

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.10925/000.824/92-94
ACORDAO NR. 108-00.529

Sessão de: 18 de outubro de 1993

Recurso nº: 104.530 - IRPJ - EX: DE 1990

Recorrente: COOPERATIVA DE CREDITO RURAL SÃO LOURENÇO LTDA.

Recorrida : DRF em JOAÇABA - SC

YSS.

IRPJ-SOCIEDADES COOPERATIVAS - Pela natureza jurídica das sociedades cooperativas, não cabe a elas a aplicação simplesmente analógica dos artigos 236 e 242 do RIR/80. Tendo praticado exclusivamente atos cooperativos, descabe a tributação dos excessos de retiradas de administradores e de contribuições e doações.

Dado provimento ao recurso.

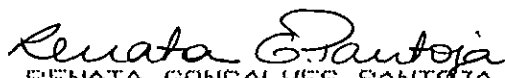
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DE CREDITO RURAL SÃO LOURENÇO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava 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.

Sala das Sessões em 18 de outubro de 1993.


JACKSON GUEDES FERREIRA

- PRESIDENTE


RENATA GONÇALVES PANTOJA

- RELATORA

VISTO EM MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO
SESSAO DE: 127 JAN 1995


- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.10925/000.824/92-94
ACORDÃO NR. 108-00.529

2.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSE CARLOS PASSUELLO, PAULO IRVIN CARVALHO VIANNA, SANDRA MARIA DIAS NUNES, MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, ADELMO MARTINS SILVA, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Rautja

Recurso nr.: 104.530

Recorrente : COOPERATIVA DE CREDITO RURAL SÃO LOURENÇO LTDA.

RELATÓRIO

COOPERATIVA DE CREDITO RURAL SÃO LOURENÇO LTDA., estabelecida na Av. Brasil nr. 1700, São Lourenço do Oeste/SC, tempestivamente recorre a este Conselho contra a Decisão nr. 1107/92, do Senhor Delegado da Receita Federal em Joaçaba/SC, que indeferiu a impugnação apresentada contra a Notificação de Lançamento Suplementar nr. 01-13.130, exercício de 1990, fls. 02, emitida face à ocorrência de erro na apuração do lucro real, na declaração de rendimentos ao exercício considerado, por falta de adição do lucro líquido dos valores das participações de administradores e de partes beneficiárias, conforme determinam os artigos 196 e 387, I, do RIR/80.

A impugnação formulada dentro do prazo esclarece que a declaração notificada foi objeto de retificação na qual foram alterados os itens 05, 16, 28 e 34 do quadro 14. Essa retificação decorreu de erro no preenchimento da primeira declaração, quando do transporte do valor do item 24 do quadro 13 para o item 05 do quadro 14 e que, feita a retificação não resta lucro real para ser tributado. Requer a improcedência da notificação.

A decisão manteve a exigência estribada na afirmação de que não é dedutível como despesa operacional os valores de gratificações e participações atribuídos aos dirigentes e administradores, conforme determina o artigo 196 do RIR/80. Esclarece que no caso das Cooperativas, a distribuição de lucros aos administradores constitui desvio de destinação na aplicação dos resultados específicos e no interesse geral dos associados. Cita Acórdãos deste 1º Conselho de números 103-04.077/81; 101-74.534/83 e 101-73.881/82, mantém o crédito tributário e aplica a TRD acumulada de 04.02.91 até 31.01.92.

Bautista

No apelo de fls. 33/36, a recorrente alega que o artigo 387 do RIR/80 determina a adição aos resultados tributáveis das cooperativas que realizem operações sujeitas ao imposto, do valor das participações e outros valores que tenham sido deduzidos na apuração do lucro tributável, e que na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral não sejam dedutíveis. Contrário senso, a cooperativa que só realiza transações com associados não tem que cogitar de excesso de remuneração aos seus dirigentes. Igual raciocínio está contido no FN/CST nr. 49/87. Cita Acórdãos deste Conselho nrs. 101-81.632/91; 104-8.091/91; 105-4.991/90; 105-4.999/90 e 105-51.216/91. Pede anulação da cobrança.

Rauton

E o Relatório.

V O T O

Conselheira RENATA GONÇALVES PANTOJA: RELATORA

O presente recurso é tempestivo e possui os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

O conflito fiscal estabelecido com as Cooperativas versando sobre a tributabilidade ou não de seus resultados, excedentes aos limites fiscais e resultados de atos não cooperados, vem demandando procedimentos fiscais freqüentes e com conotações variadas.

A Cooperativa tem natureza jurídica própria, personificada na sua representação institucional, definida em seus estatutos que fixam os direitos e deveres dos associados e a manifestação da vontade que busca, não a unanimidade mas a deliberação majoritária (Lei 5.764/71, art. 4º).

O Capital Social não representa investimento dos sócios que deva resultar em retribuição, porquanto é limitado e variável na proporção da quantidade de associados e não da necessidade financeira da empresa no suporte de suas operações. Tais quotas atribuem o direito de voto pessoal e são inacessíveis a terceiros, somente podendo ser possuídas por pessoas que efetivem atos cooperados. O retorno aos associados é proporcional ao volume dos atos cooperados praticados e não na proporção do capital, que independentemente da quantidade de quotas possuídas por cada associado lhe permitem apenas um voto e não lhe destinam qualquer resultado, sobra, lucro ou remuneração financeira, salvo os 12% ao ano permitidos pela legislação de regência.

As quotas não são alienáveis nem se transmitem por herança, cabendo a cada sócio, independentemente da quantidade delas que possuir, apenas um voto. Elas não representam, em verdade, uma expressão de capital, mas mero referencial de patrimônio.

Pantoja

Por outro lado, o associado tem dupla qualidade, uma representada pela condição de usuário do serviço da sociedade e outra de associado. Tal posição dicotômica é fundamental no estudo da tributabilidade das operações cooperativistas, porquanto, se tomarmos o entendimento da finalidade do esforço conjunto dos cooperados na consecução dos objetivos sociais veremos que corresponde à associação de produtores (cooperativas de produção) que tem como objetivo imediato a venda de seus produtos; de consumidores (cooperativas de consumo) que tem como objetivo imediato a aquisição de produtos; de prestadores de serviços (Cooperativas de Prestação de Serviços) que tem como objetivo imediato obter ocupação na prestação de serviços e de consumidores de serviços (cooperativas de uso de serviços), quando diante de dificuldades em desenvolver atividades ou diante de diferenciais de margens cobrados às suas custas por especuladores, resolvem usufruir de melhor receita por seus produtos ou serviços, ou reduzir os custos dos produtos ou serviços de que necessitam. Então, ao associar-se a Cooperativas, poderão satisfazer seus interesses como dispêndios proporcionais e efetivos, com benefícios significativos.

Considerando-se que a operação entre o associado e a cooperativa não tem características comerciais, já que esta exerce mera representação daquele, o resultado será a obtenção do melhor preço ou do menor custo, mediante eliminação das vantagens do intermediário.

A relação jurídica entre o cooperado e a cooperativa se encontra regulada no artigo 83 da Lei nr. 5.764/71, segundo o qual a entrega de produção do associado a sua cooperativa significa simplesmente a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, lastreada no conceito emanado do artigo 79, que definiu o ato cooperado e sua caracterização como operação não de mercado nem contrato de compra e venda.

As cooperativas exercem, portanto, ação de mandatário por conta de terceiros, na qualidade de representante de cada um dos seus associados, que a efetuam apenas representados pela cooperativa. Portanto, quando ela coloca um lote de produtos no mercado, o faz em

Rautoga

nome e como se fossem os próprios produtores, tanto que apenas pequena parcela do preço fica retida em seu poder, no limite estrito da necessidade de custeio de suas atividades conforme custos e despesas operacionais, distribuindo-se os excessos para os associados, na proporção das respectivas entregas de produtos.

A despeito do texto da Lei 5.764/71 não tratar expressamente, parece clara sua intenção em considerar como ato cooperado, apenas aquele promovido entre a cooperativa e o associado, no qual aquela passa a representá-lo por mandato, descabendo igual tratamento aos atos praticados entre a cooperativa e o associado quando regulados por contrato de compra e venda, que leva o seu efeito e o seu tratamento aos artigos 85 e 86 (Lei 5.764/71), quando se constata operação de mercado e a atividade comercial nele inserida, ou é reconhecida como ato não cooperado, de plano pela cooperativa, ou se constitui em mascaramento de operação comercial com vistas a usufruir o benefício fiscal.

A simples coincidência entre a condição de associado e a existência de transações entre ele e a cooperativa não caracteriza o ato cooperado, de cuja coincidência decorre uma grande quantidade de situações, típica simulação, quando produtor subscreve quota apenas para justificar operações de compra e venda com a cooperativa, desqualificadas pela inexistência do mandato e caracterizada pela liquidação de operação no seu ato, sob a forma de típico contrato de compra e venda, em cujos casos não podem ser atribuídas sobras. Nestes casos a transação deve ser entendida enquadrável no permissivo dos artigos 85 e 86.

A legislação fiscal, escassa, deixa a descoberto a atividade cooperativa, representada, exclusivamente, no artigo 129 do RIR/80.

A matriz legal do artigo 129 é encontrada no artigo 11 da Lei nr. 5.764/71, com teor:

Randja

"Art. 111 - Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas Cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei".

A transposição da matriz para o Regulamento serviu para distorcer sua redação e propor confusão sobre a aplicação da norma, como vemos no artigo 129:

"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:

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 (Lei nr. 5.764/71, art. 85 e 111);

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei nr. 5.764/71, arts. 86 e 111);

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 (Lei nr. 5.764/71, arts. 86 e 111);

Parágrafo 1º. - E vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou

Dautqi

terceiros, excetuados os juros até o máximo de 12% ao ano atribuídos ao capital social.

Parágrafo 2º. - A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento."

Tão especial é a natureza jurídica das Cooperativas, que sobre elas se impõe a tributação na forma do inciso III do artigo 129, R., sobre resultado que nas empresas comerciais encontra não tributação sob a forma de exclusão do lucro líquido (artigo 256, parágrafo 1º., RIR/80) por já terem sido tributados na origem.

A par da natureza jurídica da cooperativa é indispensável conhecermos a natureza da exclusão de tributação sobre as suas operações, no âmbito do imposto de renda.

O conflito se agrava no campo doutrinário com a consideração do amparo fiscal às cooperativas, mediante a inserção do artigo 129 no capítulo III, isenções, do subtítulo I, Contribuintes, fazendo parecer tratar-se de isenção subjetiva, o que não me parece consentâneo com o tratamento estabelecido no artigo 129, que assegura a não incidência somente sobre os atos cooperados e mesmo assim, enquanto não propiciar, a Cooperativa, qualquer dos benefícios estabelecidos no parágrafo 1º. do referido artigo, a seus associados.

Definido o tratamento tributário das Cooperativas, resta localizar a parcela a ser questionada, se correspondente a ato cooperado; se correspondente às operações mencionadas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nr. 5.764/71 ou se enquadradas nos parágrafos 1º. e 2º. do artigo 129 do RIR/80.

Resta o questionamento a ser feito sobre parcelas de efeitos exclusivamente fiscais, que para as demais sociedades sofrem limites e cujo descumprimento propicia a exigência de imposto de

Rautava

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR. 10925/000.824/92-94
ACORDÃO NR. 108-00.529

renda, tais como o excesso de retirada dos administradores, as contribuições e doações e outras, sujeitas a limites estabelecidos na legislação fiscal.

Sendo tais parcelas decorrentes da atividade da Cooperativa, decisão receber tratamento homogêneo àquele dispensado à tributação geral de seus resultados ou receitas.

Assim, a Cooperativa enquadrada nos parágrafos 1º. e 2º. do artigo 129 do RIR/80, sofrerá tributação na forma aplicável à generalidade da empresa, porquanto, tal enquadramento caracteriza desqualificação fiscal do benefício destinado às Cooperativas, por refugirem de sua natureza.

Constatando-se ter operado unicamente com seus associados, dentro do conceito de ato cooperado, resta remover apenas a literalidade dos artigos mensuradores de tais limites (artigos 236, 242, etc...) que não distingue entre sociedades civis ou comerciais e deixa de contemplar a natureza "Sui Generis" das Cooperativas.

A própria interpretação literal do artigo 387, I, que manda adicionar ao lucro líquido do exercício na obtenção do lucro real, tais excessos, deverá ser entendido quando existentes tais lucros, o que nestas sociedades, incorre, nos casos de operações totalmente caracterizadas como ato cooperado, descabendo a simples aplicação analógica, mesmo nos casos em que os cooperados trataram com descaso seus interesses. Descabe, portanto, a exigência fiscal sobre tais excessos, em ocorrendo exclusivamente atos cooperados em sua atividade.

Rautoja

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.10925/000.824/92-94
ACORDÃO NR. 108-00.529

A despeito da conclusão a que chego, refuto a argumentação expendida pela recorrente, que se baseia também na Súmula nr. 264/89 do TFR (fls. 35/36), exarada que foi, do entendimento coincidente com a conclusão de exclusividade de atos cooperados nas atividades da cooperativa e não é aplicável no caso em tela.

Por todo o exposto, e por tudo que do processo consta, voto por conhecer do recurso para, no mérito, dar-lhe provimento.

E o meu voto.

Brasília/DF, 18 de outubro de 1993


RENATA GONÇALVES PANTOJA - Relator