



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04  
Recurso nº : 135.381  
Matéria : IRF – ANO: 1999  
Embargante : ANTÔNIO DE FREITAS DUTRA  
Embargada : SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : COOPERATIVA DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS LITORAL  
SUL DA BAHIA LTDA  
Sessão de : 28 de janeiro de 2005  
Acórdão nº : 102-46619

**NULIDADE – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE** – A orientação interna da Administração Tributária não constitui ofensa ao princípio da legalidade se decorre da norma de fundo e esta permite interpretação no mesmo sentido.

**IRF – ANO: 1999 – TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DE COOPERATIVAS DE TRABALHO – ATO COOPERATIVO – CARACTERIZAÇÃO** – A receita obtida em nome da sociedade, pessoa jurídica, do tipo cooperativa de trabalho somente pode ser caracterizada como resultante de um “ato cooperativo” quando comprovado que a realização do serviço foi de autoria do associado, e a este houve o respectivo repasse do pagamento, na forma do artigo 45, da lei 8.542, de 1992.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes Embargos de Declaração interpostos por ANTÔNIO DE FREITAS DUTRA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACATAR os embargos para Rerratificar o Acórdão nº 102-46.522 de 21 de outubro de 2004, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619



NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 MAR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO. Ausente justificadamente o Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04  
Acórdão nº : 102-46619

Recurso nº : 135.381  
Embargante : ANTÔNIO DE FREITAS DUTRA

**RELATÓRIO**

Litígio decorrente do inconformismo do representante legal dessa pessoa jurídica com o indeferimento, pela 3.<sup>a</sup> Turma da DRJ/Salvador, fls. 146 a 149, ao pedido de restituição de Imposto de Renda sobre serviços prestados, este resultante do desconto efetuado pelas fontes nos pagamentos das correspondentes notas fiscais.

O pedido conteve afirmativa de que esta constitui pessoa jurídica do tipo cooperativa de trabalho, sem fins lucrativos, que, pelo desconto do tributo na forma citada durante o ano-calendário de 1999, e em virtude de não ter apurado, ao final do período, base de cálculo positiva do tributo e da Contribuição Social, obteve um crédito, objeto do presente pedido.

A solicitação foi instruída com demonstrativo dos pagamentos e das respectivas retenções do tributo, cópia da DIPJ do exercício de 2000, e do balancete realizado em Dezembro de 1999. Posteriormente, juntadas cópias das notas fiscais de prestação de serviços, fls.17 a 105, e do Estatuto Social, fls. 106 a 132.

Analisada no Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal de Salvador, conforme Parecer/SEORT n.º 0011/2002, fl. 133 e 134, a pretensão da contribuinte foi indeferida, e teve por razão principal a decorrência do tributo de atos não cooperativos, e suporte no artigo 87 da lei n.º 5.764, de 1971.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

Contra essa decisão, protestou o representante legal da contribuinte trazendo a doutrina de Walmor Franke<sup>1</sup>, apud Demócrito Reinaldo, no Resp 109.711-RS, na qual o citado *ato cooperativo* traduz o negócio entre *cooperativa* e *cooperados*. Nessa tese, exemplificado que nas cooperativas de produtores rurais, estas ao receberem o produto dos cooperados e, posteriormente, lhes devolverem o correspondente valor da venda, praticam o chamado *ato cooperado*. Mais, que para chegar a essa transação, precisam praticar atos com terceiros – venda dos produtos – e essas outras são os chamados negócios externos ou negócios de meio – atos-meio para que se realize o ato cooperativo. Esses atos também se encontrariam dentro da finalidade da cooperativa por decorrerem da sua *função específica*. Que existem ainda outros negócios ou *atos acessórios* como contratar empregados, alugar salas, vender imóveis, entre tantos outros, nos quais a cooperativa age como qualquer outra pessoa em atividade comercial e não como uma associação civil. Esses negócios com não associados são autorizados pelos arts. 85, 86 e 88 da lei das cooperativas.

Trouxe, ainda, doutrina de Roque Antônio Carrazza<sup>2</sup> e de Hugo de Brito Machado<sup>3</sup> na qual concluem que o sentido das relações entre a cooperativa e terceiros deve ser entendido como de relações entre seus cooperantes e os terceiros, diretamente.

Segundo esse entendimento:

“As receitas recebidas pelas cooperativas na prática dos atos cooperativos não se incorporam aos seus respectivos patrimônios,

---

<sup>1</sup> FRANKE, Walmor. Direito das Sociedades Cooperativas. São Paulo, Edusp, Saraiva, 1973.

<sup>2</sup> Carrazza, Roque Antônio, Botallo, Eduardo D. Parecer elaborado em 06.12.1999 (SP) em favor da UNIMED do BRASIL sobre questões concernentes à incidência da COFINS e do PIS sobre os atos cooperativos.

<sup>3</sup> Parecer elaborado por Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo em 22.08.2000 (Fortaleza) em favor da Unimed de Fortaleza com a seguinte ementa: Cooperativas de Trabalho Médico. Não incidência de IRPJ e Reflexos sobre atos cooperados, principais ou acessórios.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

mas aos de seus próprios cooperantes. A cooperativa assim não auferir renda. Não auferir nenhum produto de capital nela investido, nem de seu próprio capital, nem tampouco de seu trabalho. É mero instrumento para tornar viável o trabalho de seus cooperantes que, estes sim, auferem receita. Portanto, de tais receitas, as cooperativas são depositárias. Elas não faturam, nem obtêm receitas para si.

As despesas da cooperativa mencionadas no art. 80 da lei n.º 5.764/71 têm, mutatis mutandis, a mesma natureza jurídica das despesas de condomínio a cargo dos co-proprietários de imóveis: o rateio realizado representa simples entradas para a cooperativa.”

Compôs, ainda, a peça impugnatória, entendimento de Waldirio Bugarelli<sup>4</sup> para o qual *“a cooperativa se apresenta como uma empresa auxiliar cujo fim é a prestação de serviços aos seus associados, sendo o seu objeto o ramo de atividade escolhida (crédito, seguro, venda em comum da produção, fornecimento, etc.)”*

Nessa linha de raciocínio, a existência de relações entre os associados e a cooperativa de duas naturezas: societárias e negociais. Cita o autor que *“a vantagem do associado e que decorre do seu status de sócio é a de utilizar os serviços da cooperativa, obtendo um proveito ou redução de custos.”*

E o recorrente usa deste raciocínio para afirmar que os associados são os donos da cooperativa e ao mesmo tempo os usuários, e esta situação denota a união em um único agente o que as outras sociedades separam.

Ainda, soma o entendimento de Pontes de Miranda<sup>5</sup> para o qual:

*“a natureza jurídica própria da cooperativa consiste em ser uma “sociedade auxiliar”, de caráter institucional, a qual na sua condição de ente personificado, existe tão só para prestar serviços*

---

<sup>4</sup> BUGARELLI, Waldirio. Direito Empresarial Moderno. Rio de Janeiro, Forense, 1992, pág. 337.

<sup>5</sup> DE MIRANDA, Pontes. Tratado de Direito Privado, SP, Ed. Revista dos Tribunais, 1984, Parte Especial, Tomo XLIX.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

aos associados, independentemente da idéia de, como pessoa jurídica, obter vantagens para si.”

E com essa linha de raciocínio, o recorrente esclarece que a obtenção de vantagens econômicas para a cooperativa é impossível, porque adviria da relação com seus clientes, e estes seriam seus próprios cooperados. Os lucros seriam retirados da prestação de serviços justamente daqueles para quem o lucro se reverteria.

Afirmou o recorrente que a cooperativa, em princípio não assume riscos empresariais, mas oferece serviços para que os associados, como unidades econômicas autônomas possam atuar em condições de igualdade com as sociedades mercantis.

Em seu entender, (sic) o ato cooperativo é uma manifestação de vontades bilateralmente cooperativas, ou seja, do associado e de sua cooperativa, vice-versa, ou de cooperativas, quando associadas. Prepara, estabelece, mantém ou extingue uma relação sócio-econômica entre o associado e um terceiro, desde que por intervenção da cooperativa ou simplesmente entre esta e aquele. (...) Consubstancia um suporte para o associado para que este logre realizar a atividade econômica em comum com os demais e de proveito a todos. Operacionaliza o contrato de constituição da própria cooperativa, dentro dos princípios internacionalmente aceitos.

Afirmou sobre a diferença havida entre a prática cooperada e os atos comerciais normais, distinguindo que o ato praticado entre a cooperativa e terceiros para a contratação de serviços não é como aquele praticado por qualquer sociedade mercantil, que somente presta serviços por intermédio de seus prepostos - sócios e empregados - e o serviço realizado tem entre seus objetivos a obtenção de vantagem econômica, pois na medida em que esta é conseguida proporciona aos sócios a retirada de sua participação. A cooperativa de trabalho substituiria



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

seus associados na defesa de seus interesses econômicos comuns, agindo como suporte e em auxílio destes. Os trabalhadores perseguiriam diretamente a vantagem econômica para si e, para isso, constituiriam a estrutura solidária para suporte competitivo: a cooperativa. Esta assumiria papel de mera depositária do valor do trabalho realizado pelo associado.

Reforço essa posição com o entendimento de Torres y Torres Lara<sup>6</sup>.

Esclarecimentos sobre a composição dos custos da cooperativa, componentes da Taxa de Administração.

Com tais argumentos, finalizada a manifestação de inconformidade com a posição do representante da Unidade de Origem e pedido pela procedência do pedido.

Julgada a lide pela Terceira Turma da DRJ/Salvador, foi o pedido, por unanimidade de votos, indeferido com a mesma motivação anterior, conforme Acórdão DRJ/SDR n.º 2.315, de 18 de setembro de 2002, fls. 146 a 149.

Adicionalmente, esclarecido que a quantidade e qualificação dos associados (fls. 128 a 132) em confronto com os serviços prestados indicados nas notas fiscais fls. 17 a 105, indica a falta de escrituração em separado das receitas dos serviços prestados por terceiros. A justificar essa posição, os serviços prestados ao município de Igrapiuna, fls. 25 a 27, que empregou 99 (noventa e nove) trabalhadores, inclusive protético, que não consta do rol de associados.

Fundamentada a posição no artigo 652 do RIR/1999, que tem por suporte os artigos 45, da lei n.º 8541, de 1992, e 64 da lei n.º 8981, de 1995.

---

<sup>6</sup> LARA, Carlos Torres y Torres. Efectos del Acto Cooperativo en la distribución, en el aprovisionamiento, en el trabajo asociado y en el sistema financeiro. In: OCA; Consultamerica. Derecho Cooperativo: Tendências actuales em Latinoamérica y la comunidad Économica Europea. Bogotá: Ed. Antropos, 1993, pág. 18.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

Esclarecido que, para fins da tributação prevista em tais artigos, a Cooperativa deve escriturar separadamente, em suas faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados, (sobre cujo valor incidirá o imposto na fonte), conforme orientação contida no BCE SRF n.º 21, de 1993, item 46.

Esses foram os argumentos e justificativas que fundamentaram a posição do colegiado julgador.

Em recurso contra a dita decisão, o representante legal da contribuinte alegou em preliminar, a nulidade da decisão de primeira instância por ter o colegiado julgador usado como justificativa para sua posição o não atendimento de orientação contida no BCE SRF n.º 21/1993, fato diferente da decisão do pedido inicial.

Em seguida, protestou pela restituição do IR em razão de que o erro cometido fez incidir IR sobre o valor total de suas faturas fato que caracteriza o indébito.

Esclareceu que a exigida escrituração em separado da prestação de serviços por terceiros encontra-se no artigo 87 da lei n.º 5.764, de 1971, mas que as situações de fundo das notas fiscais componentes do processo não se referem a tais operações, como se prova pela declaração de rendas e o balanço patrimonial, nos quais não se evidenciam registros financeiros nos Fundos Legais (Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – Fates e Fundo de Reserva). Alegou que os valores contabilizados nesses fundos são decorrentes da aplicação dos incisos I e II do artigo 28 da lei n.º 5.764, de 1971.

Arguiu ofensa ao princípio da legalidade pela exigência a respeito da identificação da mão-de-obra nas notas fiscais de prestação de serviços. Em resumo, os motivos da peça recursal (sic):



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

a) carência de competência da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador-BA, para indeferir o pedido da requerente, visto que extrapolou os limites de sua decisão ao usar como argumentos para seu indeferimento fatos novos e improcedentes trazidos aos autos;

b) a exigência para que a requerente cumpra os procedimentos contidos na BCE SRF 21/1993, haja vista constituir-se em elemento ineficaz e procrastinador do direito líquido e certo da requerente, visto tratar-se o pedido de repetição de indébito;

c) a exigência para que a requerente escritura-se em separado as receitas provenientes da prestação de serviços realizada por não associados, uma vez não ser possível o atendimento de tal exigência contábil por não ter ocorrido o fato; e

d) o argumento de que nas notas fiscais emitidas pela requerente não se permite aferir a quantidade e a qualificação dos trabalhadores que atuaram na execução das tarefas, visto ser tal argumento impróspero por carecer de legalidade para sua exigência.

Finalizada a peça recursal com pedido pela insubsistência e improcedência da decisão de primeira instância e informação sobre a juntada de cópia do balanço patrimonial e a demonstração de resultado do exercício de 1999.

Julgado em sessão de 21 de outubro de 2004, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso, e a decisão formalizada pelo Acórdão 102-46.522. No entanto, o ilustre Presidente desta Câmara, ingressou com Embargos de Declaração, por omissão, uma vez que a peça recursal continha preliminares não abordadas no referido julgamento.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

As questões voltadas à nulidade da decisão de primeira instância já foram abordadas no voto formalizado pelo Acórdão 102-46.522.

A primeira delas, diz respeito à nulidade da decisão *a quo* em razão de ter fundamentação em matéria distinta daquela que compôs a manifestação de inconformidade contra o Parecer expedido na Unidade de Origem e pela utilização de ato não fundamentado em lei - BCE SRF 21/1993 - em atitude contrária ao princípio da legalidade, neste também incluída a exigência de identificar na nota fiscal os prestadores de serviços.

Para possibilitar a formação correta dos conceitos que possibilitarão construir o raciocínio a respeito do assunto, reitera-se a necessidade de esclarecimentos sobre a finalidade da cooperativa, o ato cooperativo, e o objeto da incidência do dito tributo.

A cooperativa<sup>7</sup> é uma sociedade de pessoas que tem por objeto a melhoria das condições econômicas de seus associados. Para atingir esse fim, é autorizada por lei federal<sup>8</sup>, goza de benefícios em relação às demais sociedades, e participa do meio econômico desenvolvendo atos cooperados e não cooperados.

---

<sup>7</sup> COOPERATIVA - Derivado do latim *cooperativus*, de *cooperari* (cooperar, colaborar, trabalhar com outros), segundo o próprio sentido etimológico, é aplicado na terminologia jurídica para designar a organização ou sociedade, constituída por várias pessoas, visando melhorar as condições econômicas de seus associados. Na sua composição, a sociedade cooperativa, que, em regra, se diz simplesmente cooperativa, pode adotar natureza civil ou comercial; mas, tecnicamente, possui forma jurídica *sui generis*, e se classifica como sociedade de pessoas e não de capitais. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

Em termos legais, as cooperativas encontram-se jungidas ao conjunto de normas contido na lei n.º 5.764, de 1971. Esta lei federal assume, a partir da CF de 1988, nível de lei complementar em razão do artigo 146, III, "c", da Magna Carta conter determinação para a regulamentação geral tributária ao ato cooperativo para esse tipo de norma<sup>9</sup>. Complementando-a, outras impõem condições para gozo de benefícios em termos tributários, como a lei n.º 8.541, de 1992, artigo 45 e a MP n.º 2.158-35, de 2001.

A lei n.º 5.764, de 1971, contém, no artigo 4.º, definição para a sociedade cooperativa e as características que a distinguem das demais<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> CF de 1988 - Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

<sup>10</sup> Lei n.º 5.764, de 1971 - Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

Verifica-se que o *caput* desse artigo distingue a sociedade cooperativa das demais quanto à forma, natureza jurídica e objeto.

Quanto à forma, é sociedade de pessoas, com número *ilimitado* de associados, de capital social subdividido em quotas-partes, estas não cessíveis a terceiros, com quantitativo limitado para cada associado, e singularidade de voto.

A natureza jurídica dessas sociedades, segundo a lei n.º 5.764, de 1971, é civil e não comercial. Observe-se que o Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva – nota 7 – contém entendimento no sentido da possibilidade dessa sociedade adotar qualquer das naturezas jurídicas citadas.

O objeto *amplo* da sociedade cooperativa é a prestação de serviços aos associados e está inserido no *caput* do artigo 4.º da lei n.º 5.764, de 1971, bem assim, no inciso X. Já em sentido restrito, o objetivo da prestação de serviços ao associado pode ter direcionamento a qualquer área, conforme definido no artigo 5.º, da lei n.º 5.764, de 1971<sup>(11)</sup>.

Decorrência da especificidade, presença e atuação junto ao sistema econômico e financeiro do País, dois tipos de atos caracterizam sua dinâmica operacional: o primeiro deles em nível interno, denominado "*ato cooperativo*"<sup>12</sup> e conceituado no artigo 79, da lei n.º 5.764, de 1971; e o segundo, o "*ato não-cooperativo*", aquele realizado sob condições distintas do anterior.

---

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

<sup>11</sup> Lei n.º 5.764, de 1971 - Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.

<sup>12</sup> Lei n.º 5.764, de 1971 - Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

Observa-se na norma que define o *ato cooperativo* a restrição imposta às operações com entes externos, ou seja, somente pertence a esse tipo de ato aquele que têm por referência os sujeitos cooperativa e cooperado ou cooperativa e cooperativas. E esse ato não se caracteriza como operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, conforme exclui a norma contida no parágrafo único do referido artigo.

Então, são atos não-cooperativos todos os demais onde um dos agentes intervenientes é terceiro distinto dos cooperados ou da cooperativa, salvo se efetivamente comprovado que foram praticados para os próprios cooperados.

Esse entendimento coincide com a norma contida no artigo 45 da lei n.º 8541, de 1992<sup>(13)</sup>, que contém determinação no sentido da incidência do tributo nos pagamentos de serviços prestados pela cooperativa de trabalho e condiciona a restituição/compensação ao efetivo pagamento aos associados.

Coincide, ainda, com a *revogação* da isenção tributária dada pela lei complementar n.º 70, de 1991<sup>(14)</sup>, artigo 6.º, I, para o PIS e COFINS, com o artigo 23, II, da MP n.º 1858-6, de 29 de junho de 1999, no qual mantida a tributação dos atos praticados pelas cooperativas em relações com terceiros, externos ao ambiente

---

<sup>13</sup> Lei n.º 8541, de 1992 – Art. 45 - (com redação dada pelo artigo 64 da lei n.º 8.981, de 1995) - Estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, 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.

§ 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.

§ 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 da Fazenda."

<sup>14</sup> Lei Complementar n.º 70, de 1991 - Art. 6º - São isentas da contribuição:

I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de sua finalidade;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

cooperado, de maneira idêntica aos demais praticados pelas sociedades integrantes do sistema econômico e financeiro que envolve as demais sociedades.

E, para esta última, permitida a exclusão do campo de incidência dessas contribuições quando comprovado pela própria cooperativa, mediante repasse dos valores correspondentes à transação aos cooperados, que esta não constituiu um ato comercial ou uma prestação de serviços. A norma que permite essa exclusão decorre da MP n.º 2.158-35, de 24/08/2001, artigo 15<sup>(15)</sup>. Conveniente lembrar que o inciso II, do parágrafo 2.º, desse artigo, contém requisito restritivo do benefício ao destaque contábil com identificação do associado, da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

No mesmo sentido, a norma interpretativa contida no artigo 69, da lei n.º 9532, de 1997<sup>(16)</sup>, que informa sobre a submissão das cooperativas de

---

<sup>15</sup> MP n.º 2.185-35, de 2001 - Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

<sup>16</sup> Lei n.º 9532, de 1997 - Art. 69. As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

consumo, voltadas às compras e fornecimento de bens aos consumidores, às mesmas normas de incidência dos tributos de competência da União.

Colocados tais esclarecimentos, retorno à questão fundamental do processo: decidir quanto à legalidade da restituição do IR pleiteada pela cooperativa em decorrência da prestação de serviços a terceiros, não cooperados.

Verifica-se que a situação é composta por relações entre uma cooperativa de trabalho e outras pessoas jurídicas de atividade distinta, que, em razão de serem estas últimas diferentes da figura de outras cooperativas e da pessoa de qualquer dos associados, torna os correspondentes fatos econômicos, em princípio, não subsumidos à norma contida no artigo 79, da lei n.º 5.764, de 1971, ou seja, diferem dos *atos cooperativos*. Assim, prevaleceria a norma contida no artigo 111, do mesmo ato legal, devendo tais valores serem tributados como os demais atos não cooperativos praticados dentro do sistema econômico.

Para que tais atos sejam trazidos para compor o rol daqueles considerados *cooperativos* é necessário que a pessoa jurídica comprove o repasse da correspondente verba ao associado, *in casu* observando a norma contida no artigo 45, § 1.º da lei n.º 8.541, de 1992.

Observe-se que o *caput* desse artigo contém norma determinativa de conduta tributária para a fonte pagadora, distinta da cooperativa, reter em cada pagamento a esta última, o Imposto de Renda sobre os pagamentos por serviços *personais* que lhes forem prestados *por associados ou colocados à disposição*, posição que confirma a interpretação dada por este Relator. Para melhor compreensão, transcrevo o artigo 45, da lei n.º 8541, de 1992, com redação dada pelo artigo 64, da lei n.º 8.981, de 1995.

“Art. 45. Estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, 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.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

§ 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.

§ 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 da Fazenda." (Grifei)

Ainda, que a norma impõe condições no sentido de que os serviços devem ser *personais* e prestados ou colocados à disposição por *associados da cooperativa*, requisito condicionante da identificação dos prestadores de serviço na nota fiscal ou nos correspondentes contratos.

Em seguida, a complementar a condição de caracterização do *ato cooperativo* distinto dos atos comerciais, inerentes ao sistema econômico e financeiro, a obrigatoriedade imposta pela norma condicionante contida no parágrafo primeiro, de repasse dos valores recebidos aos associados.

Conclui-se que somente poderá a pessoa jurídica da cooperativa pleitear a restituição de tais valores, quando comprovar que os repassou aos associados e não pôde compensar o tributo retido com aquele que deveria reter nos pagamentos a estes últimos. Vale observar que o associado não é isento de tributação pelo IR.

Nesta situação, os documentos que comprovam tais transações não evidenciam que foram realizadas pelos cooperados, nem a pessoa jurídica informa sobre o requerido repasse.

Sob a mesma exigência das ditas normas, alguns dos documentos juntados ao processo evidenciam a impossibilidade da execução dos serviços sem a participação de terceiros, porque o quantitativo de mão-de-obra participante dos serviços contratados é superior àquele componente do quadro societário da cooperativa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

Assim, ausentes os requisitos necessários à caracterização dos atos comerciais praticados pela cooperativa de trabalho como *atos cooperativos* impõe-se a tributação dos resultados da pessoa jurídica com suporte na legislação do IR, artigos 183, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3000, de 1999, este com fundamento nos artigos 85, 86, 88 e 111 da lei n.º 5.764, de 1971, e 1.º e 2.º da lei n.º 9430, de 1996.

Postos tais esclarecimentos e justificativas, constata-se que a decisão a quo não merece reparos.

O indeferimento ao pedido, pelo Parecer/SEORT n.º 0011/2002, teve por fundamento a prática de ato não cooperativo<sup>17</sup>, considerando que o artigo 87 da lei n.º 5.764, de 1971, faz referência às medidas necessárias para sanear a excepcionalidade inerente à transação caracterizada como ato não-cooperativo, ou seja, aqueles praticados como uma pessoa jurídica normal integrante do sistema econômico e financeiro.

Conforme pormenorizadamente detalhado no Relatório, a manifestação de inconformidade teve por objeto os atos cooperativos e as características desse tipo de pessoa jurídica para obtenção do benefício tributário, como fundamentos ao direito à restituição.

No acórdão DRJ/SDR n.º 2.315, de 18/09/2002, mantida a posição resultante da análise efetuada na origem, pois concordância com a incidência do tributo em razão de não se encontrar evidenciada a prática dos atos cooperativos. E informado sobre a necessidade desse tipo de cooperativa destacar na documentação dos serviços prestados aqueles praticados pelos cooperados.

---

<sup>17</sup> “Em conclusão, face a não comprovação de que não houve resultado sujeito à tributação, tendo em vista, não obediência ao disposto na legislação específica, ou seja, art. 87 da Lei n.º 5.764/71, pugno pelo indeferimento do pedido de fl.01.” Excerto do Parecer /SEORT n.º 0011/2002, fl. 134.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

Essa posição não contém qualquer divergência em relação à anterior, e, ao contrário, reveste-se de elementos suficientes ao afastamento dos argumentos expendidos pela defesa.

Quanto à orientação contida no BCE SRF 21/1993, que, no entender do recorrente, não estaria fundamentado em lei e em afronta ao princípio da legalidade, neste também incluída a exigência de identificar na nota fiscal os prestadores de serviços, verifica-se que a razão se encontra parcialmente com o recorrente, pela falta de esclarecimentos a respeito da norma de referência.

No entanto, como visto, a obrigação de discriminar as receitas que tiveram origem em atos não cooperativos decorre da própria definição do ato cooperativo – transações beneficiadas pelos incentivos tributários normais à atividade – do artigo 87 da lei n.º 5.764, de 1971<sup>(18)</sup>, ambos citados pelo recorrente, e, ainda, do artigo 45 da lei n.º 8.541, de 1992.

Então, pode ser alegado o desconhecimento dessa orientação Administrativa em razão de ser interna da Administração Tributária, mas sendo as normas de referência devidamente publicadas, o requisito contestado deveria delas ser extraído em uma correta interpretação.

Como bem demonstrado na decisão *a quo* algumas das notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela dita pessoa jurídica contém indicativos de que os serviços não foram prestados pelos cooperados o que impõe suspeita sobre a legalidade dos valores quantificados pelo pedido.

De acordo com o princípio da legalidade, a que adstrito o funcionário público, na forma do artigo 37 da CF/88, não poderia o colegiado julgador *a quo* deferir o pedido, desconhecendo o verdadeiro "quantum", em razão

---

<sup>18</sup> Lei n.º 5.764, de 1971 - Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

de algumas das notas fiscais comprobatórias das retenções indicarem terem sido os serviços, ou parte deles, realizados por terceiros, enquanto as demais não continham qualquer identificação da mão-de-obra interveniente. Ainda, a reforçar a posição, o fato de o pedido não ter sido instruído com provas sobre o efetivo repasse dos valores aos associados.

Em outra perspectiva, não há qualquer outro elemento de prova de que as transações de referência, nas quais a pessoa jurídica é a beneficiária, revestem-se de requisitos de *atos cooperativos*. Como em Direito, a prova cabe a quem alega, o ônus de demonstrar que tais serviços subsumem-se aos requisitos previstos no artigo 79 da lei n.º 5.764, de 1971, é da petionária.

Deveria, portanto ter juntado à petição tais dados, ou em caso contrário, apresentado declaração de rendimentos como determina o artigo 111, da lei n.º 5.764, de 1971<sup>(19)</sup>, optando, ou pelo Lucro Real, na forma do artigo 14, da lei n.º 9.718, de 1998, ou pelo lucro presumido, conforme artigo 26, da lei n.º 9430, de 1996. Mas, não poderia declarar-se “isenta” conforme indica o recibo de entrega da Declaração de Informações Econômico – Fiscais da Pessoa Jurídica, à fl. 5.

Não estando comprovado nos autos que o IR-Fonte incidu sobre atos cooperativos, corretas as posições anteriores.

Assim, a outra questão preliminar a respeito de o julgamento de primeira instância encontrar-se fundado em premissa falsa, dada pela ocorrência de venda de serviços de terceiros quando esse fato não ocorreu, também, encontra-se plenamente justificada.

---

<sup>19</sup> Lei n.º 5.764, de 1971 - 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46619

Isto posto, voto no sentido retificar a posição anterior para inserir os esclarecimentos a respeito das questões preliminares, e ratificar a negativa de provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2005.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Naury Frágoso Tanaka', written in a cursive style.

NAURY FRAGOSO TANAKA