



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Recurso nº. : 141.558
Matéria : IRF - Ano(s): 1996 a 2000
Recorrente : COTEPRO - COOPERATIVA DOS TÉCNICOS EM PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 17 de março de 2005
Acórdão nº. : 104-20.555

COOPERATIVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - COOPERATIVA DE TRABALHO - O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde que o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo, portanto tributável em relação ao IRPJ. Nestes casos, pode a cooperativa de trabalho usufruir o benefício de efetuar a compensação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos a seus cooperados com o imposto de renda retido na fonte sobre as importâncias recebidas de pessoas jurídicas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados desta (art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, com nova redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COTEPRO - COOPERATIVA DOS TÉCNICOS EM PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos as Conselheiras Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que negam provimento.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

FORMALIZADO EM: 1 2 ABR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

Recurso nº. : 141.558
Recorrente : COTEPRO - COOPERATIVA DOS TÉCNICOS EM PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA.

RELATÓRIO

COTEPRO – COOPERATIVA DOS TÉCNICOS EM PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA., contribuinte inscrita CNPJ sob o n.º 01.067.948/0001-27, com sede na São Luís, Estado do Maranhão, à Avenida beira Mar, 342-A, Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em São Luís - MA, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 657/677, prolatada pela Quarta Turma da DRJ em Fortaleza – CE, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 693/739.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 25/04/01, o Auto de Infração - Imposto de Renda Retido na Fonte de fls. 04/18, com ciência em 26/04/01, exigindo-se o recolhimento de crédito tributário no valor total de R\$ 223.359,60 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% (artigo 44, I, da Lei n.º 9.430/96) e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, todos calculados sobre o valor do imposto, relativo aos fatos geradores dos anos de 1996 a 2000.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora constatou a falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte sobre trabalho sem vínculo de emprego. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e 7º, inciso II, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 3º, da lei nº 8.134, de 1990; artigos 4º e 5º, parágrafo único, da lei nº 8.383, de 1991; artigos 7º e 8º, da lei nº 8.981, de 1995; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

artigos 3º e 4º, da Lei nº 9.250, de 1995, combinado com o artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigos 620, 628 e 646, do RIR/99.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal responsável pela constituição do crédito tributário esclarece, ainda, através do próprio Auto de Infração, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte não efetuou os recolhimentos do Imposto de Renda Retido na Fonte, incidente sobre os pagamentos de serviços prestados por pessoas físicas sem vínculo de emprego (intituladas de "cooperadas");

- que questionada a respeito da falta de recolhimento deste tributo, a empresa respondeu que tal fato ocorreu em virtude de ter havido retenções de imposto sobre as receitas auferidas na prestação de serviços a terceiros (empresas públicas e privadas), já que estes valores eram superiores às retenções feitas dos cooperados;

- que, em decorrência, e por se tratar de uma pretensa cooperativa, efetuou a compensação do IRRF incidente sobre a remuneração das pessoas intituladas de "cooperadas" com aquele retido por seus clientes;

- que o § 1º do art. 45, da Lei nº 8.541, de 1992, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.981, de 1995, dá, às cooperativas de fato, o direito de compensarem o imposto retido (decorrente do pagamento ou crédito por serviços pessoais prestados ou colocados a disposição por seus associados a quaisquer pessoas jurídicas), com aquele" ... retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados";

- que se verifica que, em se tratando de cooperativa de fato e de direito, esta compensação é permitida. Todavia, tal benefício não se aplica a esta pessoa jurídica, por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

não ser uma cooperativa, o que foi verificado no curso da auditoria. No decorrer desta descrição, expõem-se os motivos que levaram a fiscalização a desenquadrar a atuada de associação cooperativa;

- que quanto à compensação do IRRF, destaca-se que o procedimento adotado pela empresa foi realizar a retenção normal sobre os valores pagos, após as devidas deduções legais, e, posteriormente, foram feitas por ela, em sua escrita contábil, a compensação das retenções oriundas dos salários pagos com aquelas feitas pelos clientes. Assim, conclui-se que os supostos associados – na melhor das hipóteses – não tiveram nenhum benefício com este procedimento. Por outro lado, a atuada, elaborou as DIRF's dos anos de 1996 a 2000, fazendo constar os valores originalmente retidos de seus funcionários, ou seja, aqueles que foram inicialmente levados à compensação com as fontes retidas pelos adquirentes de serviços;

