



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-5
Processo nº : 13016.000013/97-58
Recurso nº : 116.779
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1992 a 1996
Recorrente : COOPERATIVA SANTA CLARA LTDA
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE-RS
Sessão de : 08 de dezembro de 1998
Acórdão nº : 107-05.460

IRPJ — SOCIEDADES COOPERATIVAS — APLICAÇÕES FINANCEIRAS. Considera-se tributável o rendimento líquido auferido nas aplicações financeiras, assim entendido as receitas financeiras deduzidas dos custos a ela inerentes e não a receita financeira total.

ATOS MERCANTIS PRATICADOS COM NÃO COOPERADOS — DEMONSTRAÇÃO. A tributação do lucro auferido pelas sociedades cooperativas, provenientes das transações comerciais efetuadas com não cooperados, deve ser apurada conforme dispõem as normas contidas nos PNs 155/73 e 73/75. É indevido o procedimento do fisco em adotar percentuais sobre provável lucro apurado em um determinado exercício e querer praticá-lo retroativamente para apuração de lucro em outros exercícios.

IRPJ — SOCIEDADES COOPERATIVAS — ATOS MERCANTIS PRATICADOS COM NÃO COOPERADOS — PRESUNÇÃO.

Tendo o Fisco constatado que os atos mercantis praticados com cooperados e não cooperados são discriminados através de códigos específicos, segundo os quais a contabilidade registra a receita auferida — procedimento confirmado pelo fisco junto aos funcionários das caixas registradoras —, não deve o fisco desconsiderar a escrita e tributar a receita como se fosse proveniente unicamente de atos mercantis praticados com não cooperados, porque esta presunção não é autorizada por lei. Este procedimento tornou o lançamento insubsistente, porque não se reveste da indispensável segurança, certeza e seriedade que o ato requer.

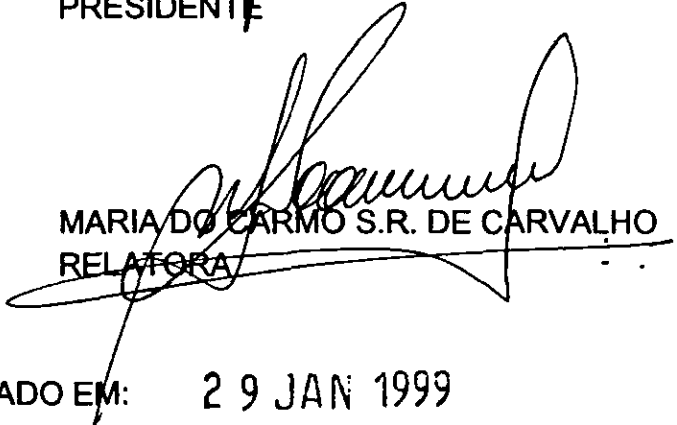
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA SANTA CLARA LTDA.

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 29 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, PAULO ROBERTO CORTEZ, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NATANAEL MARTINS.

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

Recurso nº : 116.779
Recorrente : COOPERATIVA SANTA CLARA LTDA

RELATÓRIO

Recorre a este Egrégio Conselho de Contribuintes COOPERATIVA SANTA CLARA LTDA., contra a decisão prolatada pelo Sr. Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS., o qual julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração IRPJ — acostado aos autos às fls. 02, e seus consectários — CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, fls. 57; PIS-FATURAMENTO, fls. 68; FINSOCIAL FATURAMENTO, fls. 92; e COFINS, fls. 101 —, para cancelar os efeitos da TRD no período antecedente a Agosto de 1991.

O lançamento refere-se aos ajustes efetuados no lucro líquido da Cooperativa por considerar indevidos os valores que serviram de base de cálculo para o imposto de renda em cada exercício.

Foram tributadas parte das aplicações financeiras; os resultados positivos obtidos no MATADOURO FRIGORÍFICO e na INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS; e as vendas no Supermercado Sede, por falta de comprovação das vendas registradas com associados.

Descrevendo os fatos no Termo de Encerramento acostado aos autos às fls. 119, a Auditoria Fiscal informou que, " **A cooperativa possui em sua contabilidade contas distintas para a escrituração das receitas, custos e despesas dos diversos estabelecimentos que a compõem, mantendo contas específicas para registros das receitas das operações com terceiros. Os custos e despesas são apropriados de forma proporcional à receita. Em virtude da grande diversidade de operações, a empresa adota diferentes critérios em cada estabelecimento para determinação de seus resultados tributáveis, como declarado em resposta à intimação — fls. 280/282.**"

Que no supermercado Sede o resultado tributável é determinado a partir das vendas efetuadas a não associados, cujos controles contábeis estão descritos no item 5; no Matadouro Frigorífico, o resultado tributável é determinado pelo percentual de entradas de matéria-prima (bovinos e suínos) recebidos de não associados em relação ao total de entradas. Este percentual é aplicado sobre a receita total de vendas e o

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

resultado é considerado como vendas a terceiros; e, na Indústria de Laticínios, o contribuinte declarou, em resposta à intimação constante às fls. 282, que neste estabelecimento só existem operações com associados. As vendas são realizadas basicamente para não associados, mas, a matéria prima, — leite — seria toda proveniente de associados, caracterizando 100% de operações com cooperados, não havendo, conseqüentemente, resultado tributável. Trata-se, portanto, de critério de rateio pelas entradas de matéria prima, de forma semelhante ao MATADOURO FRIGORÍFICO.

