

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13836.000011/93-27
RECURSO Nº : 109.369
MATÉRIA : IRPJ - EXS.: 1988 e 1989
RECORRENTE: VIRGOLINO DE OLIVEIRA S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL
RECORRIDA : DRF em CAMPINAS - SP
SESSÃO DE : 11 DE NOVEMBRO DE 1997
ACÓRDÃO Nº : 105-11.905

IRPJ - ART. 181 DO RIR/80 - A entrega de numerário a terceiros em nome da sociedade se submete ao dispositivo do Art. 181 do RIR/80, inclusive para fins da aplicação da presunção lá estipulada.

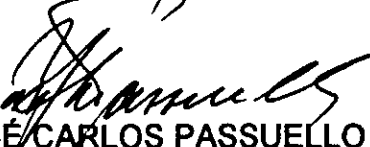
PROVISÃO PARA PERDAS PROVÁVEIS NA LIQUIDAÇÃO DE INVESTIMENTOS - A provisão apropriada, na forma intentada, referente à participação societária em sociedade cooperativa, deve ser analisada à luz de integração entre a mecânica contábil da avaliação do investimento pelo seu valor patrimonial com os dispositivos da legislação cooperativa que regulam a destinação das sobras anuais, bem como a perda, se houver, deve ser permanente.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIRGOLINO DE OLIVEIRA S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL.

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


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 DEZ 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VICTOR WOLSZCZAK, CHARLES PEREIRA NUNES, IVO DE LIMA BARBOZA e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros JORGE PONSONI ANOROZO e NILTON PÊSS.



PROCESSO Nº : 13836.000011/93-27
ACÓRDÃO Nº : 105-11.905

RECURSO N.º : 109.369
RECORRENTE : VIRGOLINO DE OLIVEIRA S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL

RELATÓRIO

VIRGOLINO DE OLIVEIRA S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL., qualificada nos autos, recorre de decisão do Delegado da Receita Federal em Campinas, SP, que manteve parcialmente, conforme decisão nº 10830/GD/929/93, de fls. 256 a 260, exigência relativa ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica dos exercícios de 1988 e 1989.

A exigência inicial, conforme auto de infração e termo de descrição e enquadramento legal, de fls. 21 a 26, alcançou omissão de receita operacional por empréstimo de origem não comprovada (exercício de 1988) e constituição indevida de provisão para perdas prováveis na realização de investimentos (exercícios de 1988 e 1989).

A decisão singular manteve integralmente a tributação, admitindo, porém, o aproveitamento de prejuízos fiscais anteriormente constituídos.

A primeira infração, de omissão de receita, foi assim definida pelo autor do feito (fl. 21):

***1 0 OMISSÃO DE RECEITA**
1 - OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL, CARACTERIZADA POR QUITAÇÃO DE DÍVIDA DA CONTRIBUINTE VIRGOLINO DE OLIVEIRA S/A., JUNTO A COOPERSUCAR, PELA AÇIONISTA MAJORITÁRIA SRA. CARMEN RUETE DE OLIVEIRA, EM DATA DE 08.ABRIL.87, CUJA ORIGEM DOS RECURSOS NÃO SE LOGROU ÊXITO EM COMPROVAR, APESAR DE TER SIDO



REGULARMENTE INTIMADA A FAZE-LO, ATRAVÉS DO TERMO DE INTIMAÇÃO DE 26.NOVEMBRO.92 VALOR DO EMPRÉSTIMOS = BASE IMPONÍVEL CZ\$ 25.000.000,00 - ANO-BASE 1987 - EXERC. FINANC. 1988 - CZ\$ 25.000.000,00"

A empresa impugnou alegando não ter procedido qualquer venda omitida já que sua produção, por força contratual, é integralmente transferida para a Copersucar. A autoridade julgadora manteve a exigência considerando o crédito como suprimento, na forma do artigo 181 do RIR/80. No recurso, a empresa reiterou sua afirmativa de que não houve qualquer receita omitida e que o crédito decorreu de pagamento efetuado pela Sra. Carmen diretamente à Copersucar para seu crédito e que desenvolveu todos os esforços na busca de cópia de cheque, contrato ou outro documento de prova mas sem resultado. A Sra. Carmen é acionista e Diretora Presidente da empresa.