- que no entendimento do Auditor-Fiscal atuante, houve lesão ao fisco, uma vez que estes "funcionários" (no nosso conceito) e/ou "cooperados" (no conceito da fiscalizada), fizeram ou vão fazer suas declarações de ajuste anual, compensando os valores totais que foram retirados de seus salários a título de IRRF e informando ao fisco, sem, entretanto, terem sido recolhidos aos cofres públicos;

- que analisando a legislação de regência, chega-se ao entendimento de que esta pessoa jurídica fugiu aos requisitos legais impostos a uma cooperativa, visto que os serviços são prestados única e exclusivamente a terceiros, distinto daquilo que está implícito no art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971;

- que em questionamento a esta conclusão, poder-se-ia dizer que o artigo 86 do mesmo diploma legal faculta às cooperativas o fornecimento de bens e serviços a não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei;

- que se questiona, por oportuno, o fato de que, em nenhum momento, os resultados dessas transações com não associados serviram da base de cálculo para a incidência de tributos e contribuições, como determina os artigos 87 e 111 da mesma Lei, e o artigo 183 do RIR/99.

Irresignada com o lançamento, a autuada, apresenta, tempestivamente, em 24/05/01, a sua peça impugnatória de fls. 347/378, instruída com os documentos de fls. 380/655, solicitando que seja acolhida à impugnação para que seja declarado improcedente o Auto de Infração com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que com a devida vênia, a impugnante sempre agiu dentro de seus limites, pois compensava o que era devido a título de imposto de renda retido na fonte de seus associados, com os créditos que possuía sobre as retenções de seus contratos, postura totalmente legal para as sociedades cooperativas;

- que a impugnante é uma sociedade cooperativa, cujo estatuto maior é a Lei nº 5.764, de 1971, sendo assim uma sociedade organizada estatutariamente, que cumpre os requisitos constitucionais sobre a matéria, com vida jurídica própria, portanto, funcionando na conformidade das disposições legais, inclusive as determinações da legislação tributária;

- que se ressalta que descaracterizar a impugnante de sua condição primaz de sociedade cooperativa foi um ato de profunda irresponsabilidade funcional do Auditor Fiscal que fez um julgamento tendencioso, inadequado e apressado, sem nenhuma base legal ou fática;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

- que todos os atos praticados dentro da impugnante são cooperativos ou no máximo atos não cooperativos intrínsecos que também são isentos de imposto de renda. Todos estes atos estão diretamente ligados aos objetivos da Cooperativa dos Técnicos de Processamento de Dados Ltda, pois geram benefícios diretos aos seus associados;

- que a legislação específica, que rege a matéria vislumbra que o cooperado, que contribui com bens ou serviços para o desempenho de uma atividade econômica, em proveito de todos os associados, sem fins lucrativos para a Cooperativa, não é empregado dela. Fator marcante no contexto estrutural da cooperativa e que deve ser medido e relevado por esse órgão quando do julgamento dessa questão fiscal;

- que a sociedade cooperativa na sua composição, pode adotar natureza civil ou comercial, contudo tecnicamente possui forma jurídica sui generis, classificando-se como sociedade de pessoas e não de capitais;

- que assim, a impugnante é uma sociedade cooperativa de fato e de direito, pois cumpre os ditames da legislação específica e tem em seus sócios cooperativados o princípio, meio e fim de todas as suas ações;

- que quanto à compensação de impostos praticada pela impugnante, devidamente orientada pela Auditora Fiscal anteriormente mencionada, é totalmente legal e devidamente prevista nos contextos normativos da receita Federal, e pacificamente defendida pela jurisprudência pátria notadamente pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, baseados na justiça fiscal prevista na Constituição Federal;

- que não pode, portanto, o Auditor Fiscal discutir a não incidência do Imposto de Renda sobre os atos jurídicos, praticados pela impugnante, com vistas ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

cumprimento de seu objeto social, por força da lei que determina uma política tributária diferenciada para as sociedades cooperativas. É questão de aplicar a lei e não de discuti-la;

- que os atos inerentes à realização do objeto social das cooperativas não são tributados. A não incidência do Imposto de Renda em matéria cooperativa atinge os atos cooperativos, e todos os atos, que por serem inerentes à atividade exercida pelas cooperativas no atendimento de seus objetivos sociais, e por não sofrerem a incidência de Imposto de Renda são tratados como atos cooperativos;

- que didaticamente, a doutrina diz que uma sociedade cooperativa pode realizar três modalidades básicas de atos: atos cooperativos; atos não cooperativos intrínsecos e atos não cooperativos extrínsecos;

- que os atos cooperativos são aqueles praticados entre a cooperativa e os associados, entre estes e aqueles e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais;

- que os atos cooperativos são conhecidos como atos fim, operações internas, operações privativas dos associados, os negócios cooperativos, pois a cooperativa recebe os produtos do associado com plenos poderes para deles dispor, no caso da impugnante a força do trabalho de seus associados;

- que os atos cooperativos, por sua natureza, não sofrem a incidência do imposto de renda, em razão de que a transferência patrimonial, quando ocorre, não se configura sequer como operação de mercado, nem contrato de compra e venda, não sendo base de cálculo de tributo, e nem fato gerador. Não há resultados positivos em se tratando de tais atos, nem para cooperativas e nem para seus sócios;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

- que os atos cooperativos e os atos não cooperativos intrínsecos são praticamente iguais, porque estão ligados diretamente ao cumprimento do objeto social das cooperativas, sem desvirtuar suas características principais que diferenciam sua atuação de uma empresa comum, pois não visam lucro;

- que os atos não cooperativos intrínsecos são aqueles que também são inerentes ao objeto social da sociedade cooperativa, são atos meio, operação externa, operações de contrapartida, operações instrumentais. São atos que a cooperativa faz com terceiros no atendimento de seu objetivo social, operações que dizem respeito à prestação de serviços pelos sócios. Nestes casos, em relação ao associado, a cooperativa não opera, mas coopera, pois busca o seu bem estar;

- que os atos não cooperativos intrínsecos não geram lucro para a sociedade por sua própria essência, pois visam atingir o objeto social da cooperativa, pois segundo legislação específica em vigor, os resultados positivos resultantes destas operações constituem, por opção do legislador, sobras, isto ocorre porque a cooperativa que exerce atividade econômica em conformidade com seus objetivos sociais legalmente aceitos não visa ao lucro, mas sim aos beneficiamento de seus associados, e é por esse motivo, por falta de base de cálculo do imposto que tais atos não sofrem a incidência do imposto de renda;

- que vale ressaltar, que, os cooperativados entregam sua força de trabalho à cooperativa, que dela pode dispor da melhor maneira possível, sendo que o reembolso pela utilização desta força é um ato cooperativo, pois é um ato interna corporis, não passível, portanto, de incidência de imposto de renda;

- que os contratos de prestação de serviços praticados pela impugnante são atos cooperativos, pois são previstos por lei e estão dentro do objetivo social da COTEPRO,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

e tem por finalidade a melhoria de vida dos cooperativados, não incidindo imposto de renda sobre estes;

- que os únicos atos praticados por uma sociedade cooperativa e que perdem o benefício da não incidência de imposto de renda são os chamados atos não cooperativos extrínsecos que são aqueles que visam lucro e que não estão ligados ao cumprimento do objeto social da cooperativa;

- que, no caso da impugnante, esta não pratica atos não cooperativos extrínsecos, pois todas as suas ações visam o bem estar de seus associados e a realização de seu objeto social. Ressalta-se, ainda, que as atividades da impugnante são todas dentro do campo de processamento de dados, conforme determina seu Estatuto Social;

- que em atendimento aos princípios da legislação civil e ao Código Tributário Nacional, a Lei nº 8.981, de 1995, em seu art. 45, § 1º, que dispõe sobre IRRF, determina a incidência de 1,5% sobre os serviços prestados pela Cooperativa, a ser compensado com imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados, previsto no ADN COSIT 2.193;

- que a legislação nada impede que se efetue a compensação dos créditos fiscais que a impugnante possui junto ao Fisco Federal, pois conforme já foi destacado entre a Receita Federal e a COTEPRO, a primeira ainda deve muito à segunda em termos de imposto de renda.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os Membros da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza – CE, conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

- que entendeu a fiscalização que a contribuinte não poderia usufruir do benefício disposto no artigo 45, § 1º da Lei nº 8.541, de 1992, com as alterações da lei nº 8.981, de 1995, que assegura para as cooperativas o direito à compensação do IRRF incidente sobre a remuneração dos cooperados com o imposto retido na fonte pelos clientes tomadores de seus serviços, haja vista que toda receita auferida decorre de serviços prestados junto a terceiros não cooperados, e, portanto, não se tratam de atos cooperativos, nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971, sujeitando-se à incidência de tributos e contribuições, consoante estabelecem os arts. 87 e 111 da lei das cooperativas e o art. 183 do RIR/99, bem como o procedimento adotado pela contribuinte não trouxe nenhum benefício a seus associados;

- que a impugnante alega, em sua defesa, que é uma sociedade cooperativa totalmente regularizada, tendo toda sua estrutura baseada nos princípios vigentes, conforme determina a Lei das Cooperativas – Lei nº 5.764, de 1971, e que todos os atos por ela praticados são cooperativos ou, no máximo, atos não cooperativos intrínsecos que também são isentos do imposto de renda, uma vez que estão diretamente ligados aos objetivos da Cooperativa dos Técnicos de Processamento da Dados Ltda, geram benefícios diretos aos seus associados e tem em seus sócios cooperativados o princípio, meio e fim de todas as suas ações;

- que acrescenta, ainda, que os contratos de prestação de serviços praticados pela impugnante são atos cooperativos, pois são previstos por lei e estão dentro do objetivo social da COTEPRO, e tem por finalidade a melhoria de vida dos cooperativados, não incidindo imposto de renda sobre estes. Como não pratica qualquer ato não cooperativo extrínseco – ato que visa lucro e que não está ligado ao cumprimento do objeto social da cooperativa -, é perfeitamente legal a compensação de impostos realizada, pois prevista em lei, nos atos normativos da Receita Federal e pacificamente definida pela jurisprudência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

pátria notadamente pelo Superior tribunal de Justiça – STJ e pelo Supremo Tribunal Federal – STF;

- que de plano, tem-se, claramente, que a fruição do tratamento fiscal diferenciado às sociedades cooperativas se dá sob dois requisitos básicos e cumulativos: a observância da legislação específica das sociedades cooperativas que lhes garanta essa classificação e a realização de atos cooperativos, excluídas, portanto, as operações com terceiros, ou seja, os chamados atos não-cooperativos;

- que, da análise do presente processo, verifica-se que a questão a ser analisada vincula-se, fundamentalmente, a verificar se foram observados pela contribuinte dois requisitos básicos e cumulativos essenciais à fruição do tratamento diferenciado dispensado às sociedades cooperativas, quais sejam: i) se se tratam os atos praticados pela contribuinte de atos cooperativos; ii) se houve a plena observância da legislação específica das sociedades cooperativas. A não observância de uma dessas condições implica a incidência de tributos e contribuições, como se dá com as demais pessoas jurídicas;

- que o Parecer Normativo CST nº 38, de 11 de novembro de 1980, define, em linhas gerais uma cooperativa de serviço: “Em linhas gerais, as cooperativas são definidas como empresas de serviços, criadas para atender às necessidades de seus associados, em que estes exercem, em relação a elas, simultaneamente, o papel de “sócio” e de “usuário” ou “cliente” (princípio da dupla qualidade). Permite a lei que elas adotem por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, ficando sua autorização, controle e fiscalização sujeitos a órgãos governamentais.”;

- que a questão, portanto, que se coloca é se a natureza jurídica do ato de intermediação praticada pela COTEPRO para a prestação de serviços por seus



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

cooperados/usuários com terceiros/contratantes, não cooperados, representa ou não um ato cooperativo;

- que a característica fundamental das cooperativas em relação aos outros tipos de sociedade é, além da ausência do animus lucrandi, a prestação de serviços aos seus associados, serviços estes que os associados individualmente teriam dificuldades em obter ou presta. No caso de cooperativa de trabalho, destina-se a suprir as deficiências do trabalhador isoladamente no exercício de sua atividade profissional;

- que como princípio da dupla qualidade, entende-se que a pessoa filiada tem de ser ao mesmo tempo, em sua cooperativa, "sócio"/cooperado e cliente/usuário, auferindo as vantagens dessa duplicidade de situação; é necessário, portanto, haver efetiva prestação de serviços pela Cooperativa diretamente ao associado e não somente a terceiros. Ou em outras palavras: a cooperativa de trabalho deve existir para prestar serviços a seus associados, que são profissionais autônomos, sendo a oferta de serviços a terceiros mero instrumento para viabilizar seu objetivo primário e mais notável (prestação de serviços a seus próprios integrantes);

- que a cooperativa é protegida pelo Direito porque potencializa o trabalho humano (aliás, por definição é uma sociedade de pessoas e não de capital). É essa possibilidade de aumentar a retribuição pessoal do associado que justifica a existência das cooperativas. Assim, a cooperativa deve assegurar ao cooperado vantagens comparativas maiores daquelas obtidas caso atuando isoladamente. A não observância desse princípio elimina os fundamentos sociais de um tratamento diferenciado. É esse o segundo princípio citado: o da retribuição pessoal diferenciada;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

- que consta do autos que a COTEPRO é constituída sob forma jurídica de Sociedade Cooperativa, na modalidade singular, nos termos da Lei nº 5.764, de 1971; dessa forma caracteriza-se pela prestação direta de serviços a seus associados;

- que o serviço prestado pela COTEPRO a seus associados, conforme informado pela impugnante é o de intermediar a contratação de seus associados cooperados pela empresas tomadoras de serviço;

- que entende a impugnante que "a Sociedade Cooperativa de Trabalho é instrumento que viabiliza a contratação global da atividade dos seus sócios, relacionando o trabalho destes, em conjunto, aos usuários dos seus serviços, de sorte que esse trabalho não perca a sua individualidade e autonomia e não gere qualquer tipo de intermediação". Cita, didaticamente, extensa doutrina, demonstrando reconhecer perfeitamente o que seja ato cooperativo (art. 70 da Lei nº 5.764/71), não sujeito à tributação do imposto de renda pessoa jurídica, daquele ato não-cooperativo, sujeito à tributação, conforme definido na Lei nº 5.764, de 1971;

- que a distinção entre a prestação direta de serviços AOS associados e prestação de serviços DOS associados é fundamental para a caracterização, no caso, da natureza da operação e deve estar demonstrada nos autos. No entanto, não fica comprovado nos autos que a atuação efetiva da COTEPRO está mais voltada à prestação de serviços AOS seus associados do que a oferta DOS serviços dos associados aos terceiros, não associados, tomadores dos serviços, ou seja, não houve por parte da impugnante nenhuma comprovação, como afirma, que efetivamente só realiza ato cooperativo, ou mesmo, ato não cooperativo intrínseco, e que todos os seus atos se revertiram em benefício de seus associados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

- que ao revés, o que se extrai dos presentes autos é que os atos praticados pela contribuinte não se revestiram em benefício de seus associados, bem como houve infringência à Lei das Cooperativas, fato que enseja a incidência de tributos e contribuições, conforme adiante restará demonstrado;

- que com a finalidade de verificar se a COTEPRO atendia ao disposto na norma legal retrocitada, a fiscalização intimou e reintimou, por diversas vezes, até diria de forma insistente, a contribuinte para que esclarecesse e apresentasse documentação hábil e idônea para demonstrar como se realizava o rateio das sobras líquidas dos exercícios aos seus cooperados, sem que tais solicitações fossem atendidas;

- que o que se vê dos termos de Intimação e de Reintimação acima transcritos, é que a fiscalização, insistentemente, buscou verificar se a contribuinte realizava o rateio entre seus cooperativados das sobras líquidas do exercício, nos termos preconizados pelo artigo 4º, inciso VII, da Lei nº 5.764/74;

- que ocorre, entretanto, que a contribuinte, mesmo por diversas vezes intimada e reintimada, não trouxe aos autos nenhum elemento que comprovasse a realização do rateio das sobras líquidas do exercício. Pelas respostas dadas aos Termos de Intimação e Reintimação, a impugnante sempre apresentava alegações desacompanhadas de elementos probantes, afirmando sempre que a comprovação da distribuição das sobras líquidas poderia ser comprovada pelas fichas dos cooperativados, entretanto, não envidou esforços de apresentá-las à fiscalização, mesmo por amostragem significativa, sob o único argumento de que eram mais de 1.000 pastas (esse número varia em cada resposta dada), e que não teria condições de levá-las à delegacia da Receita federal em São Luís – MA;

- que esse argumento cai por terra, uma vez que a fiscalização, no “TERMO DE REITERAÇÃO, ESCLARECIMENTOS E SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS” (fls.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

623/625), restringiu bastante o pedido sobre o rateio das sobras líquidas, limitando-o a apenas a comprovação dos pagamentos efetuados mediante saques na conta CAIXA e/ou BANCOS;

- que diante do exposto, é inegável que houve saída de recursos da COTEPRO por meio da conta CAIXA e/ou Bancos sem que esta lograsse demonstrar que tais valores foram destinados ao rateio das sobras líquidas do exercício. Assim, é de se concluir que além da violação ao artigo 4º, inciso VII, da Lei nº 5.764, houve também infringência ao disposto do § 3º do artigo 24 da citada lei;

- que concluindo, os autos não indicam que o associado seja o beneficiário final, o cliente/usuário, a razão de ser da existência da COTEPRO, de tal forma que o resultado positivo de suas atividades seja o resultado positivo de ato cooperativo. O que se verifica é, tão-somente, a oferta de força de mão-de-obra a terceiros, tomadores do serviço, sem evidência da observância do princípio da dupla qualidade e, portanto, sujeito à tributação;

- que também não se verifica nos autos que a retribuição material diferenciada (mesmo em potencial) obtida pelo cooperado seja superior àquela que obteria se atuasse isoladamente. Ao contrário, o que se conclui é que a cooperativa, simplesmente, oferece ao associado um posto de trabalho;

- que por fim, cumpre esclarecer que embora tenha o autuante mencionado que não se tratava a contribuinte de uma sociedade cooperativa de fato, não procedeu ou lavrou qualquer ato/termo tendente à descaracterização da COTEPRO como sociedade cooperativa. Com efeito, vê-se pelos documentos de fls. 655/656 (Sistema CNPJ), que não houve nenhuma alteração do cadastramento da COTEPRO na Secretaria da Receita Federal, permanecendo sua "Natureza Jurídica sob o Código 214-3 – COOPERATIVA". Na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

realidade, o autuante desconsiderou os atos praticados pela COTEPRO, não os reconhecendo como atos cooperativos, mas sim como atos não cooperativos, que se sujeitam à incidência de tributos e contribuições;

- que diante das considerações acima expendidas, considero correto o procedimento do autuante em considerar como não cooperativos os atos praticados pela contribuinte, e, portanto, sujeitos à incidência de tributos e contribuições, de sorte que a contribuinte não tem direito ao benefício preconizado no artigo 45, § 1º da Lei nº 8.541, de 1992, com as alterações da Lei nº 8.981, de 1995.

A ementa da decisão da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza - CE, que consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 31/03/1996 a 31/12/2000

Ementa: Cooperativa.

Devem ser tributados os resultados apurados pela cooperativa, pela prática de atos não cooperativos, no caso de descumprimento da legislação de regência, nos termos do Art. 79 e 86 da Lei nº 5.764, de 1971, afastando-se dos princípios que norteiam o próprio conceito de cooperativismo.

Compensação. Atos Não Cooperativos

A sociedade cooperativa perde o direito de usufruir do benefício de efetuar a compensação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos a seus cooperados com o imposto de renda retido na fonte sobre as receitas auferidas pela prestação de serviços, quando tais receitas decorrem da prática de atos não cooperativos.

Lançamento Procedente.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 20/04/04 conforme Termo constante às folhas 686/689 e 590, e com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (21/05/04), o recurso voluntário de fls. 693/739, instruído pelos documentos de fls. 740/741, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza ao analisar a impugnação da COTEPRO converteu o julgamento em diligência, objetivando que o Auditor Fiscal responsável demonstrasse o porque da descaracterização daquela cooperativa e para que esta juntasse seus documentos comprobatórios de sua qualificação societária, conforme se observa no processo administrativo, em suas fls. 488/499;

- que a Quarta Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza percebeu o quanto às alegações do Auditor Fiscal eram diáfanas e sem embasamento legal, observando que "é mister considerar que a descaracterização de uma entidade de sua qualidade de cooperativa é uma medida extrema, a qual só deve ser utilizada em caso de prova inequívoca dos fatos apontados como motivos determinantes dessa descaracterização.";

- que se ressalta que tal decisão foi proferida em 28 de fevereiro de 2002 e devolvido imediatamente à Receita Federal desta Capital para a realização de diligências e o Auditor Fiscal responsável demorou mais de um ano para realizar a mesma, sendo que a Recorrente chegou a oficiar em 12 de julho de 2002 ao Delegado da Receita Federal para que fossem tomadas as medidas de praxe, sendo que tal ofício não foi anexado ao presente processo, fato que por si só já gera nulidade absoluta pleno jure do presente processo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

- que o Auditor Fiscal responsável pela diligência respondeu-a no dia 11 de julho de 2003, em apenas uma folha, de acordo com as fls. 493, sem que indicasse claramente quais diligências efetivamente foram realizadas para sanar as dúvidas levantadas pela Turma de Julgamento, nada acrescentando de novo na autuação realizada.

Consta nos autos às fls. 741/742 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Da análise dos autos do processo se verifica que a exigência do crédito tributário sob apreciação tem como suporte fático à falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte incidente sobre as importâncias pagas ou creditadas por cooperativa de trabalho a seus associados, pelos serviços pessoais prestados por estes.

Nota-se, ainda, que a fiscalização entendeu que a suplicante não poderia usufruir o benefício disposto no § 1º do art. 64, da Lei nº 8.981, de 1995, que assegura para as Cooperativas de Trabalho o direito à compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre a remuneração dos cooperados com o Imposto de Renda Retido na Fonte pelos clientes tomadores de seus serviços, haja vista que toda a receita auferida decorre de serviços prestados junto a terceiros não cooperados, e, portanto, não se tratam de atos cooperativos, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764771, sujeitando-se à incidência de tributos e contribuições, consoante estabelecem os arts. 87 e 111 da Lei das Cooperativas e art. 183 do RIR/99, bem como o procedimento adotado pela contribuinte não trouxe nenhum benefício a seus associados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

Por sua vez, a suplicante entende que é uma sociedade cooperativa regularizada, tendo toda a sua estrutura baseada nos princípios vigentes, conforme determina a Lei das Cooperativas (Lei nº 5.764, de 1971), e que todos os atos por ela praticados são cooperativos ou, no máximo, atos cooperativos intrínsecos que também são isentos do imposto de renda, uma vez que estão diretamente ligados aos objetivos da suplicante.

A decisão recorrida mantém a sua posição no sentido que a distinção entre a prestação direta de serviços aos associados e prestação de serviços dos associados é fundamental para a caracterização, no caso, da natureza da operação e deve estar demonstrada nos autos. Entende que não fica comprovado nos autos que a autuação efetiva da COTEPRO está mais voltada à prestação de serviços aos seus associados do que a oferta dos serviços dos associados aos terceiros, não associados, tomadores dos serviços, ou seja, não houve por parte da suplicante nenhuma comprovação, que efetivamente só realiza ato cooperativo, ou mesmo, ato não cooperativo intrínseco, e que todos os seus atos se revertem em benefício de seus associados.

Indiscutivelmente, no caso em questão, constata-se que somente os prestadores de serviços são cooperados, enquanto que os beneficiários dos serviços não o são, que no entender da fiscalização, caracteriza operações típicas de atos não cooperados, cuja receita está perfeitamente alcançada pela incidência tributária.

Situa-se, portanto, o ponto central da questão em discussão, em saber-se se os atos praticados pela suplicante caracterizam fonte de receita tributável no imposto de renda pessoa jurídica.

Nas sociedades cooperativas formadas nos moldes da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Da mesma forma, a legislação que rege a matéria (Lei nº 5.764, de 1971) vislumbra claramente que o cooperado, que contribui com bens ou serviços para o desempenho de uma atividade econômica, em proveito de todos os associados, sem fins lucrativos para a cooperativa, jamais será funcionário desta.

Nesta linha de raciocínio, a COTEPRO é uma cooperativa que tem por objeto social a congregação de técnicos de nível superior, médio ou básico, na área de processamento de dados, computação, informática, serviço social e atividades afins. Podendo associar-se os digitadores, operadores, programadores, analistas de sistemas, assistentes sociais e sociólogos.

Sem dúvidas, a lei ao se referir a uma atividade econômica quis proteger aqueles que se dedicam à mesma atividade, quer na produção de bens ou serviços, isso significa que não podem se reunir em cooperativas pessoas que se dedicam a atividades diversificadas.

De acordo com o art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.

Na regra geral as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade (atos não cooperativos), tais como:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

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.

Entretanto, quando a atividade econômica dos associados tem o caráter profissional que só têm serviços a oferecer a aplicação do conceito puro de ato cooperativo fica difícil.

Assim, no caso em questão, aplicando o conceito puro, só seriam atos cooperativos os serviços técnicos prestados a outro associado da cooperativa, ou seja, somente os serviços praticados entre si que seriam considerados atos cooperados. Seria o mesmo que dizer que em uma cooperativa de médicos, só seriam atos cooperativos os serviços prestados a outro médico associado da cooperativa. Associado prestando serviço a outro associado. Entendo, que não é esse o objetivo das cooperativas de trabalho, já que não teria sentido algum montar uma cooperativa para que os associados ficassem realizando serviços entre si, sendo todos profissionais da mesma área.

Diz o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

"RENDIMENTOS DE PESSOAS JURÍDICAS SUJEITO A ALÍQUOTAS ESPECÍFICAS - SEÇÃO III - Pagamentos a Cooperativas de Trabalho e Associações Profissionais ou Assemelhadas.

Art. 652. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 64).

§ 1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, § 1º).

§ 2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, § 2º)."

Ora, se o legislador determinou a retenção na fonte de imposto de renda, nos pagamentos feitos por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, relativas a serviços pessoais que lhes foram prestados por associados destas ou colocados à sua disposição é de se concluir, que se o legislador determinou que o imposto de renda retido por ocasião do pagamento pela pessoa jurídica contratante à cooperativa fosse compensado com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados e não compensado pelo devido pela cooperativa, é porque tal ato é cooperativo. Caso contrário, ou seja, se o ato não fosse cooperativo, chegaríamos à situação absurda de embora o imposto retido fosse da cooperativa e esta tivesse que incluir a receita como tributável não poderia compensar com o IRPJ devido o imposto retido na fonte relativo a estas operações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

É nesse sentido que a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, por unanimidade votos, conforme Acórdão nº CSRF/01-04.454, de 24 de fevereiro de 2003, verbis:

"IRPJ - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO - Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados de atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas por atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível da tributação normal pelo imposto de renda. O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde que o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo, portanto tributável em relação ao IRPJ".

É conclusivo, que as importâncias pagas ou creditadas por cooperativas de trabalho a seus associados, pelos serviços pessoais que forem prestados por estes, estão sujeitos ao imposto sobre a renda na fonte, conforme tabela progressiva.

Da mesma forma, é conclusivo que não houve a descaracterização da COTEPRO com sociedade cooperativa. Até porque, mesmo que fosse o caso da realização de atos não cooperativos, mesmo assim a suplicante não deixaria de ser cooperativa, já que a lei não determina que a sociedade cooperativa realize apenas os negócios inerentes aos atos com seus associados, podendo, também, atuar na modalidade operacional de outras pessoas jurídicas, quando então sua conduta, para todos os fins, será aquela prescrita para a característica desse ato não cooperativo. Isso não quer dizer, porém, que essa atividade, devidamente autorizada pela lei brasileira, implique na descaracterização da sua atuação em cooperativa.

Como também é cristalino na legislação de regência que o imposto de renda na fonte, retido à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) quando do pagamento ou crédito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

por pessoas jurídicas a cooperativa de trabalho, deverá ser compensado com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

A COTEPRO é uma cooperativa de trabalho, que objetiva a prestação de serviços de informática em geral, em nome de seus cooperativados, ou seja, presta serviços a terceiros em nome de seus cooperativados e o numerário é repartido entre todos os seus cooperativados.

Os atos inerentes à realização do objeto social das cooperativas não são tributados. A não incidência de tributos em matéria cooperativista atinge os atos cooperativos, e todos os atos, que por serem inerentes à atividade exercida pelas cooperativas no atendimento de seus objetivos sociais, e por não sofrerem a incidência de tributos são tratados como atos cooperativos.

Ora, não é possível colocar-se em plano secundário, como que num passe de mágica, o princípio isonômico. Diga-se não é possível se desconhecer que nas cooperativas de trabalho predomina o fato que os serviços em regra são prestados para pessoas que não são associados da cooperativa. Assim funcionam as cooperativas de médicos. Seria pouco viável afirmar que numa cooperativa de médicos, só seriam atos cooperativos, os serviços prestados a outro médico através da cooperativa. Seria por demais restritivo e perderia a finalidade de ser cooperativa.

Por essas razões, não vejo como imprimir um tratamento diferenciado a COTEPRO que é uma cooperativa de trabalho, que objetiva a prestação de serviços de informática em geral, em nome de seus cooperativados.

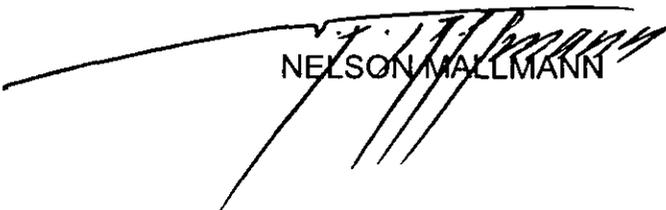


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10320.000705/2001-57
Acórdão nº. : 104-20.555

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 2005



NELSON MALLMANN