Está inserida no item 3 a COMPOSIÇÃO DAS DIFERENÇAS TRIBUTÁVEIS, na qual informa as irregularidades apuradas nos procedimentos de auditoria, quais sejam:

1. tributação parcial das aplicações no mercado financeiro;
2. falta de comprovação de vendas à vista contabilizadas como operações com associados no SUPERMERCADO SEDE;
3. entrada de matéria prima (leite) na indústria de laticínios, provenientes de produtores não associados, conforme notas fiscais de entrada série E-2;
4. entradas de matéria prima (bovinos e suínos) no Matadouro Frigorífico, proveniente de produtores não associados, contabilizadas indevidamente em conta de entradas de associados.

Os itens 4; 5; 6; 7 e 8 informam o procedimento adotado pelo Fisco para a apuração do lucro tributável e, no item 9, as considerações gerais, enquadramento legal e o resumo do crédito tributário apurado.

Os documentos de fls. 129 a 664 referem-se a cópias de documentos contábeis do contribuinte, cópias das DIRPJ's, mapas e demonstrativos elaborados pelo Fisco e intimações ocorridas no curso da ação fiscal.

Cientificado desta autuação, apresentou impugnação tempestiva que, em resumo, alinho:

Refere-se a lançamento efetuado sob a alegação de que a ora recorrente teria praticado atos com não cooperados, cujo resultado não teria sido oferecido à tributação, bem como não teria condições de comprovar os atos praticados com seus cooperados; que as aplicações financeiras, por se tratarem de operações efetuadas com terceiros, ou seja, alheia ao fim específico da cooperativa, deveria ser oferecida à tributação.

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

Sobre a tributação das aplicações financeiras apresenta extenso arrazoado fundamentado em vários arestos que efetivamente foram transcritos.

Reporta-se aos artigos 85, 96, 88 e 111 da lei nº 5.764/91, para melhor fundamentar seus argumentos no sentido de que a contabilidade na qual estão embasados os dados transcritos na DIRPJ são corretos e verdadeiros, todos com supedâneo nos ditames da lei supracitada.

Quanto aos fundamentos constantes no Auto de infração, aduz que o Fisco lavrou o auto de infração tendo como princípio o preconceito no sentido de que a empresa seria o principal estabelecimento da cidade e, **"no tocante à alegada falta de comprovação de vendas à vista contabilizadas como operações com associados no supermercado sede, o Fisco desclassificou sob a alegação de que este estabelecimento seria o principal estabelecimento desta natureza na cidade; por isso, diz o Fisco, as vendas efetuadas a não associados declaradas pela impugnante (no percentual de 15 a 35%) seriam muito reduzidas em se tratando de um estabelecimento deste porte, isto porque haveria tradição em servir à população em geral e o supermercado estaria localizado na zona urbana enquanto os associados são predominantemente produtores rurais.**

Refutando a afirmação anterior, esclarece que o principal estabelecimento desta natureza é a Cooperativa dos funcionários da indústria metalúrgica TRAMONTINA e que, este sim, é o responsável pelo efetivo abastecimento da população local, restando, para ela, o abastecimento da população remanescente.

Aduz que o procedimento está eivado de disfarçada ilegalidade **"porque embasado exclusivamente em suposições, não em presunções simples, a partir de indícios robustos cuja adequação tivesse vindo acompanhada de prova, mas sim em complexos raciocínios indutivos e hipotéticos suportados unicamente em valoração subjetiva dos elementos do caso concreto, elocubrações que foram apresentadas pelo fisco despidas de qualquer elemento de prova."**

Alega que os autos sequer fazem referência a provas.

Sobre indícios, cita o magistrado de Hugo de Brito Machado (Presunções no Direito Tributário, in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 9, pgs. 251/274), aduzindo que as presunções são as conseqüências deduzidas de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato conhecido e que, por isso mesmo, a presunção não pode se embasar em outra presunção, ou seja, as presunções

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

não podem apresentar encadeadas: somente se tomando como presunção aquilo que defluísse logicamente de um fato exaustivamente provado.