A segunda infração, referente à provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, está assim descrita pela fiscalização, a fls. 21:

"2 - DESP/CUSTO INDEDUTIVEL (AJUSTE DO LUCRO EXERC)
1 - CONSTITUIÇÃO DE PROVISÃO PARA PERDAS PROVÁVEIS
NA REALIZAÇÃO DE INVESTIMENTOS CONSTITUÍDA
INDEVIDAMENTE SOBRE A PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA DA
CONTRIBUINTE NA COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE
AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO
COOPERSUCAR A QUAL NÃO ATENDE, CUMULATIVAMENTE,
OS REQUISITOS LEGAIS DE DEDUTIBILIDADE, CONSTANTES
DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA, CUJOS
VALORES TRIBUTÁVEIS A SEGUIR SE DEMONSTRA
EXERCÍCIO 1988, PERÍODO BASE 1987
PROVISÃO CONSTITUÍDA CZ\$ 223.165.919,00
(-) PROVISÃO REVERTIDA CZ\$ 50.049.197,00
DIFERENÇA (=) BASE IMPONÍVEL CZ\$ 173.116.722,00
EXERCÍCIO DE 1989, PERÍODO BASE 1988
PROVISÃO CONSTITUÍDA CZ\$ 2.073.003.269,00
(-) PROVISÃO REVERTIDA CZ\$ 223.165.919,00

*DIFERENÇA (=) BASE IMPONÍVEL CZ\$ 1.849.837.350,00
(...)”*

A provisão glosada foi constituída pela empresa relativamente à sua participação no capital social da Copersucar. A recorrente alegou que a Copersucar não procede a correção monetária de seu balanço por se entender desobrigada. A requerente, porém, é obrigada a corrigir seus investimentos na Copersucar na sistemática de equivalência patrimonial e entende que a insuficiência de correção monetária do patrimônio líquido da investida propicia a formação da provisão para perdas em investimentos, já que na liquidação do investimento, se houver, a restituição de capital será procedida pelo valor do capital em correção monetária. A empresa alegou ser sócia a mais de três anos. A autoridade julgadora entendeu que a falta de correção monetária do capital da investida não autoriza afirmar que haverá perda permanente do investimento. O recurso trouxe as mesmas afirmativas anteriores.

A autoridade julgadora aceitou a compensação parcial de prejuízos anteriormente constituídos e não admitidos pelo autor da fiscalização, o que eliminou totalmente a exigência relativa ao exercício de 1988.

Não foi interposto recurso de ofício

Sem preliminares.

É o relatório.



VOTO

CONSELHEIRO JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RELATOR

O recurso é tempestivo e, por atender aos demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

A primeira infração, capitulada no art. 181 do RIR/80 diz respeito a suprimimento de caixa por administrador. No presente caso o administrador, Sra. Carmen, acionista e Diretora Presidente da empresa, não efetuou o suprimimento diretamente à caixa da empresa mas constituiu um crédito junto à empresa por suposto pagamento para a Copersucar para quitar dívida da recorrente. Os efeitos são, evidentemente, os mesmos, pois se constituiu um crédito de forma imaginosa contra o pagamento de dívida da creditante. Entendo que a falta de comprovação da origem e da efetiva entrega declarada pela própria recorrente, deixa as coisas iguais perante a legislação fiscal.

Assim, entendo ser o tratamento deste item submisso à hipótese tratado no artigo 181 do RIR/80, sendo de prosperar a exigência.

Com relação à glosa da provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, é de se analisar a questão sob o enfoque da sistemática de contabilização da participação no capital da Copersucar e o tratamento a ser dado a seus resultados.

A recorrente afirma que a Copersucar não efetua a correção monetária de balanço, por não ser contribuinte do imposto de renda, sem entretanto comprovar tal afirmativa.

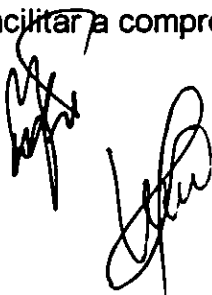
É de se iniciar a análise diante desta afirmativa, presumindo-se que existe efetivamente tal dispensa.

A falta de correção monetária do capital social da investida, no caso uma cooperativa, implica em dois efeitos, ambos em contas integrante do patrimônio líquido.

O capital social (pela conta que representa sua atualização monetária - reserva de capital) deixa de aumentar e na contrapartida o resultado do exercício deixa de diminuir em igual valor.

O procedimento positivo ou negativo de efetuar a correção monetária do balanço implica em nenhuma modificação no valor total do patrimônio líquido, permanecendo inalterado no que respeita ao valor anterior e posterior a tal procedimento.

Exemplificando, uma empresa que tivesse um capital de 100 unidades monetárias e devesse proceder a correção monetária mediante a aplicação do índice de 50%, calcularia tal correção em 50 um. Contabilizaria tal resultado a débito da conta de resultado de correção monetária de balanço (50 um.), que transferiria para o resultado do exercício (50 um.). Se, para efeitos de simulação se considerasse apenas os valores envolvidos, visando facilitar a compreensão, passaria a ter um patrimônio líquido assim definido:



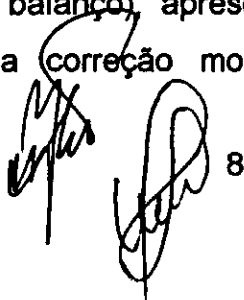
Evento			Efeitos contábeis no Patrimônio Líquido				
Simulação Monetárias - Patrimônio Líquido	em apenas contas do	Unidades do	Capital Social e Reserva de Correção Monetária do Capital	Resultado da Correção Monetária de Balanço	Resultado do Exercício	Total do Patrimônio Líquido	
Saldos Iniciais			100 um. - cr.			100 um. - cr.	
Cálculos da Correção Monetária de Balanço - 50%			50 um. - cr.	50 um. - dv.			
Encerramento do Exercício				50 um. - cr.	50 um. - dv.		
Saldos Finais			150 um. - cr.		50 um. - dv.	100 um. - cr.	

Ficou comprovado que, após a efetivação da correção monetária do balanço, o valor do patrimônio líquido da empresa permaneceu inalterado, sendo de se concluir que tal procedimento é neutro na mensuração do patrimônio líquido.

A investidora, como se observa no processo, procede a contabilização do investimento pelo método da equivalência patrimonial (a fls. 09 exclui o ajuste em valor de Cz\$ 150.241.010,00, valor que incluiu no quadro 13 da declaração - fls. 8).

Como consequência de tal sistemática, a investidora deve refletir em sua contabilidade uma parcela do patrimônio líquido da investida, proporcional à sua participação percentual no seu capital. Assim, se a investida possuir, digamos, 1% do capital social, na investida acima exemplificada, deverá apresentar em seus registros contábeis um saldo de 1 um. Como investimento. Tal valor é imutável diante do procedimento afirmativo ou negativo de efetivar a correção monetária do balanço da investida. Nenhum efeito isso provoca no valor do investimento contabilizado na investidora.

A única distorção verificável é que a composição do patrimônio líquido da investida é diferente, comparando-se as duas possibilidades (afirmativa ou negativa de correção monetária do balanço), apresentando diversidade em sua composição. Enquanto a efetivação da correção monetária eleva o capital social (reserva



correspondente) com igual redução das sobras do período e sua não efetivação mantém o capital inalterado e aumenta o valor das sobras a serem distribuídas.

Se a investida não procedeu a correção monetária do balanço, seu patrimônio líquido apresentará menor valor no capital social (reserva de correção monetária de capital) e maior saldo de lucros acumulados (no caso mais sobras).

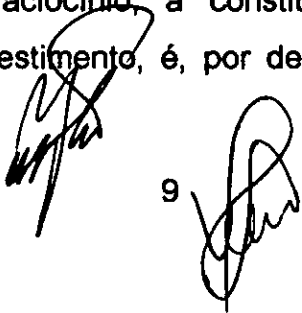
Resta analisarmos se esta diferente composição no PL da investida produz efeitos fiscais distorcidos na investidora.

Ficou provado que a aparente redução do investimento da investidora pela não efetivação da correção monetária do capital na investida fica compensada com o excesso de sobras apuradas no período, em valor equivalente.

Diante de tal substituição de valor, sendo as sobras do período pagas em moeda corrente, o que efetivamente ocorre é que o pagamento da correção monetária do capital acontece sob a forma de sobras do período com significativa antecipação dos casos de liquidação futura do investimento.

Outro fator a ponderar é que as sobras a serem recebidas pelo associado, no caso uma pessoa jurídica, como o seria em caso de pessoa física, não representam resultados isentos de tributação como ocorreria se fossem lucros oriundos de uma sociedade comercial, mas sim complementação de preço tributável normalmente. Tal situação leva a que a constituição da provisão neutralize a tributação de parte das receitas da investidora, indevidamente.

Diante desse raciocínio, a constituição da provisão para perdas prováveis na realização do investimento, é, por definição, inadequada, pois ela não



9

pode, por hipóteses, acontecer, já que se transforma por artifício contábil em sobra e é paga à investidora imediatamente.

