



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10950.003034/2005-93
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-000.944 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de outubro de 2013
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente Cocari Cooperativa Agropecuária e Industrial
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESMEMBRAMENTO DE COOPERATIVA. TRIBUTAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação no desmembramento de cooperativa não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade desmembrada ou nas sociedades resultantes do desmembramento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo relativa ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 9.669.794,03 tributado como ganho de capital. Os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura acompanharam o Relator pelas conclusões.

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e Relator
(assinatura digital)

Participaram do julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

O processo trata de autos de infração de imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e, como tributação reflexa, de contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) lavrados com multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 (fls. 129 e 642)¹.

O contexto do lançamento foi assim descrito no relatório da decisão de primeira instância:

"3. O lançamento fiscal decorre das seguintes infrações:

3.1. adição a menor, na apuração do lucro real, do valor correspondente ao resultado negativo apurado com a prática de atos cooperativos, conforme descrito nos itens 1, 2 e 3.1.1 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 09/12), citado na peça básica, com infração ao disposto nos arts. 182, 183, 249 e 250 do RIR de 1999 (aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999):

ano-calendário de 2000R\$ 588.386,43

3.2. exclusão a maior, na apuração do lucro real, do valor correspondente ao resultado positivo auferido com a prática de atos cooperativos, conforme descrito nos itens 1, 2 e 3.1.2 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 09/12), citado na peça básica, com infração ao disposto nos arts. 182, 183, 249 e 250 do RIR de 1999:

ano-calendário de 2001.....R\$ 2.381.220,44

ano-calendário de 2002.....R\$ 718.629,04

ano-calendário de 2003.....R\$ 1.576.441,21

ano-calendário de 2004.....R\$ 10.237.463,42

3.3. compensação indevida de prejuízos fiscais na apuração do lucro real, em face de insuficiência de saldos a compensar, conforme descrito no item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 09/12), citado na peça básica, com infração ao disposto nos arts. 247, 250, III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999:

ano-calendário de 2001.....R\$ 209.723,48

ano-calendário de 2002.....R\$ 378.188,76

ano-calendário de 2003.....R\$ 1.832.166,20

ano-calendário de 2004.....R\$ 3.655.376,87

¹As folhas dos autos estão indicadas conforme a numeração atribuída pelo sistema "e-processo".

4. Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 09/12) que a contribuinte assumiu, sem a participação efetiva de associados, a produção própria de cana de açúcar e soja ao celebrar 51 contratos de arrendamento de áreas rurais e 69 contratos de parceria, o que extrapolou o conceito de ato cooperativo contido no art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971; que, apesar da denominação diferenciada, todos os contratos, sem exceção, apresentam características próprias do arrendamento rural, especialmente quando asseguraram aos proprietários da terra uma retribuição prefixada em quantidade de produtos agrícolas (soja ou cana), independentemente de haver ou não produção, ou seja, sem qualquer risco inerente à exploração da atividade rural; que, na maioria dos casos, o pagamento da remuneração inicia-se no ato da assinatura do contrato (ou logo após) e sem qualquer vinculação com a colheita ou com o produto agrícola plantado (planta-se cana e a remuneração pelo uso da terra por ser fixada em quantidade de soja).

5. Em consequência, após recalcular o percentual de participação de associados e de terceiros no resultado da destilaria (em cuja conta foi registrado o resultado da produção própria de cana de açúcar) nos anos-calendário de 2000 a 2004, a fiscalização apurou a diferença de resultado negativo apurado com a prática de atos cooperativos adicionado a menor no ano-calendário de 2000, assim como a dos resultados positivos dos atos cooperativos excluídos a maior nos anos-calendário de 2001 a 2004, conforme planilhas de fls. 91/100.

6. De igual forma, foi integralmente tributado como resultado de operações com terceiros o ganho de capital apurado na alienação de bens do ativo permanente nos anos-calendário de 2000 a 2004, porquanto, sendo tais operações desnecessárias para a consecução dos objetivos sociais da cooperativa, não caberia parcela alguma do rateio para os atos cooperativos (isento de imposto de renda)."

Em face de tempestiva impugnação (fls. 140), a exigência foi submetida ao exame da 2ª Turma da DRJ/Curitiba-PR, que, nos termos do Acórdão nº 10.621/2006 (fls. 1.056), julgou o lançamento procedente, por unanimidade, assim resumindo a decisão:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: ATOS NÃO-COOPERADOS. REGIME INSTITUÍDO PARA AS PESSOAS JURÍDICAS EM GERAL.

A não-incidência do imposto de renda aplica-se apenas para os atos cooperativos, enquanto para os demais atos praticados que extrapolem aquela delimitação conceitual é

aplicável o regime instituído para as pessoas jurídicas em geral.

GANHO DE CAPITAL. BENS DESMEMBRADOS DO ATIVO PERMANENTE. VALORAÇÃO A PREÇO DE MERCADO.

Constitui resultado de atos não-cooperados o ganho de capital apurado na valoração, a preço de mercado, de bens desmembrados do ativo permanente da contribuinte e entregues a ex-cooperados que dela se desligaram para integrarem nova cooperativa.

PREJUÍZOS FISCAIS. PARCELA UTILIZADA NO REFIS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA NA DIPJ.

Tendo a interessada utilizado no âmbito do Refis, no ano-calendário de 1999, quase a totalidade do saldo acumulado de prejuízos fiscais a compensar, é inadmissível a nova compensação do mesmo valor com o imposto devido declarado em DIPJ de períodos posteriores.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: DECORRÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL."

Cientificada da decisão por via postal em 08/05/2006 (fls. 1.077), a contribuinte interpôs o recurso no primeiro dia do mês seguinte (fls. 1.106).

Os autos foram devolvidos por duas vezes à unidade de origem, nos termos do Despacho 1103-0312/2009 (fls. 1.317) e da Resolução 1103-00.056/2012 (fls. 1.328), para especificação dos valores remanescentes em litígio, tendo em vista as sucessivas ocorrências relativas a desmembramentos da exigência e formalização de outros processos, juntada de outros processos, transferência de crédito tributário, anulação de transferência de crédito tributário, inscrição em dívida ativa, cancelamento de inscrição em dívida ativa, desistência parcial de contestação em razão de adesão a parcelamento, exclusão de multa isolada, mudança de sistema informatizado de controle de valores, etc.

Com as informações contidas nos relatórios de fls. 1.310 e 1.360, no dossiê nº 10010.003914/0312-90, no demonstrativo de fls. 1.308 e na petição de desistência parcial da recorrente (fls. 1.321), constata-se a permanência da discussão apenas da parcela do crédito tributário relativa ao ganho de capital do ano-calendário 2004 no valor de R\$ 9.669.794,03.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva – Relator.

O recurso foi tempestivamente apresentado por parte legítima e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

A parte da exigência objeto deste julgamento se encontra descrita no termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 14 como exclusão indevida na determinação do lucro real auferido na alienação de bens do ativo permanente cujos valores constituem operações alheias ao objeto social da cooperativa, não sendo ato cooperativo. Citados no enquadramento legal os art. 182, 183, 249 e 250 do RIR/1999.

O valor tributado no auto de infração como ganho de capital é originário de reavaliação de bens desmembrados do patrimônio da recorrente e transferidos por decisão judicial para a Cooperativa Agropecuária do Cerrado Ltda (Coacer), formada por associados seus (Cocari), agricultores de Cristalina e Campo Alegre de Goiás, que propuseram o desmembramento e dela se desligaram.

Coacer e outros impetraram a Ação Ordinária nº 9701209869 para obter (i) decreto de anulação da deliberação social autorizadora da venda das unidades de Cristalina e Campo Alegre de Goiás e de todos os bens móveis e imóveis no Estado de Goiás bem como, por via de consequência, do instrumento particular de compra e venda firmado, e (ii) a determinação para realizar desmembramento segundo o art. 62 da Lei 5.764/71 no prazo de 90 dias.

A decisão de 1ª instância foi desfavorável aos impetrantes (fls. 246), sendo reformada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Goiás na Apelação Cível nº 60370-3/188 (fls. 250) para determinar à Cocari que desse andamento ao desmembramento para concluí-lo em 90 (noventa) dias, sob pena de multa diária de R\$ 10.000,00, cumprindo as disposições do artigo 62 da Lei 5.764/1971.

Eis a ementa do acórdão (fls. 269):

"AÇÃO ORDINÁRIA. NULIDADE DE ASSEMBLÉIA GERAL DE COOPERATIVA. NULIDADE DE CONTRATO PARTICULAR ENTRE COOPERATIVAS. DESMEMBRAMENTO. PRETERIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS LEGAIS.

I - Não se pode cogitar de alienação de bens de uma cooperativa a seus próprios cooperados sob a justificativa de se promover o desmembramento desta com a formação pelos compradores de uma nova cooperativa incorporadora dos bens 'adquiridos' da sociedade desmembrada. Se desmembrar é o que se deseja, 'para atender aos interesses dos associados' (cf. art. 60 da Lei nº 5.764/71), insofismavelmente, não é a simples compra e venda o procedimento legalmente previsto, de forma que eventual deliberação nesse sentido é contrária à lei de regência.

II - Deverá, conforme os arts. 61 e 62 da Lei nº 5.764/71, ser observada a elaboração, pela Comissão de Desmembramento, de um relatório submetido a nova Assembléia especialmente convocada para esse fim, elaborado um plano de desmembramento com previsão de rateio entre as novas cooperativas do ativo e passivo da sociedade desmembrada, atribuindo-se a cada nova cooperativa parte do capital social da sociedade desmembrada em quota correspondente à participação dos associados que passam a integrá-la, tudo culminando com as transferências contábeis e patrimoniais necessárias à concretização.

III - Hipótese em que, além da violação legal, detecta-se vício de ordem estatutária, pois não houve subscrição de cotas pelos associados interessados no investimento de aquisição dos complexos e bens descritos, colocando em risco o empreendimento diante da assunção de vultosa obrigação financeira, nem tampouco houve autorização do Conselho de Administração para que as pessoas que assinaram o contrato de compra e venda o fizessem, de acordo com diretriz assemblear. Nesse prisma, o ato praticado sem a manifestação formal da vontade da pessoa jurídica, produzida pelos seus 'representantes' estatutariamente designados, é um ato desprezível no inundo jurídico, sendo, pois, inexistente."

A Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) não conheceu do Recurso Especial nº 617.530-GO (fls. 272) interposto pela Cocari.

A turma recorrida (DRJ) assim analisou a questão:

"Como esses bens serviam de garantia das dívidas securitizadas junto ao Banco do Brasil S/A, gestor dos créditos transferidos ao Tesouro Nacional, representados por Cédulas Rurais Hipotecárias, cujo valor atualizado até 31/07/2004 era R\$ 19.433.761,12, a COACER assumiu a obrigação correspondente às parcelas com vencimento até do ano de 2020, no montante de R\$ 14.060.113,56 (72,348906% dessa dívida), enquanto a interessada assumiu o pagamento das parcelas da securitização com vencimento nos anos de 2021 a 2025.

O capital social dos associados que se desligaram da fiscalizada correspondia a R\$ 810.167,92, cujo pagamento se deu mediante assunção, pela impugnante, da parcela securitizada vincenda em 31/10/2004 que caberia à COACER.

(...)

Portanto, considerando que o valor do ganho de capital apurado no desmembramento corresponde à reavaliação com tributação diferida dos bens transferidos à COACER, cabe verificar se caberia a tributação ou não desse valor em decorrência do desmembramento realizado em outubro/2004.

Tendo em vista que, com exceção da parcela de R\$ 1.154.974,10 – correspondente à diferença entre o valor contábil dos bens do imobilizado e o constante da nota fiscal de desmembramento –, a fiscalização não demonstrou que a reavaliação tivesse sido efetuada em desacordo com as normas previstas no art. 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (determina que a avaliação deverá ser promovida com base em laudo de avaliação fundamentado, elaborado por três peritos ou por empresa especializada, com indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados), considera-se que essa exigência tenha sido atendida.

Como o desmembramento tratado nos autos equipara-se à cisão de empresas, pode-se afirmar que a tributação da reavaliação poderia ser diferida enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação na sociedade que ficasse com os bens reavaliados, seja ela a cindida ou a resultante da cisão.

Logo, se os bens tiverem sido reavaliados numa sociedade e depois transferidos para a empresa resultante da cisão, esta deve tratar a reserva de reavaliação que lhe foi transferida da mesma forma que aquela o faria, conforme previsto no art. 441 do RIR de 1999, isto é, oferecendo-a à tributação na hipóteses de realização previstas no art. 435 do RIR de 1999.

(...)

No caso em litígio verifica-se que a interessada teve desmembrado bens do seu ativo imobilizado no montante de R\$ 14.060.113,56, mas não transferiu para a COACER parcela alguma da reserva de reavaliação correspondente, haja vista as obrigações junto ao Banco do Brasil assumidas pela nova cooperativa corresponderem integralmente ao valor dos bens do ativo transferidos, ou seja, a interessada foi a única beneficiada pela valorização dos bens desmembrados, que foram entregues já reavaliados à COACER em contrapartida das dívidas securitizadas por esta assumidas.

Acrescente-se que, como a reavaliação estava com sua tributação diferida, enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação, e não tendo a interessada mantido vínculo algum com a COACER, não há razão alguma e nem condições para aquela (a contribuinte) acompanhar a realização desses bens por parte desta para computar o valor realizado na determinação do seu lucro real.

Por conseguinte, a tributação sobre o ganho de capital apurado na valoração a preço de mercado dos bens desmembrados do ativo permanente da interessada e entregues a ex-associados que dela se desligaram para integrar nova cooperativa, deve ser integralmente mantida."

Segundo a recorrente, os "falsos" ganhos de capital não representariam aquisição de riqueza nova e, portanto, não estariam sujeitos à tributação. Não seriam "renda ou lucro e sim reservas não tributadas das quais nada restou de resultado". Informou que, a partir de 28 de janeiro de 2000, data da entrada em vigor do art. 4º da Lei 9.959/2000, a tributação da reserva de reavaliação somente ocorre por ocasião da efetiva realização do bem reavaliado.

Assegurou:

"... como se trata de divisão de patrimônio comum de associados que se desligaram da recorrente formando outra cooperativa, norteados por decisão judicial transitada em julgado e obedecendo a prescrição legal típica das cooperativas, tais atos jamais podem ensejar o aparecimento de lucro.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria."

Também a reavaliação de bens do ativo permanente não pode ser considerado ato cooperativo típico como definido no art. 79, sujeitando-se à legislação própria reguladora dessa operação para fins tributários.

Segundo as disposições dos art. 434, 435, 440 e 441 do RIR/1999, a contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão (ou desmembramento no caso das cooperativas), sendo tributada na medida do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado em cada período de apuração, garantindo-se às reservas transferidas por ocasião da cisão o mesmo tratamento tributário na sucessora que teriam na sucedida.

No mesmo sentido, determina a Lei a 9.959/2000:

"Art.4º. A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado."

Vê-se, no caso concreto, que mesmo não sendo o desmembramento da cooperativa e a reavaliação atos típicos cooperados, a reserva constituída como contrapartida do aumento do valor dos bens do ativo não deve ser submetida à tributação por ocasião do desmembramento ou cisão.

Dessa forma, é descabido falar-se em ganho de capital tributável em 2004.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir das bases de cálculo de IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 9.669.794,03 tributado como ganho de capital.

Aloysio José Percínio da Silva
(assinatura digital)

Processo nº 10950.003034/2005-93
Acórdão n.º **1103-000.944**

S1-C1T3
Fl. 11

CÓPIA