Segue discursando sobre indícios e presunções, para concluir sobre "ilações" cometidas pelo Fisco, quais sejam" a) o estabelecimento da impugnante é o maior supermercado da cidade; b) os valores das operações com terceiros declarados pela impugnante devem estar errados; e c) todos os produtores têm créditos junto à cooperativa e por isso não compram à vista no supermercado, para assim concluir: **"Como se vê, os autos de infração sequer em presunções simples se embasam; eles se embasam em raciocínios exclusivamente subjetivos, verdadeiras fantasias, pois nas circunstâncias neles narradas relação alguma existe entre o fato 'indiciante' (tamanho do estabelecimento e créditos dos associados) e a conclusão (as operações registradas no código 01 foram com terceiros e não com associados).**

Aduz sobre a insegurança das bases em que foram efetuados os lançamentos, "porque o próprio fisco fez consignar que estaria adotando, para calcular os valores tributáveis dos períodos anteriores, a média mais alta encontrada no ano de 1996, a fim de evitar eventuais distorções" e, sobre a segurança jurídica transcreve:

"É de notar-se que, no caso, cumpria ao fisco comprovar objetivamente o desvio, não podendo contentar-se com simples possibilidade. De fato, a quem denuncia incumbe provar a denúncia. (...) Não tem o fisco como impugnar a declaração, justo por isso que não pode provar o contrário. Consequentemente, qualquer lançamento ou multa com fundamento apenas nessa dúvida ou suspeição é ilegal, pois não se pode presumir a fraude que necessariamente deverá ser demonstrada". Palavras do Min. Armando Rollemberg, ex-Presidente do TFR e ex membro do E. Superior Tribunal de Justiça - Agravo 55.210-SP, Rel. Min. Bilac Pinto, DJC 15/12/72.

Aduz mais: Que a auditoria fiscal se restringiu a recusar as provas por ela ofertadas alegando falta de burocracia, sem fazer referência a qualquer irregularidade que pudesse haver no estabelecimento, bradando pela legitimidade de suas suposições. Que tratando-se de lançamento, um ato administrativo estritamente vinculado, não pode o mesmo subsistir, porque efetuado em bases inconsistentes, tornando-se um ato nulo.

Sobre o rateio utilizado pelo fisco alega:

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

"Para efetuar lançamento relativo ao IRPJ e à CSSL o Fisco deveria recompor os resultados tributáveis da Cooperativa. Então, segundo seu relato (item 8.2 do relatório), o Fisco somou as operações com terceiros de todos os estabelecimentos da cooperativa (não obstante tenha fiscalizado apenas três deles) e dividiu pelo total das operações da Cooperativa, para saber qual seria o percentual de operações com terceiros, que utilizou para efetuar novo rateio de custos e despesas e calcular o lucro tributável.

Mas ao assim fazer, o Fisco errou ao não efetuar a exclusão do saldo devedor da diferença de correção monetária do IPC/BTN do ano de 1990 de acordo com a proporção que considerou correta, bem como ao adicionar indevidamente a depreciação oriunda desta mesma diferença de correção monetária, o que resultaria em tributação excessiva mesmo no caso de ser válido o procedimento fiscal.

A cooperativa possui 23 (vinte e três) estabelecimentos espalhados em 05 (cinco) municípios diferentes, nos quais envolve mais de 10 (dez) atividades diferentes.

A fiscalização se ateve a apenas três: o supermercado sede, a indústria de laticínios e o matadouro frigorífico, sendo certo que a recomposição do resultado tributável para a inclusão das pretensas operações com terceiros deveria ter sido efetuada por estabelecimento e por atividade, pois cada um deles possui aspectos peculiares principalmente no âmbito do custo e despesas que o percentual calculado visaria ratear. A soma dos resultados das operações com terceiros em cada estabelecimento e ramo de atividade é que seria o lucro (ou prejuízo) das operações com terceiros, sobre o qual incidiriam os tributos.

Neste aspecto, em nada socorre o Fisco a alegação de que a impugnante utilizaria a mesma sistemática por ele utilizada para o cálculo dos resultados que oferece à tributação, simplesmente porque o contribuinte pode optar por uma forma de rateio de que resulte um maior ônus tributário; mas o Fisco, ao efetuar lançamento de ofício, tem o dever de calcular com exatidão o montante do tributo, independentemente dos procedimentos do contribuinte."

E mais.

Que, inquinada a esclarecer sobre os controles das vendas efetuadas nos diversos estabelecimentos, a vista ou a prazo, se mercância efetuada com cooperados ou não cooperados, esclareceu que as vendas efetuadas a vista para

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

associados eram registradas no código "01" e que, somente nas vendas a prazo para os associados, era obrigatória a aposição do código do associado, para posterior desconto dos créditos. Que as vendas efetuadas para terceiros não associados eram efetuadas somente a vista e registradas no código "02" . Alega ainda que estes esclarecimentos estão respaldados por declarações elaboradas pelos próprios caixas da empresa, assim como dos associados.

Que analisando estes fatos sob a ótica do preconceito, o Fisco buscou caracterizar irregularidades que não existem, consignando, em seu relatório, que os controles apresentados foram considerados insuficientes, pois sua aceitação implicaria em aceitar qualquer percentual declarado como venda a associados.

Com base nesta presunção, considerou todas as operações lançadas no código 01 como se tivesse sido realizada com não associados. — item 5.1 do relatório fiscal.

Afirma que em nenhum momento o Fisco alegou ter identificado indício de que alguma operação lançada no código 01 tivesse sido realizada com não cooperado e que nenhuma das operações foi infirmada.

Após outros longos arrazoados apresentou impugnações específicas para cada lançamento decorrente.

A Autoridade Julgadora de primeiro grau entendeu ser procedente em parte o lançamento — documento de fls. 699/726 — cuja ementa transcrevo:

IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS:

OPERAÇÕES COM NÃO ASSOCIADOS/APURAÇÃO DE RESULTADOS. Os resultados de atos não cooperativos, tais como os representados por aplicações financeiras, vendas a terceiros estão sujeitos à incidência tributária uma vez que não se incluem entre aqueles amparados pela não incidência prevista na legislação de regência.

LANÇAMENTO - NULIDADE - A nulidade de Auto de Infração e demais termos do processo administrativo fiscal somente ocorrem nas hipóteses preconizadas nos incisos I e II, do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.



8



Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

CONSTITUCIONALIDADE - A autoridade administrativa não possui competência para apreciar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo do poder público, cabendo tal prerrogativa unicamente ao Poder Judiciário.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - CSLL, COFINS, FINSOCIAL e PIS/FATURAMENTO - Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no lançamento relativo ao IRPJ é aplicável, no que couber, aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

TRD - JUROS DE MORA. A Taxa Referencial Diária, instituída pela lei nº 8.177/91, teve nova redação pela lei nº 8.218/91, que determinou que a TRD fosse empregada como juros de mora. Todavia deve ser observado o que disciplina a IN-SRF nº 32/97, no período de 04/02/91 a 29/07/91.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Cientificado desta decisão, apresentou recurso voluntário a este Egrégio Conselho de Contribuintes, perseverando nas razões impugnativas.

É o Relatório.



Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

VOTO

Conselheiro MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele tomo conhecimento.

De pronto torna-se necessário transcrever o artigo 129 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 85.450/80 que, por sua vez, traduz o entendimento contido nos artigos 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71, segundo os quais tratam da isenção concedida às sociedades cooperativas, cujo teor transcrevo:

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

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente."

No caso dos autos, foram tributadas as aplicações financeiras e receitas provenientes de atos mercantis praticados com não cooperados.

Na ordem das autuações:

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

Verifica-se nos termos da legislação retromencionada que o inciso II contempla a tributação das aplicações financeiras, objeto da tributação impugnada e recorrida, porque trata do fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais.

Sendo certo que somente a lei é que pode ditar as regras a respeito das espécies tributárias que devem ser objeto do procedimento concessivo de isenção e que a Lei nº 5.764/71, através dos artigos 86 e 111 determinou que seria tributado o fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais, é mais do que certo a tributação das aplicações financeiras.

Porém, o que se tributa é o resultado obtido nas aplicações financeiras e não a receita financeira como quer o Fisco.

Julgando matéria idêntica, o Ilustre Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, relator do recurso nº 108.067, também entendeu que deveria ser provido o recurso interposto pelas razões a seguir transcritas:

“ No mérito, embora norteados pela delimitação do litígio nas razões de apelo, e evitando transbordar aos contornos da pretensão resistida, e nos limites desta resistência, julgo necessário adentrar em questão de certa forma prejudicial, qual seja a da tributação dos rendimentos das aplicações financeiras efetuadas por cooperativas.

É certo porém que o faço para afastar o argumento prejudicial da não incidência, e permitir que a “questio juris” acerca de sua correta determinação da base de cálculo — se o rendimento bruto ou o rendimento real — ” possa ser apreciada por si só.

A jurisprudência relativa à tributação das aplicações financeiras pelas cooperativas, caminha no sentido de pacificar-se pela efetiva tributação. Como argumento e fundamento principal, exsurge a indicação de que embora operacionais, não se constituem em atos cooperativos, únicos alheios à incidência tributária.

Este Colegiado pronunciou-se a respeito no Acórdão 101-83.741/92, assim ementado:



Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

“IRPJ – Sociedades Cooperativas – Resultados de Operações Com Não Associados – Ganho de Capital – Resultado de Aplicações financeiras. As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto sobre a renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas, denominadas “sobras”. Por outro lado, estão sujeitas à tributação sobre os resultados oriundos de operações, continuadas ou eventuais, praticadas com terceiros e com intuito especulativo de lucro.”

Em embargo de judiciosas vozes em contrário ¹, invocando a leitura do art. 129 da vetusta Lei 5.764/71, muito mais por sua inadequação do que pelo tempo de sua edição — a questão já encontrou repouso na jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme depreende-se da ementa abaixo transcrita:

EMENTA: A Ação de Repetição de Indébito. Cooperativa. Aplicação Financeira. Ato não cooperativo sujeito ao imposto de renda. 1. As aplicações financeiras são atos não cooperativos que produzem resultados positivos e estão sujeitos à incidência do imposto de renda. 2. A isenção do imposto de renda das cooperativas decorre da essência dos atos por ela praticados e não da natureza de que elas se revestem. 3. Decreto não pode extravasar a norma legal regulamentada. Isenção se interpreta literalmente e só pode ser concedida por lei. 4. Ação improcedente ²

O conceito está correto, pois orienta-se pela interpretação finalística, baseada na axiologia de valorizar e proteger o ato cooperativo, em contraste com os demais atos com terceiros ou eventuais transações não pertencentes àquela definição. Buscou-se o que verdadeiramente a lei quis proteger, inferindo-se por hermenêutica apropriada, a “mens legis”. Ilações, mesmo que amparadas por raciocínio sistemático dos dispositivos legais, os quais reportam-se a atividades específicas de cooperativas, e denotam um aspecto conjuntural do ato legislativo tão-somente, não superam àquelas que buscam a verdadeira razão de existência da norma, i.é, retirar do campo de incidência do tributo somente o ato cooperativo; permissa máxima vênha.

¹ V. Declaração de Voto Cons. Celso Feitosa, Acórdão 1º C.C. nº 101-83.741

² RECURSO ESPECIAL Nº 36.887-1 — PR: Relator O Sr. Ministro Garcia Vieira.

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

Posto isto, passamos a atacar o reduzido espectro do litígio deste processo, visando alcançar qual o rendimento a ser tributado nas aplicações financeiras, se o rendimento nominal ou o rendimento real, expurgada neste último a correção monetária.

A fim de alcançar tal solução, deve-se ter em mente, “ab initio”, que o fato gerador do tributo em apreço é a aquisição das disponibilidades jurídica ou econômica de renda, esta entendida como acréscimo patrimonial ³, e este pelo cômputo de todos os custos e despesas necessárias à percepção daquela ou a manutenção de sua fonte produtora. Só então teríamos a base imponível, pelo acréscimo patrimonial líquido.

De posse desse conceito, busca-se na lei tratamento específico para a apuração da base de cálculo das atividades de cooperativas que não integram o ato cooperativo, haja vista que a base tributável derivada das mesmas, terá que conformar-se ao conceito maior de renda — acréscimo patrimonial líquido.

Diante da interseção contábil entre valores correspondentes à receita não tributável e àquelas tributáveis, buscou o Fisco, através de normas infralegais, equacionar a difícil matemática de justiça fiscal. Iniciou pelo Parecer Normativo CST nº 73/75, o qual tratava da tributação de receitas de atos com terceiros. Assim está redigido o item “6”:

“6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por ela realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Consequentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeitos de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos, pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos indiretos proporcionalmente relacionado com o percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.”

³ V. artigo 43, I e II do CTN.

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

Deflui da leitura do indigitado parecer que excluía a possibilidade de alocação direta de custos — com chances nas operações com terceiros mas beirando o impossível nas aplicações financeiras —, a regra de justiça fiscal seria a proporcionalidade entre receitas tributáveis e não tributáveis. Por este mesmo motivo é que o Parecer Normativo CST nº 33/80, ao tratar da tributação do lucro inflacionário, identificou que a parcela diferível seria aquela determinada proporcionalmente à mesma relação existente entre receitas passíveis de tributação e as receitas totais auferidas ⁴.

Exsurge outrossim da leitura que o critério, posto que coerente, não é automaticamente satisfatório quando se trata de aplicações financeiras, pois de difícil identificação os custos, tanto direta quanto indiretamente, envolvidos com a renda auferida nestas aplicações. Não por outra razão que o parecer buscou normatizar tão-somente os atos não cooperativos com terceiros, afirmando que ao lucro operacional serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.

Interessante evolução, entretanto, demonstrou o Parecer Normativo CST nº 04/86, concluindo pela tributação das aplicações financeiras efetuadas pelas cooperativas e, também, definindo que em caso de saldo devedor de correção monetária, parcela apurada pelo critério da proporcionalidade, poderá ser deduzida como encargo do exercício. Assim estão redigidas as conclusões do referido parecer:

“6.1.1.- O resultado positivo das aplicações financeiras deve ser oferecido à tributação englobadamente com os resultados das operações com não associados mediante seu cômputo em separado (it. 4 do PN CST nº 73/75), mesmo em caso de eventual apuração de prejuízo contábil no balanço nas operações com não associados, uma vez que este deverá ser coberto com recursos do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do artigo 80 da Lei 5.764/71.

6.1.2 – Por não haver previsão legal em sentido diverso, aplicar-se-ão as regras dos artigos 95, I, 96, I e 405 do RIR/80, além dos demais dispositivos legais e normas administrativas pertinentes às receitas de aplicações financeiras, podendo o imposto de renda na fonte ser compensado com o imposto devido na declaração de rendimentos.

⁴ V. Parecer Normativo CST nº 33/80, item 4.

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

6.2 – Saldo devedor de correção monetária. Se o saldo da conta de correção monetária for devedor, poderá ser deduzida do resultado tributável uma parcela do mesmo, apurada pelo critério de proporcionalidade, utilizado pelo Parecer Normativo CST nº 33/80, como encargo do exercício, conforme autoriza o artigo 347, III do RIR/80”.

Mais importante do que a assertiva quanto à tributação das aplicações financeiras, matéria por nós já ultrapassada, vislumbro como evolução lógica de raciocínio jurídico-contábil, a permissão do encargo inflacionário, pelo critério da proporcionalidade, critério este uniformemente utilizado pelo Fisco na intrincada tarefa de alocação de custos, diante da diversidade de tributação das receitas auferidas.

Aliás, este o verdadeiro cerne do litígio em vias de solução. O expurgo do custo inflacionário.

Em matéria de cunho similar, este Colegiado não ficou imune às indagações que derivaram das utilizações múltiplas de índices a medir o efeito inflacionário nos resultados das empresas. Na doutrina, muito antes, já imperava a tese, de que sem o reconhecimento completo do custo inflacionário, o resultado seria a deturpação do conceito de renda, importando em tributação de patrimônio, ao invés de acréscimo patrimonial líquido, i.e, renda ⁵.

Esta mesma Colenda Câmara já se pronunciou sobre o tema, no Acórdão nº 108-01.123/94, com voto da lavra da i. Conselheira Sandra Maria Dias Nunes, do qual extraio o seguinte excerto, verbis:

“Ora, a correção monetária, por expressa determinação legal, deve refletir a desvalorização real da moeda, caso contrário, estará sendo tributada uma renda fictícia. Isso ocorre no caso da empresa possuir patrimônio líquido maior que o ativo permanente e, demais contas sujeitas a correção, onde o não reconhecimento da inflação enseja apuração de menor resultado devedor de correção monetária, que é dedutível para fins de apuração do resultado tributável. Indiretamente, estaria ocorrendo majoração do tributo.”

O somatório do conceito destacado acima com a inaplicabilidade do critério da proporcionalidade à alocação de custos para rendimentos de aplicações financeiras, impulsiona para a afirmação de que somente retirando-se a correção

⁵ V. Mizabel Derzi, “Correção Monetária e Demonstrações Financeiras”, RDT nº 59, p. 124.



Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

monetária destes rendimentos, alcança-se a verdadeira base tributável, em respeito a regras constitucionais de divisão de competência tributária e ao conceito de renda, insculpido no Código Tributário Nacional.

Pondere-se que toda a tentativa de normatizar a apuração de resultados tributáveis nas cooperativas, estampadas nos diversos pareceres citados, buscava justamente tributar renda, da mesma forma que nas demais pessoas jurídicas não cooperativas. Não se pode aceitar, por absurdo, o argumento de que na ausência de dispositivo legal específico, tributa-se todo rendimento nominal, pois estar-se-ia tributando o patrimônio dos coopeerados, cuja associação está expressamente protegida pela axiologia constitucional, ex vi do art. 174, § 2º."

No presente caso, trata-se de uma cooperativa que pratica atos comerciais com associados e não associados e a tributação ocorreu sobre um percentual das receitas financeiros, ou seja, houve a tributação indevida da renda e não do rendimento líquido auferido.

Quanto à tributação das vendas a vista registradas com código 01.

Entendo que há vício formal no lançamento e que o Fisco, apesar do brilhante trabalho executado, transgrediu as determinações contidas na Lei nº 5764/71 ao desconsiderar as informações do contribuinte e adotar procedimentos impróprios para a determinação do crédito tributário. .

Para melhor esclarecer meus pares, transcrevo a descrição fiscal contida nos autos às fls. 121.

5. "FALTA DE COMPROVAÇÃO DE VENDAS À VISTA CONTABILIZADAS COMO OPERAÇÕES COM ASSOCIADOS NO SUPERMERCADO SEDE.

O supermercado sede da Cooperativa Santa Clara localiza-se na cidade de Carlos Barbosa, servindo aos associados da Cooperativa e à comunidade em geral, constituindo-se no principal estabelecimento desta natureza na cidade, conforme constatado pela fiscalização.