Examinada a argumentação da recorrente, de que não houve a correção monetária do capital, esta é minha conclusão, que se encerra pela impossibilidade da constituição da provisão nos moldes intentados.

Ocorre, porém, que as sociedades cooperativas não estão dispensadas de efetuar a correção monetária do balanço, tanto que o Conselho Nacional de Cooperativismo (CNC) tratou da regulação societária de seus efeitos pela Resolução nº 27, de 22 de agosto de 1984, determinando no item *b*) que a cooperativa deveria:

"b) contabilizar a correção monetária do capital na conta de "Reserva de Capital", que se transferirá para a conta de "Reserva de Equalização", salvo se a Assembléia Geral, se omissos os estatutos, determinar, por proposta do órgão de administração ou, através deste, por solicitação de associado, que seja incorporada, no todo ou em parte, à conta de capital dos associados;"

A conta de reserva de equalização é típica integrante do patrimônio líquido que, se a investidora efetuar corretamente os procedimentos de equivalência patrimonial, influirá na avaliação do investimento e cujo saldo deverá receber destinação por deliberação em assembléia geral, podendo ser distribuída ou incorporada ao capital.

No meu ver o dispositivo estatutário impedindo a devolução corrigida das quotas, em caso de retirada do associado representa simples proteção da sociedade nos casos em que o patrimônio líquido se deteriora, em cujo caso admitir tal correção monetária significaria desfalcocar o patrimônio dos demais associados em favor

do sócio retirante. Ainda mais que a assembléia geral pode decidir pela incorporação da correção ao valor das quotas.

Por outro aspecto, aquele da não definitividade da perda, este Colegiado já apreciou a questão pelos Acórdãos nº 101-77.956 e 105-5.143, assim ementados:

"IRPJ - Provisão para perdas prováveis na realização de investimento: A não comprovação da perda permanente da realização de investimentos efetivados em cooperativa exclui a dedutibilidade da provisão constituída. Negado provimento ao recurso"

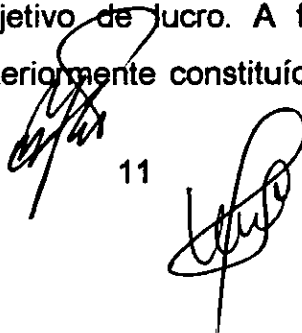
(Acórdão nº 101-77.956)

"IRPJ - PROVISÃO PARA PERDAS PROVÁVEIS NA REALIZAÇÃO DE INVESTIMENTOS - INVESTIMENTO EM COOPERATIVAS - Hipótese de investimento em sociedade cooperativa que não faz a Correção Monetária do Balanço e cujo Estatuto proíbe a venda de quotas-partes do capital a terceiros estranhos à sociedade e estipula que, em caso de desligamento, as quotas-partes serão devolvidas pelo seu valor nominal: estas circunstâncias não implementam a condição colocada no inciso II do artigo 321 do RIR/80. Negado provimento ao recurso"

(Acórdão nº 103-5.143)

Ambos votos se baseiam em que a falta de correção monetária do capital da investida não é comprovadamente permanente e que não se implementa o disposto no art. 312 do RIR/80.

Apenas para constar, é de se lembrar que a sociedades com natureza jurídica de cooperativas foram reguladas pela Lei nº 5.764/71, em cujo artigo 4º consta o formato que se esperava, constituídas como sociedades de pessoas, de natureza civil e não sujeitas à falência, sem objetivo de lucro. A formação de cooperativas com associados pessoas jurídicas posteriormente constituídas, como a Copersucar, vieram


11

trazer forma inusitada que encontra sérias dificuldades fiscais e contábeis nas investidoras, as quais não foram reguladas convenientemente pela legislação própria, o que deve ser "*contornado*" por processos de interpretação condizentes com a natureza societária das cooperativas. Tais dificuldades dizem respeito principalmente à natureza da remuneração aos associados, que não se reveste de lucro mas de sobras, portanto escapam à não tributação mas correspondem a complementação de receita, relativamente às operações com associados, mas representam resultados com relação às operações com não associados, cujos resultados são retidos para destinação específica, bem como outras situações diferenciadas decorrentes da correção monetária de balanço e do ganho inflacionário dela derivado.

De qualquer forma, não há como aguardar a regulamentação necessária e os conflitos surgidos devem ser dirimidos diante dos dispositivos legais existentes mediante integração dos mesmos com a sistemática operacional e societária das cooperativas.

Não ficou provada a perda em caráter permanente.

Assim, diante do que consta do processo, voto, por conhecer do recurso, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 1997.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO

