhecida como ajuda mútua; a ausência de fins lucrativos, inerente à própria forma operacional, pois não teria sentido a cooperativa ter lucro à custa dos seus próprios membros, não se confundindo aqui os lucros que vierem a ser obtidos de terceiros, já que estes refogem à **mutualidade**, que consubstancia justamente o objetivo da cooperativa, que é o de prestar serviços aos seus membros, deles não sendo cômputo que obtivesse lucros.” ( grifos do original)*

*Todavia, há uma peculiaridade nesse tipo societário que permite distinguir a sua **finalidade**, que é “prestar serviços” aos seus associados, do **objeto** específico a ser desenvolvido pela sociedade, que pode ser “... qualquer gênero de serviço, operação ou atividade ...”, nos termos do art. 5º da sua norma reguladora (Lei 5.764/71). Assim, o auxílio aos associados pode consumir-se no exercício de diferentes atividades econômicas, quer seja na colocação dos produtos de titularidade dos cooperados, entabulando operações de vendas, ou na aquisição de insumos e mercadorias em benefício dos mesmos, realizando operações de compras. Pode, ainda, a sociedade ter por objeto fomentar recursos financeiros aos seus associados, ou até mesmo angariar frentes de trabalho ou serviços a serem por eles executados. Em função do objeto desenvolvido é que se classificariam em cooperativas de produção, **de consumo**, de crédito, de trabalho, de distribuição, etc.*

*Jom*

*Gal*

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

*Essa distinção não escapou das considerações do especialista nessa área, REGINALDO FERREIRA LIMA<sup>4</sup>, que ao comentar o artigo 5º da Lei 5.764/71, assim se pronunciou:*

*“3. 4. No que tange ao objeto das cooperativas, entendemos que este não se confunde com os fins sociais da sociedade, que se restringe à prestação de serviços aos seus associados. O objeto reporta-se sempre à atividade exercida pelos cooperados, podendo ser de trabalho, de consumo, de crédito, de produção, que não se confunde com a atuação da cooperativa, que se volta sempre para a organização e planejamento das operações coletivas dos cooperados.*

*3. 5. A finalidade da sociedade cooperativa, assim, será sempre a prestação de serviços aos associados, atuação pela qual não possui lucro e nem receita. O objeto será determinado pela atuação das pessoas que se associam e que executam os contratos firmados em nome da sociedade. Difere, aí, dos outros tipos societários, eis que, enquanto as cooperativas agem em nome de seus associados, nas demais os sócios agem em nome das sociedades.”*

*Essa dicotomia é que deve ter servido de diretriz ao legislador tributário, quando da delimitação do alcance da nova regra estampada no art. 69 da Lei 9.532/97, ora em exame, posto que o novo tratamento tributário ali delineado não se destina a alcançar todas as sociedades cooperativas, mas **unicamente as de consumo**, como literalmente denominadas, com as repercussões que se pretende demonstrar nos tópicos subsequentes”.*

Se alguma dúvida ainda pudesse pairar sobre o tratamento tributário a ser dispensado ao resultado obtido com as aplicações financeiras dessas entidades, ela foi espancada com o pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, que não titubeou em considerar resultado estranho à finalidade das cooperativas, e assim passível de ser tributado. O Acórdão proferido em 17.03.97,

---

<sup>4</sup> “DIREITO COOPERATIVO TRIBUTÁRIO” - Ed. Max Limonad - 1.997 - pag. 86/87

*Jom*

*Bel*

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

no julgamento do Recurso Especial nº 109.711/RS, em que foi relator o Ministro DEMÓCRITO REINALDO, está assim ementado:

*“Tributário. Repetição de Indébito. Cooperativa. Aplicações de Sobras de Caixa no Mercado Financeiro. Negócio Jurídico que Extrapola à Finalidade Básica Dos Atos Cooperativos. Imposto de Renda. Incidência.*

I- *A atividade desenvolvida junto ao mercado de risco não é inerente à finalidade a que se destinam às Cooperativas. A especulação financeira, como forma de obtenção do crescimento da entidade, não configura ato cooperativo e extrapola dos seus objetivos institucionais.*

II- *As aplicações de sobra de caixa no mercado financeiro, efetuadas pelas Cooperativas, por não constituírem negócios jurídicos vinculados à finalidade básica dos atos cooperativos, sujeitam-se à incidência do imposto de renda.*

III- *Recurso Provido. Decisão por maioria.”*  
(in Revista Dialética de Direito Tributário nº 23 – pág. 147)

É possível acenar que a jurisprudência tem caminhado no sentido de dar às sociedades cooperativas o mesmo tratamento fiscal que é dispensado às demais empresas beneficiadas com redução ou isenção do imposto de renda, onde se fixou o entendimento de que o benefício fiscal só compreende o resultado obtido na consecução da atividade principal. Na hipótese de exercício de atividades diversificadas, umas incentivadas e outras não, guiou-se a legislação tributária pelo mecanismo de apurar-se o chamado “lucro da exploração”, definido pelo art. 19 do Decreto-lei 1.598/97 e alterado pelo art. 2º da Lei 7.959/89, que são as matrizes inspiradoras do art. 555, do RIR/94, vazado nos seguintes termos:

*Jem*

*Ed*

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

*“Art. 555. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:*

*I – a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras;*

*II – os rendimentos e prejuízos das participações societárias;*

*III – os resultados não operacionais”.*

Veja-se que o comando do dispositivo transcrito é inteiramente adequado à sistemática de tributação que deve ser impingida à sociedade cooperativa, quando pratica atos que extrapolam o conjunto das suas atividades principais. Traçando um paralelo, só o chamado “lucro da exploração” da sociedade cooperativa deve merecer o benefício de exclusão da incidência do imposto de renda, restando tributável, por conseqüência, as demais parcelas que se constituem em ajustes no cálculo do referido “lucro da exploração”, como por exemplo, “a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras” (inciso I), e “os resultados não operacionais” (inciso III).

A propósito, na auditoria fiscal levada a efeito na cooperativa ora Recorrente, exatamente essas duas matérias (**receitas financeiras e resultados não operacionais = ganhos de capital**) é que foram objeto de tributação pelo auditor autuante, o que serve para confirmar que o mandamento para tributar o resultado “... das sociedades cooperativas, em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas a sua finalidade” (art. 1º da Lei 8.541/92), pode ser fielmente cumprido com a adoção da sistemática de isolamento do “lucro da exploração”, como definido na própria legislação tributária, que seria a parcela pertinente a ser excluída para apuração do lucro real, no contexto da expressão “resultados não tributáveis de sociedades cooperativas”, constante das declarações do imposto de renda.

Além da segurança de tratar-se de mecanismo estabelecido através de lei, permite desde logo dirimir eterna controvérsia no tocante ao valor das

*Tom*

*GR*

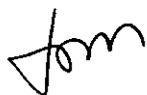
Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

operações financeiras a ser submetido à tributação, deixando claro que, se é certo que as aplicações financeiras não estão no contexto dos atos cooperativos, não menos verdade que só o **resultado** dessas aplicações é que será passível de submeter-se à incidência do imposto de renda, como "*produto do capital*", na linguagem do art. 43 do CTN. Essa conclusão é extraída do comando do inciso I, do art. 555 do RIR/94 retro citado, que manda apurar esse **resultado** pelo confronto entre "*a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras*", mandamento que é completado pela clara determinação de trabalhar-se com valores reais (**ganho real**) nessa aferição, consoante estabelece o seu parágrafo 3º, *verbis*:

*"§ 3º No caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder à variação da UFIR diária, no mesmo período".*

Esses fundamentos já são suficientes para demonstrar que foi precário e prematuro o trabalho fiscal executado na cooperativa ora Recorrente, posto que o autuante não diligenciou no sentido de apurar o verdadeiro lucro da exploração da atividade da cooperativa, parcela esta que merecia a exclusão para cálculo do lucro real. Pelo contrário, tendo indagado sobre o total das receitas financeiras contabilizadas, "*o percentual e valor das parcelas apropriadas na apuração do resultado tributado*" (Termo de intimação de fl. 03), não titubeou em exigir o imposto de renda sobre o valor das receitas financeiras que a fiscalizada indicou ser proporcional às operações com não associados. O trabalho fiscal, a meu ver, tem que partir para o lado da exclusão indevida no cálculo do lucro real, no item "resultados não tributáveis das sociedades cooperativas", glosando o valor eventualmente excluído em excesso.

Ora, a contabilização de receitas financeiras, pela diferença entre o valor de aplicação e o de resgate, não traduz, por si só, a existência de renda tributável, pois há de perquirir-se sobre o efetivo **resultado** nessas transações, ou seja, a existência de ganho real, sob pena de tributar-se o próprio capital. No caso



Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

dos autos, demonstrou a Recorrente, ainda fase de impugnação, que do total de receitas financeiras contabilizadas no ano de 1.990 (Cr\$ 90.812.672,97), somente Cr\$ 5.660.897,08 correspondia à parcela excedente da variação monetária (ganho real – fl. 192), embora já tivesse espontaneamente oferecido à tributação a parcela de Cr\$ 32.247.303,38 (fl. 04), que entendeu proporcional às operações praticadas com terceiros. No ano de 1.991 não foi diferente, demonstrando a Recorrente a existência de ganho real de Cr\$ 26.822.585,64 (fl. 225), com tributação espontânea de Cr\$ 106.910.239,26 (fl. 04) do volume de receitas financeiras contabilizadas no período, de Cr\$ 430.317,540,91. Ainda assim, entendeu o Fisco de tributar integralmente as demais receitas financeiras, proporcionais às operações com associados, sem levar em consideração a existência do ganho real, desprezando, também, a investigação sobre as despesas financeiras no mesmo período.

De outra parte, está correta a tributação da parcela de ganho de capital de Cr\$ 2.532.953,02, no período-base de 1.990, uma vez que, traduzindo resultados não operacionais obtidos na venda de bens do imobilizado, essa parcela implica ajuste ao lucro da exploração, não contemplada com os benefícios da exclusão para fins de incidência do imposto de renda.

Em resumo, entendo que devem ser excluídas da tributação, neste item, as parcelas de Cr\$ 58.565.369,59 e Cr\$ 323.407.301,65, respectivamente, nos períodos-base de 1.990 e 1.991, exercícios financeiros de 1.991 e 1.992.

## **2-) POSTERGAÇÃO DE RECEITAS**

**2.1) Sobras Técnicas** do ano de 1.990, só contabilizadas em 20/02/91;

**2.2) Sobras Técnicas** de Junho/94, só contabilizadas em 30.07.94.

Valores Postergados Tributáveis:

Ano de 1.990 – exercício 1.991	Cr\$ 76.166.947,22
Mês de Junho de 1.994	Cr\$ 271.581.090,00

*Jem*

*Gal*

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

Mais uma vez entendo que houve precipitação no trabalho fiscal, pelo que não me parecem sustentáveis os efeitos que se pretende imprimir na acusação materializada neste item.

Com efeito, no primeiro caso deparou-se a fiscalização com Nota Fiscal de Entrada, emitida em 20.02.91, contendo indicação em seu corpo de que a *“mercadoria constante dessa Nota Fiscal refere-se à apropriação de Sobra Técnica ocorrida em nossos armazéns durante o exercício de 1.990”* (fl. 10) Só com esse dado, considerou que a empresa postergou o reconhecimento de receitas, sem qualquer outra indagação sobre a natureza das chamadas “sobras técnicas”, como também sem investigar os contratos de armazenagem, para aferir quando, e em que condições, poderia a cooperativa apropriar as eventuais sobras de mercadorias, assim como, existindo perdas (faltas), a partir de quando e em que condições poderia reconhecer as eventuais perdas, se estabelecido o dever de indenizar.

Penso que o mero relato do fiel do armazém, acusando sobras após o cumprimento dos contratos de entrega das mercadorias depositadas, ainda não tipifica ganho da cooperativa depositária no momento daquela constatação. Em primeiro lugar, a passagem do estágio de **possuidora/depositária**, para o *status* de **proprietária** das mercadorias, não deve ser uma transição automática que possa decorrer da simples constatação da sobra das mercadorias. Em segundo lugar, ainda que convencionado que as sobras pertencessem, imediatamente, à depositária, ainda assim penso que não seria pertinente falar em postergação de receitas quando do ingresso das mercadorias no estoque, pois o fato econômico subjacente naquele momento seria o **ingresso de mercadorias sem custo**, e não a existência de receita já realizada.

Ora, o recebimento de mercadorias sem custo, quando muito, pode traduzir a existência de um ganho potencial que só estaria realizado quando da sua venda, mediante transferência ao adquirente, em estrita obediência ao “princípio da realização da receita”, enaltecido pela ciência contábil no comando de que a

Tom

Gas

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

receita deve ser reconhecida no momento em que os produtos ou serviços são transferidos ao cliente, mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado entre as partes. Certamente, a hipótese descrita nos autos não tipifica a figura da postergação de imposto no reconhecimento de receitas, prevista no art. 171 do RIR/80.

Em arremate, ainda que estivesse configurada a hipótese de postergação no reconhecimento de receitas, melhor sorte não estaria reservada à exigência tributária, posto que o cálculo da postergação efetuado pelo Fisco não levou em conta o critério definido no PN-COSIT nº 02/96 que, sendo norma de caráter interpretativo, seus efeitos retroagem à data do ato interpretado. Assim já decidiu esta E. Câmara, na sessão de 16 de abril de 1.997, pelo Acórdão nº 108-04.163 em que também fui relator, que está assim ementado, no que pertine à matéria aqui focalizada:

*“IRPJ – POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO POR SUB-AVALIAÇÃO DE ESTOQUE: Cancela-se a exigência quando não observado critério de apuração definido em ato normativo da administração tributária (P.N. 02/96) que, sendo norma meramente interpretativa, tem aplicação retroativa à data do ato interpretado”*

Do exposto, deve ser cancelada a exigência lançada neste item, a título de postergação.

### **3-) OMISSÃO DE RECEITA – RECEITA NÃO CONTABILIZADA**

**Sobras técnicas** apuradas em agosto/94, só contabilizadas em 27.12.94.

Valor tributável:

Mês de agosto de 1.994

Cr\$ 83.388,15



Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

A matéria é a mesma analisada no item precedente, com a particularidade de aqui o lançamento ter sido efetuado sem as marcas da postergação, pelo fato de o Fisco ter constatado a inexistência de qualquer pagamento de imposto em dezembro de 1.994, data da contabilização da nota fiscal de entrada. Ainda que inaplicável, neste caso, o PN-COSIT nº 02/96, reporto-me aos demais fundamentos expendidos anteriormente para afastar a caracterização de omissão de receitas no momento da entrada da mercadoria em estoque, sem qualquer custo.

### **LANÇAMENTO REFLEXO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

Vejo que as matérias que repercutiram no lançamento da contribuição social, por via reflexa, são unicamente aquelas em que votei pela exclusão da incidência no âmbito do IRPJ, pela inexistência de receita no ingresso das sobras no estoque na fiscalizada. Por coerência, a prevalecer aquele entendimento, o auto de infração de fls. 77/85 deve ser declarado insubsistente, por estar sustentado na mesma matéria fática já examinada.

Em conclusão, por todo o exposto, declino meu VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso para:

- a) EXCLUIR da base de cálculo do IRPJ as parcelas de Cr\$ 58.565.369,59 e Cr\$ 323.407.301,65, relativas às receitas financeiras, respectivamente, nos períodos-base de 1.990 e 1.991, exercícios financeiros de 1.991 e 1.992, remanescendo tributável o ganho de capital de Cr\$ 2.532.953,02;
- b) CANCELAR a tributação sobre a parcela de omissão de receitas, de Cr\$ 83.388,15, no mês de agosto/94;
- c) CANCELAR a tributação do item de "postergação de receitas", no período-base de 1.990 e no mês de junho/94;

*Tom*

*Gal*

Processo nº. : 10935.001449/95-14  
Acórdão nº. : 108-05.347

d) CANCELAR o auto de infração relativo à Contribuição Social Sobre o Lucro.

Sala das Sessões - DF, em 23 de setembro de 1998

  
JOSÉ ANTONIO MINATEL-RELATOR 