Os percentuais de vendas a não associados neste estabelecimento declarados pelo contribuinte variam predominantemente entre 15% e 35%, valores muito reduzidos em se tratando de um estabelecimento deste porte, com tradição de servir à população em geral e

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

localizado em zona urbana, enquanto os associados são predominantemente produtores rurais.”

Faço aqui um adendo para informar que não há, nos autos, documentos acostados pelo Fisco comprovando estas afirmativas, assim como não existem informações sobre a quantidade de cooperados.

Em relação às vendas registradas com o código 01 (sem digitação da matrícula do associado), os controles apresentados foram considerados insuficientes, pois a ausência da matrícula do nome do associado ou de outro registro semelhante impede a fiscalização de verificar, ainda que por amostragem, a consistência dos dados. Considerar como suficiente o registro com código 01 e as declarações assinadas pelos funcionários e sócios implicaria em aceitar qualquer percentual declarado como venda a associados, sem a possibilidade de qualquer quantificação ou individualização de valores, como por exemplo confrontar o retorno (proporcional à entrega de leite e ao consumo nos estabelecimentos da cooperativa) recebido pelo associado no final do exercício em função das sobras apuradas.

Outra evidência neste sentido é a análise das notas fiscais de entrada de leite série E '2' emitidas no final de cada mês mostrando que a ampla maioria dos produtores tem saldo positivo a receber pela entrega do leite, após vários descontos, entre eles as compras a prazo no supermercado como adiantamento do mês. Ainda que possível, (grifei) é improvável que o produtor efetue compras à vista no montante registrado no código 01, já que possui invariavelmente crédito para comprar à prazo, como mostra o saldo positivo da nota fiscal.

Diante dos fatos apresentados, o montante de operações com não associados foi recalculado (demonstrativo na fl. 405) com a inclusão das vendas a funcionários e das vendas com código 01 (além das vendas com código 02 já declaradas como venda a terceiros). (grifei).

Analizando-se o demonstrativo contido às fls. 405, verifica-se que todas as transações comerciais efetuadas pela cooperativa com o código 01 foi desclassificada pelo Fisco e oferecida à tributação.

E, partindo-se deste fato, considero que o crédito tributário apurado não contém os elementos necessários para a constituição da relação jurídico-tributária, porque padece de certeza, segurança e seriedade. Entendo desta forma porque, se no

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

matadouro frigorífico houveram aquisições de bovinos, ovinos e outros animais relacionados, de empresas ou pessoas físicas não cooperados, estes animais, transformados em carne, foram consumidos por pessoas físicas cooperadas e que adquiriram este produto, na cooperativa, através do código 01.

Este mesmo procedimento ocorre com o leite.

Considerando-se que o leite se transforma em vários outros subprodutos e que estes, por sua vez, também são mercadorias expostas à venda no supermercado da Cooperativa, torna-se difícil desconsiderar as informações contidas nos autos, firmadas pelos próprios funcionários da empresa.

A simples presunção adotada pelo Fisco, e não autorizada por lei, de que todas as vendas codificadas como 01 referem-se a associados sem matrículas — ou seja - desconsiderando os associados — e que elevou os percentuais para a determinação do lucro tributável da cooperativa, transformou o crédito tributário em montante irreal.

Veja que " a instrução do procedimento tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca ao seu objetivo com os seus corolários da livre apreciação das provas e da admissibilidade de todos os meios de prova" (Alberto Xavier - in DO LANÇAMENTO TEORIA GERAL DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO).

Há nos autos a intimação para que a Cooperativa demonstrasse a forma de controle das vendas efetuadas com cooperados e não cooperados. Existe a resposta a esta intimação esclarecendo os lançamentos e mais, a declaração dos funcionários dos caixas, com as devidas assinaturas, sobre esta forma de procedimento e controle.

O Fisco, se não as admitisse, deveria procurar meios de provar a inveracidade das informações ofertadas pelo contribuinte, com o fulcro de provar o inverso.

Outro procedimento errado adotado pelo fisco, foi o de considerar, como venda a associados, somente as vendas a prazo. Assim procedendo, calculou o percentual sobre o total das vendas. Este procedimento foi adotado no ano de 1996 e o percentual obtido foi aplicado nos anos anteriores para calcular o crédito tributário.

Esta matéria — a presunção adotada pelo Fisco — foi largamente questionada pelo contribuinte que, com propriedade, transcreveu várias lições de de Ilustres Juristas brasileiros e encontram-se estampadas às fls. 681; 682; 683.

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

Também por pertinente a matéria, transcrevo excertos das lições do mestre ALBERTO XAVIER, no sentido de que:

"Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração Fiscal, de modo que, em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (*Beweislösigkeit*), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as *presunções legais relativas*. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos, a Administração Fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1598/76, ao afirmar que a regra de que cabe à Autoridade Administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração.

Sendo o procedimento administrativo de lançamento um processo inquisitório, cujo objetivo se encontra rigidamente subtraído à livre disposição das partes, as regras de decisão sobre o fato incerto não poderiam depender de uma repartição entre elas do encargo probatório, de tal modo que a decisão final do processo fosse inexoravelmente desfavorável àquela que não se liberou do aludido encargo, como parece sustentar BATTISTONI FERRARA.

Não pode afirmar-se que o caráter inquisitório do processo e a sua natureza não jurisdicional excluam liminarmente a existência de regras de decisão sobre o fato incerto. Por um lado, não obstante os vastíssimos poderes instrutórios de que gozam a Administração Fiscal, é sempre concebível que eles não tenham conseguido remover uma incerteza que subsiste na fase da decisão. Por outro lado, muito embora o problema da decisão se coloque nestes processos muito diversos do que no processo jurisdicional, em que

o *non liquet* não é admissível, a verdade é que também para o Fisco, a decisão sobre o fato incerto se apresenta como uma alternativa: a prática do lançamento, ou a sua prática com determinado conteúdo, ou ainda a pura abstenção de o praticar. Seguindo os pareceres de BÜHLER, STRICKRODT e MICHELE, concluir-se-ia que o órgão de aplicação do direito seria completamente livre, não só de escolher os meios instrutórios, como também de adotar na decisão o critério ou regra de experiência que reputasse mais adequado ao caso concreto.

Esta doutrina esquece, porém, que o processo e os seus fins não podem deixar de explicar-se e construir-se à luz do sistema jurídico em que se integram e que, portanto, tal solução só seria concebível num ordenamento para o qual fosse rigorosamente indiferente o sacrifício injusto da propriedade ou a também injusta privação de um crédito tributário devido. Ao invés, um ordenamento que não seja, quanto a este aspecto, neutro ou indiferente, não pode confiar ao órgão de aplicação do direito, a liberdade de escolha do critério de decisão sobre o fato incerto, antes postula a existência de uma regra de juízo preestabelecido, quer esta se encontre expressamente formulada, quer se deduza do espírito do sistema.

Na ordem jurídica brasileira não pode duvidar-se da solução a dar ao problema em causa: o respeito pela propriedade privada, consagrado constitucionalmente, e que em matéria tributária se reflete no princípio de uma rígida legalidade, revela só por si que no caso de incerteza sobre a aplicação da lei fiscal são mais fortes as razões de salvaguarda do patrimônio dos particulares do que as que conduzem ao seu sacrifício (*in dubio pro libertati; melior est conditio possidentis*).

Este é o verdadeiro fundamento teórico da regra *in dubio contra fiscum* que é uma regra de decisão sobre o fato incerto e que portanto respeita à aplicação e não à interpretação do direito. Se hoje não subsistem dúvidas sérias quanto ao fato de a norma tributária dever ser interpretada como qualquer norma jurídica, não sendo portanto possível arvorar a regra de MODESTINO em princípio de hermenêutica a verdade é que ela ganha pleno relevo quando relacionada com o dever ou encargo de prova que incumbe à ADMINISTRAÇÃO FISCAL. Estavam muito mais próximos da

Processo nº : 13016.000013/97-58
Acórdão nº : 107-05.460

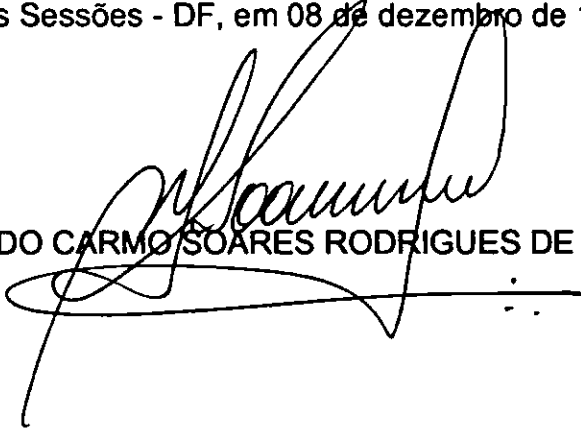
realidade os velhos CHAMPIONNIÈRE e RIGAUD quando afirmavam ser aquela regra afloração do princípio 'actore non probante, qui convenitur, et si nihil ipse praestat, obtinabit'.

Excerto extraído de " DO LANÇAMENTO TEORIA GERAL DO ATO DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO de ALBERTO XAVIER, - Editora Forense, pag. 146/147/148.

Diante das razões elencadas, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Quanto aos lançamentos decorrentes, pelo princípio da decorrência, a eles também voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 08 de dezembro de 1998.


MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO