

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030-000-743/93-94
SESSÃO DE : 07 de novembro de 1995
ACÓRDÃO Nº. : 108-2.504
RECURSO Nº. : 107.694
MATÉRIA : IRPJ - EX.: DE 1991
RECORRENTE : COOPERATIVA AGRÍCOLA SOLEDADE LTDA.
RECORRIDA : DRF EM PASSO FUNDO - RS

COOPERATIVAS - EXCESSO DE RETIRADAS - A tributação do excesso de retiradas pagas a administrador de cooperativa só tem lugar quando, além dos resultados não-tributáveis, a cooperativa também apurar resultados tributáveis. Nessa hipótese, deve a sociedade adicionar ao lucro líquido do exercício, na apuração do lucro real, parcela desse excesso proporcional à parte tributável dos seus resultados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
COOPERATIVA AGRÍCOLA SOLEDADE LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, considerar indevida a exigência de imposto de renda suplementar, reduzindo, contudo, o prejuízo fiscal do exercício de 1991 para Cz\$ 986.722,00, recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões - DF, em 07 de novembro de 1995.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE E RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030-000-743/93-94
ACÓRDÃO Nº. : 108-2.504

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SANDRA MARIA DIAS NUNES, RICARDO JANCOSKI, RENATA GONÇALVES PANTOJA, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA e JOSÉ ANTÔNIO MINATEL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030-000-743/93-94
ACÓRDÃO Nº. : 108-2.504
RECURSO Nº. : 107.694
RECORRENTE : COOPERATIVA AGRÍCOLA SOLEDADE LTDA.

RELATÓRIO

COOPERATIVA AGRÍCOLA SOLEDADE LTDA., inscrita no CGC sob o nº. 97.506.455/0001-15, recorre para este Conselho de Contribuintes da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Passo Fundo (RS), que manteve a exigência formalizada pela Notificação de Lançamento Suplementar de fls. 06/07, consoante se infere da seguinte ementa às fls. 25:

“SOCIEDADES COOPERATIVAS - RENDIMENTOS EXCLUÍDOS DA ISENÇÃO.

O excesso de remuneração dos dirigentes de cooperativas é tributado normalmente, como as demais sociedades comerciais ou civis. A legislação tributária não excepciona as sociedades cooperativas para que estas possam exceder os limites de remuneração.

Impugnação improcedente.”

Em suas razões de decidir, o julgador singular destaca as seguintes (fls. 26/27):

“CONSIDERANDO que as Cooperativas são, por definição legal, sociedades de natureza civil, estando, por consequência, subordinadas aos ditames do artigo 236 do RIR/80, que estabelece limites para a remuneração de diretores ou administradores de sociedades comerciais ou civis de qualquer espécie;

CONSIDERANDO, assim, que os excessos de remuneração dos dirigentes, em qualquer caso, estão sujeitos aos limites estabelecidos no referido artigo, independentemente de as retiradas serem fixadas em assembléia geral, sendo irrelevante a alegação de que a melhor remuneração visou atrair os dirigentes mais capazes;

Ed

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030-000-743/93-94

ACÓRDÃO Nº. : 108-2.504

CONSIDERANDO que o parágrafo 1º. do artigo 129 do citado Regulamento, em consonância com as normas da Lei nº. 5.764/71, veda às sociedades cooperativas estabelecer quaisquer vantagens ou privilégios financeiros ou não, em favor de associados ou terceiros, excetuando apenas os juros atribuídos à parte integralizada do capital;

CONSIDERANDO que, para efeitos fiscais, o excesso de remuneração de dirigentes consiste, em última análise, em distribuição de resultados, configurando uma vantagem vedada pelo referido dispositivo legal;

CONSIDERANDO que o artigo 123 do RIR/80 não dispensou as pessoas jurídicas que desfrutam de isenção ou não incidência, como no caso das cooperativas, inclusive com relação aos resultados decorrentes de suas atividades típicas, de cumprirem as demais obrigações previstas no mesmo regulamento, revelando-se como impertinentes, em consequência, as alegações de que o órgão lançador, infringindo o artigo 108 do CTN, teria se valido da analogia na constituição da exigência em lide;"

Em seu apelo, argúi a recorrente, em síntese, que:

1. atribuir honorários a um Diretor nada mais é que praticar um ato cooperativo, posto que inerente ao objetivo social da cooperativa, qual seja, a sua própria administração;

2. os Diretores são apenas prestadores de serviços para as Cooperativas, configurando a remuneração contraprestação de serviços de um lado, e despesa do outro, alheia a qualquer artifício a ser utilizado para atribuição de vantagem ou privilégio;

3. as regras impostas pelo art. 236 do RIR/80 não são aplicáveis às cooperativas, vez que a estas a lei vigente conferiu o benefício da não-incidência do imposto de renda sobre os resultados de suas operações sociais;

4. o Fisco não teria nenhum prejuízo, posto que numa sociedade cujos resultados estão fora do âmbito do imposto de renda, a maior ou menor despesa operacional é

626

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030-000-743/93-94
ACÓRDÃO Nº. : 108-2.504

irrelevante porque qualquer que seja a diferença entre receita e despesa, esse resultado será não tributável.

Em abono a sua tese, cita a suplicante jurisprudência do antigo TFR.

É o relatório.

Gsl

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030-000-743/93-94
ACÓRDÃO Nº. : 108-2.504

V O T O

CONSELHEIRO MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, RELATOR

O recurso observou o prazo previsto no art. 33 do Decreto nº. 70.235/72, merece, portanto, ser conhecido.

Conforme consignado no relatório, a controvérsia diz respeito à aplicabilidade ou não às sociedades cooperativas da norma inserta no art. 236, parágrafo 3º. do RIR/80, cuja matriz legal é o Decreto-lei nº. 2.341/87, art. 29, parágrafo 3º. à vista do que preceituam os artigos 85,86 e 88 da Lei nº. 5.764/71.

Apurou o Fisco excesso de retirada de dois de seus dirigentes, o valor de Cr\$ 2.157.540, tomando como parâmetro o limite mínimo individual assegurado, correspondente, para cada um dos beneficiários, a remuneração mensal igual ao dobro do limite de isenção, para efeito de desconto do imposto de renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, no ano de 1990.

A matéria é por demais conhecida deste Conselho de Contribuintes e a jurisprudência se consolidou no sentido de que a tributação do excesso de retiradas pagas a administrador de cooperativa só tem lugar quando, além dos resultados não tributáveis, a cooperativa também apurar resultados tributáveis. Nessa hipótese, deve a sociedade adicionar ao lucro líquido do exercício, na apuração do lucro real, parcela desse excesso proporcional à parte tributável dos seus resultados.

Esse o entendimento manifestado nos Acórdãos nºs. 105-4.991, de 19/11/90, e 105-5.425, de 18/03/91.

621

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030-000-743/93-94

ACÓRDÃO Nº. : 108-2.504

Peço vênia ao ilustre ex-Conselheiro José do Nascimento Dias, para transcrever parte do voto de sua lavra, condutor do Acórdão nº. 105-4.991/90, por bem esclarecer o alcance da norma inserta no art. 236 do RIR/80, quando a pessoa jurídica for uma cooperativa:

“Entendo que a letra da lei é de ser examinada com cuidado dentro do contexto em que se encontra a norma estudada e sem perder de vista a “mens legis”. O artigo 236 do Regulamento do Imposto de Renda compõe o conjunto de normas que disciplinam a formação da Base de Cálculo do imposto, o Lucro Real. Neste conjunto de regras que formam o Título II do Livro II do Regulamento partir-se da Receita Líquida e estabelecem-se restrições à dedutibilidade de custos e de despesas para a determinação final da base de cálculo do imposto. A “mens legis” ao estabelecer essas restrições é, de uma forma genérica, evitar a elisão fiscal, impedir que a manipulação de custos e de despesas culmine com a redução artificial da base de cálculo do imposto. Nesse conjunto de normas está implícito também o pressuposto de que as receitas líquidas em questão estejam dentro do campo de incidência do imposto de renda; pois tratam da formação da Base de Cálculo do imposto. Ora, se a recorrente é uma sociedade cooperativa que não apurou os resultados tributáveis de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da Lei nº. 5.764/71, se todos os seus resultados estão fora do campo de incidência do imposto de renda, não tem propósito sequer examinar-se a letra de norma de que trata da formação da base de cálculo do imposto para decidir se ela incide ou não no caso. No caso em exame, não houve apuração de resultados tributáveis previstos no artigo 129 do Regulamento, como se pode ver da Declaração de Rendimentos de fls. 30/36.

