

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13029/000.016/92-65
ACORDÃO NR. 108-00.539

Sessão de: 18 de outubro de 1993

Recurso nº: 104.761 - IRPJ - EX: DE 1992

Recorrente: COOPERATIVA AGRICOLA MISTA IBIRAIARAS LTDA.

Recorrida : DRF em PASSO FUNDO - RS

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.

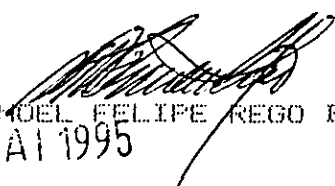
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGRICOLA MISTA IBIRAIARAS LTDA.

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 19 MAI 1995 MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE:

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13029/000.016/92-65
ACORDAO NR. 108-00.539

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

Rautoga

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13029/000.016/92-65
ACORDAO NR. 108-00.539

Recurso nr.: 104.761

Recorrente : COOPERATIVA AGRICOLA MISTA IBIRAIARAS LTDA..

R E L A T O R I O

COOPERATIVA AGRICOLA MISTA IBIRAIARAS LTDA., qualificada nos autos, recorre da Decisão nrs. 166/92/DRF/PASSO FUNDO/RS, que manteve o crédito tributário lançado na notificação de Multa Pela Redução do Prejuízo Fiscal/IRPJ/1990 (no valor de 250,00 UFIR referente à multa).

A notificação de Multa Pela Redução do Prejuízo Fiscal (NMRPF/IRPJ/90), originou-se da revisão sumária da Declaração de Rendimentos/IRPJ/Exercício de 1990 que constatou erro no quadro 14 item 08: excesso de retiradas de administradores não calculado em conformidade com a legislação de vigência, o que alterou o valor do prejuízo fiscal.

A fls. 08 acha-se a descrição do enquadramento legal.

Em 22.04.92 (fls. 09) a contribuinte foi cientificada.

Em 29.05.92 (fls. 01 a 06) apresentou impugnação ao feito alegando que:

- a) os artigos 236 e 237 combinados com o artigo 387, inciso I do RIR/80 não se aplicam às Cooperativas, "consoante o preceituado no artigo 3º, da Lei 5764/71 e o disposto no artigo 129, RIR/80, se destinando tão-somente a sociedades comerciais e civis, que tenham o lucro objetivo e cujo resultado operacional está sujeito à tributação;

Pautapa

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13029/000.016/92-65
ACORDÃO NR. 108-00.539

- b) que é improcedente o lançamento pois a Lei cooperativista e o RIR estabelecem que somente pagarão Imposto de Renda as sociedades cooperativas que receberem bens ou serviços de não-associados e participarem de sociedades não cooperativas, públicas ou privadas. Excetuando tais situações, e desde que obedeçam ao estatuído na Lei 5764/71, não estão sujeitas ao pagamento do imposto;

- c) que o PN/CST/871 tem interpretação forçada "sem qualquer consonância com os objetivos dos dispositivos invocados";

- d) que nas sociedades comerciais e civis que visam o lucro, o tratamento legal se justifica, o que não ocorre com as cooperativas e que "aplicando-se a analogia em casos que não mostram entre si qualquer afinidade, a exigência do imposto" infringe o parágrafo 1º do artigo 108 do CTN;

- e) que o pagamento de melhores honorários, "ainda que exorbitantes dos limites do artigo 129 do RIR/80, não incide, na proibição do parágrafo 3º, artigo 24 da Lei 5764/71, visto como não estabelece vantagens ou privilégios a favor de associados ou de terceiros";

- f) que o artigo 37 da Lei 5764/71 assegura a igualdade de diretores e associados e o artigo 44 IV normatiza a fixação dos honorários da diretoria, "não prevendo nenhuma limitação dos mesmos";

- g) que o "privilégios ou vantagem enumerada no artigo 129 parágrafo 1º do RIR/80" é decorrente exclusivamente do capital social (artigo 24, parágrafo 3º da Lei 5764/71), e que a remuneração dos diretores não tem vínculo com a participação do associado com o capital das Cooperativas;

- h) que a remuneração é um preço pelos serviços prestados, sendo para as Cooperativas uma despesa alheia a qualquer artifício e para os dirigentes/pessoas físicas um ganho, que é tributado

Pratka

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13029/000.016/92-65
ACORDÃO NR. 108-00.539

pelo imposto de renda, e que a mesma é um ato cooperativo interno, fora do campo de incidência tributária;

- i) se as Sociedades Cooperativas estão fora do campo de incidência do imposto, o fato de acrescentar os excessos de valor não tributado, prejuízo algum trará para a Receita Federal. E se não forem esses valores pagos aos dirigentes, seriam distribuídos, também sem pagamento de impostos PN/CST/522/70.

Em 28.08.92 (fls. 24 a 27) a autoridade singular julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito lançado, alegando que:

- o excesso de remuneração dos dirigentes de cooperativas é tributado normalmente, como nas demais sociedades civis e comerciais, sendo que por definição legal as cooperativas são sociedades de natureza civil, estando subordinadas ao disposto no artigo 236 RIR/80;

- que o parágrafo 1º, do artigo 129 do RIR/80, em consonância com as normas da Lei 5764/71 veda às Sociedades Cooperativas estabelecer quaisquer vantagens ou privilégios financeiros ou não, em favor de associados ou terceiros, e que com excesso de remuneração de dirigentes, para efeitos fiscais consiste em distribuição de resultados, configurando uma vantagem vedada pelo dispositivo legal citado.

A intimação de fls. 29 que deu ciência da Decisão à impugnante por "AR" não foi datada na Agência Postal Telegráfica, o que deve ter sido possivelmente em 22.09.92 (fls. 31), uma vez que somente o mês e o ano constantes ao carimbo postal estão nítidos, sendo assim, foi concedido ao contribuinte um prazo de mais 15(quinze) dias da data da agência postal telegráfica para apresentação de seu recurso.

Rautap

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13029/000.016/92-65
ACORDAO NR. 108-00.539

Em 30.10.92 (fls. 32 a 36) a Cooperativa Agrícola Mista Ibiraiaras Ltda. apresentou recurso a este Conselho de Contribuintes onde ratifica os argumentos apresentados na peça impugnatória, sob nova abordagem.

A handwritten signature in dark ink, appearing to read 'Paulo', is written over the text 'E o Relatório.'.

E o Relatório.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13029/000.016/92-65
ACORDÃO NR. 108-00.539

V O T O

Conselheira RENATA GONÇALVES NUNES: Relatora

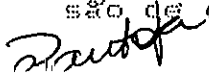
O presente recurso é tempestivo e possui os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

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 frequentes 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, sobre, 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.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13029/000.016/92-65
ACORDÃO NR. 108-00.539

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 cooperativas, 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 dificuldade 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

Autoja

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13029/000.016/92-65
ACORDÃO NR. 108-00.539

"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. - É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefícios às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou

Rautopi

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

Bautista

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13029/000.016/92-65
ACORDÃO NR. 108-00.539

Sendo tais parcelas decorrentes da atividade da Cooperativa, deverão 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, sofrerão 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.

A despeito da conclusão a que chego, refuto a argumentação expendida pela recorrente, que se baseia também na Súmula nr. 264/89 do TFR, 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.

Raulo

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.13029/000.016/92-65
ACORDÃO NR. 108-00.539

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 G. Pantoja
RENATA GONÇALVES PANTOJA - Relatora

A small, stylized handwritten mark or signature, possibly a monogram or a set of initials, located below the typed name of the relator.