A Lei nº. 5.764/71 prevê em seu artigo 44, IV a atribuição de honorários a diretores das cooperativas sem estabelecer quaisquer limitações ou restrições ao valor desses honorários. A norma do artigo 236 do Regulamento de Imposto de Renda fixa um critério exclusivamente tributário destinado a disciplinar a formação da base de cálculo de um tributo; não cabe, a meu ver, transportá-lo para a Lei 5.764/71 que define a Política Nacional do Cooperativismo para concluir que o seu não atendimento importa em infrações ao parágrafo 3º. do artigo 24 daquela Lei. Em princípio, a retirada dos diretores não é um privilégio e, sim, uma contraprestação pelos serviços prestados.

Os pareceres CST citados pela Decisão recorrida que endossariam o entendimento segundo o qual o excesso aos limites de remuneração fixados pela lei tributária para fins tributários implicariam em estabelecimento de privilégios são atos não publicados de que a Administração Tributária se utiliza para resolver consultas específicas, destinam-se a solucionar casos particulares. Os Pareceres Normativos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030-000-743/93-94
ACÓRDÃO Nº. : 108-2.504

CST é que são atos publicados, têm caráter geral e revestem-se da condição de normas complementares, das quais trata o artigo 100, I do CTN. A orientação existente nesses Pareceres Normativos sobre a matéria em análise é que aplicam-se às cooperativas as normas gerais relativas à dedutibilidade de despesas no caso de, além de resultados não-tributáveis (atos cooperativos) elas apurarem também os resultados tributáveis de que trata o artigo 129, do RIR/80. Nesta hipótese, a orientação que dão é que as despesas indedutíveis, se forem despesas indiretas (caso dos excessos de retiradas) deverão ser rateadas proporcionalmente aos resultados tributáveis e aos resultados não-tributáveis, oferecendo-se à tributação o excesso correspondente aos resultados tributáveis (PNs 73/75 e 49/87)."

No caso dos autos, a própria declaração de rendimentos da recorrente demonstra a existência de resultados tributáveis, pois o resultado do período-base informado no item 20 do Quadro 13 é um prejuízo de Cr\$ 4.724.035, enquanto o resultado não tributável informado no item 18 do Quadro 14 é um prejuízo de apenas Cr\$ 2.429.197. (doc. fls. 12/13).

O excesso de retiradas dos dirigentes, a ser adicionado ao lucro líquido do período-base (prejuízo), merece, contudo, ser retificado, posto que em desacordo com a própria orientação da administração tributária.

É que a forma de determinação da base de cálculo para a tributação dos resultados de atos não-cooperativos foi objeto de orientação emanada de normas complementares da legislação tributária, os Pareceres Normativos CST nº. 73/75, 114/75 e 49/87. Estabelecendo critérios para a apropriação dos custos indiretos às atividades tributáveis e às não tributáveis, o PN 49/87 dispôs que: "as sociedades cooperativas que exerçam atividades com resultados tributáveis devem oferecer à tributação uma parcela, proporcionalmente determinada, do valor dos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do resultado tributável que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral, nos termos do artigo 387, I do RIR/80."

No caso presente o resultado tributável (prejuízo de Cr\$ 2.294.838) corresponde a um percentual de 48,57% do resultado do período-base (prejuízo de Cr\$ 4.724.035).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030-000-743/93-94
ACÓRDÃO Nº. : 108-2.504

Aplicando-se este percentual sobre o excesso de retiradas apurado (Cr\$ 2.157.540) obtem-se um excesso tributável de Cr\$ 1.047.917.

Assim, a matéria tributável apenas reduz o prejuízo fiscal apurado de Cr\$ 2.034.639 para Cr\$ 986.722, não restando imposto de renda suplementar.

À vista dessas considerações, dou provimento parcial ao recurso, para considerar indevida a exigência de imposto de renda suplementar, reduzindo, contudo o prejuízo fiscal do exercício de 1991 para Cr\$ 986.722.

Sala das Sessões - DF, em 07 de novembro de 1995.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS

PRESIDENTE - RELATOR