



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

Processo nº : 13510.000034/00-04  
Recurso nº : 135.381  
Matéria : IRF - ANO: 1999  
Recorrente : COOPERATIVA DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS LITORAL  
SUL DA BAHIA LTDA.  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA  
Sessão de : 21 DE OUTUBRO DE 2004  
Acórdão nº : 102-46.522

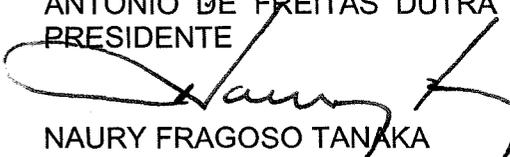
IRF - ANO: 1999 - TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DE COOPERATIVAS DE TRABALHO - ATO COOPERATIVO - CARACTERIZAÇÃO - A receita obtida em nome da sociedade, pessoa jurídica, do tipo cooperativa de trabalho somente pode ser caracterizada como resultante de um "ato cooperativo" quando comprovado que a realização do 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.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS LITORAL SUL DA BAHIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros José Oleskovicz, Ezio Giobatta Bernardinis e Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz votaram pelas conclusões. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2004

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA.



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

Recurso nº. : 135.381

Recorrente : COOPERATIVA DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS LITORAL  
SUL DA BAHIA LTDA.

**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.

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,

---

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



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

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, 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

---

<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. : 102-46.522

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 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

---

<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 : 102-46.522

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 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.

---

<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 n.º : 13510.000034/00-04  
Acórdão n.º : 102-46.522

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.

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.



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04  
Acórdão nº. : 102-46.522

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.

Argüiu 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):

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



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

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.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'FM'.



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04  
Acórdão nº. : 102-46.522

**V O T O**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

As questões que compõem a peça recursal dizem 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, e, ainda, pelo fundamento em premissa falsa, dada pela ocorrência de venda de serviços de terceiros quando esse fato não ocorreu.

Para possibilitar a formação correta dos conceitos que possibilitarão construir o raciocínio a respeito do assunto, conveniente esclarecer 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. 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,

---

<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. : 102-46.522

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>.

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

---

<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;

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



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04  
Acórdão nº. : 102-46.522

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>.

Decorência 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.

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.

---

<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. : 102-46.522

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 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>.

---

<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;

<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:



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

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 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,

---

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 : 102-46.522

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.

§ 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.



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

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.

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

---

<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 : 102-46.522

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.

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 8541, de 1992.

---

<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



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

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 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 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 ser instruído com provas sobre o efetivo repasse dos valores aos associados.

Em outra perspectiva, não há 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 peticionária.

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

---

Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

<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. : 102-46.522

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.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2004.



NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ

A contribuinte apresentou em 07/08/2000 pedido de restituição (fl. 01) do imposto de renda retido na fonte pelos seus clientes sobre as suas faturas de serviços emitidas no ano-calendário de 1999, alegando não ter havido no referido período qualquer base de cálculo de IRPJ e Contribuição Social que possibilitasse compensar esse imposto.

Juntou ao processo demonstrativo do imposto cuja restituição é pleiteada, abaixo reproduzido, onde consta o valor mensal das faturas, o imposto de renda retido na fonte à alíquota de 1,5% e a data da retenção (fl. 03):

**Demonstrativo do Imposto retido**

<b>Data da retenção</b>	<b>Fatura dos serviços</b>	<b>IR retido-1,5%</b>	<b>Competência</b>	<b>Desc. Indevido e de cooperados</b>
29/01/99	6.061,33	90,92	01/99	0,00
02/02/99	12.763,33	191,45	02/99	0,00
25/02/99	3.210,00	48,15	02/99	0,00
26/02/99	6.831,33	102,47	02/99	0,00
03/03/99	4.798,00	71,97	03/99	0,00
05/03/99	6.952,67	104,29	03/99	0,00
31/03/99	23.712,00	355,68	03/99	0,00
30/04/99	54.534,67	818,02	04/99	0,00
31/05/99	74.146,00	1.112,19	05/99	0,00
30/06/99	62.414,00	936,21	06/99	28,97
31/07/99	64.005,33	960,08	07/99	37,05
31/08/99	67.244,67	1.008,67	08/99	50,94
30/09/99	57.240,67	858,61	09/99	50,81
31/10/99	54.840,00	822,60	10/99	419,00
30/11/99	64.260,67	963,91	11/99	0,00
31/12/99	59.365,33	890,48	12/99	0,00
<b>Total</b>		<b>9.335,68</b>		<b>586,77</b>

**Demonstrativo do valor pleiteado como restituição**

- Valor retido	9.335,68
- Compensação do IR retido dos cooperados	419,00
- Desconto indevido para pessoas físicas	167,77
<b>- Total do IR pleiteado como restituição</b>	<b>8.748,91</b>



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

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46.522

**Demonstrativo das fontes pagadoras**

<b>Fontes pagadoras</b>	<b>CNPJ</b>	<b>IR retido</b>
- Fazendas Reunidas Vale do Juliana Ltda	96.788.856/0001-42	6.442,04
- COPERVALE-Coop. Agric. Vale do Juliana Ltda.	00.072.511/0001-19	898,80
- Agroprocessadora Vale do Juliana Ltda	96.802.236/0001-10	805,50
- Município de Igrapiúna	13.071.204/0001-65	711,80
- Município de Cairú	14.235.907/0001-44	309,79
- <b>Total retido p/pessoa jurídica</b>		<b>9.167,91</b>
- Valor compensado (descontado dos cooperados)		419,00
- <b>Valor pleiteado como restituição</b>		<b>8.748,91</b>

Às fls. 03/04 foi juntada cópia da folha da conta "IRF a compensar" do Razão Contábil do período de 01/01 a 31/12/99, onde estão relacionadas as faturas e o IR retido na fonte, que totaliza R\$ 9.335,58 de débito e R\$ 419,00 de crédito, restando o saldo de R\$ 8.916,68.

Às fls. 06/10 consta cópia da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIRPJ do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, entregue em 23/05/2000 (fl. 05), cuja demonstração da Origem e Aplicação de Recursos registra os seguintes valores:

**ORIGEM DOS RECURSOS**

01. Contribuições de Associados ou Sindicalizados	0,00
02. Receita da Venda de Bens ou da Prestação de Serviços	633.225,07
03. Rendimentos de Aplicações Financeiras de Renda Fixa	0,72
04. Ganhos Líquidos Auferidos no Mercado de Renda Variável	0,00
05. Doações e Subvenções	0,00
06. Outros Recursos	7.682,01
07. TOTAL	640.907,80

**APLICAÇÃO DE RECURSOS**

08. Ordenados, Gratific. E Outros Pagamentos, Inclusive Enc. Sociais	533.509,15
09. IR Retido sobre Rendimentos de Aplicações Financeiras de Renda Fixa	0,00
10. IR Retido ou Pago s/Ganhos Líquidos Auf. Mercado Renda Variável	0,00
11. Impostos, Taxas e Contribuições	45.650,61
12. Despesas de Manutenção	0,00
13. Outras Despesas	47.520,14
14. TOTAL	626.679,90
15. SUPERAVIT/DEFICIT	14.227,90

A requerente, COOTRASB – Cooperativa de Trabalhadores Autônomos do Litoral Sul da Bahia Ltda., juntou ainda ao processo cópia das Notas Fiscais de Prestação de Serviço por ela emitidas (fls. 17/105), do Estatuto Social (fls. 106/128) e da Ata da Assembléia Geral de Constituição da Cooperativa (fls. 129/130).



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04  
Acórdão nº. : 102-46.522

A Delegacia da Receita Federal em Salvador/BA, com base no Parecer/SEORT nº 0011/2002, de 08/01/2002 (fls. 133/134), indeferiu o pedido, por não ter havido comprovação de que não houve resultado sujeito à tributação, tendo em vista o disposto no art. 87 da Lei nº 5.674/71 (fl. 134) e pelas razões a seguir transcritas:

*“As sociedades cooperativas estão reguladas pela Lei nº 5.764/71 que definiu a Política de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das cooperativas. O art. 111 da supramencionada Lei dispõe que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88, (...);*

*Note-se que a Lei nº 5.764/71 delimitou o campo da incidência tributária em relação ao imposto de renda. Os resultados tributáveis nas declarações de rendimentos das sociedades cooperativas são os oriundos de operações com não associados.*

*Dessa forma, buscando identificar as operações realizadas pela cooperativa em epígrafe, bem como levantar o valor do IRRF a ser restituído, foram solicitadas as notas fiscais emitidas no período de 01/99 a 12/99, com cópias anexadas às fls. 17 a 105, sendo, então, verificada a prática de atos não-cooperativos, considerados toleráveis pelo legislador por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, mas sujeita-os à escrituração em separado e à tributação regular dos resultados obtidos.*

*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 5.764/71, pugno pelo indeferimento do pedido de fl. 01.”*

A requerente apresentou manifestação de inconformidade perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador/BA (fls. 135/144), citando doutrina sobre cooperativa e sua finalidade, bem como sobre atos cooperativos e não-cooperativos, para, ao final requerer o acatamento do pedido de restituição.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador/BA, mediante o Acórdão DRJ/SDR nº 02.315, de 18/09/2004 (fls. 146/149), por unanimidade de votos, indeferiu o pedido de restituição, nos termos do relatório e voto que o integra, onde se consignou que:

*“3. A manifestação de inconformidade é tempestiva e atende os demais requisitos de admissibilidade..*



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

Processo nº : 13510.000034/00-04  
Acórdão nº : 102-46.522

*Preliminarmente, as cooperativas de trabalho estão sujeitas às seguintes incidências de tributos:*

*- imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de 1,5%, relativo às importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas, pelos serviços pessoais que lhes forem prestados por associados dessas.*

*- PIS à alíquota de 1% sobre a folha de pagamento mensal de remuneração de seus empregados, sem prejuízo do recolhimento do PIS/Faturamento sobre a receita bruta proveniente de atos não-cooperativos.*

*- a isenção dos tributos para estas sociedades só existe para o imposto de renda e a COFINS sobre o resultado/receitas dos atos cooperativos.”*

*“5. Para os fins da tributação prevista no artigo supracitado, as cooperativas de trabalho deverão discriminar, em suas faturas, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados (sobre cujo valor incidirá o imposto na fonte – BCE SRF nº 21/1993, item 46) das importâncias que corresponderem a outros custos ou despesas.*

*6. Comparando-se a quantidade e a qualificação dos associados (128/132) com os serviços prestados indicados nas notas fiscais às fls. 17/105 verifica-se que a COOTRASB não escriturou em separado as receitas provenientes da prestação de serviços realizada por não associados.*

*7. Com efeito, somente os serviços prestados ao Município de Igrapiúna (fls. 25/27), no mês de abril/1999, empregou 99 (noventa e nove) trabalhadores, inclusive protético, que não consta no rol de associados. Constata-se também que as notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela COOTRASB não permitem aferir a quantidade e qualificação dos trabalhadores que atuaram na execução das tarefas. A Cooperativa, por contrato (consoante informação da NF 0011 – fl. 20), presta serviços técnicos em diversas áreas à Fazenda Reunidas Vale do Juliana, e as faturas emitidas no decurso do ano de 1999 não informam em que consistiu tais serviços e os trabalhadores que os executaram.”*

Dessa decisão a requerente recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 152/157), alegando como preliminar que a DRJ teria extrapolado sua competência estabelecida no inciso II, da Portaria SRF nº 3.608/1994, que dispõe, *verbis*:

*“II – A competência dos Delegados da Receita Federal de Julgamento, para julgamento de processos administrativos relativos à restituição, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04  
Acórdão nº. : 102-46.522

*limitar-se-á aos casos de instauração de contraditório, pela manifestação de inconformidade do requerente quanto à decisão do pedido inicial, exarada pelos Delegados da Receita Federal.”*

Alega a recorrente que compareceu perante a Receita Federal solicitando restituição do IRRF sobre prestação de serviços de seus cooperados referente ao ano calendário de 1999, tendo a DRF/Salvador/BA indeferido o pedido por entender que os contratos que a requerente celebrou em nome de seus cooperados e os serviços prestados por eles junto aos aludidos contratos seriam atos de terceiros e que eram, portanto, atos não cooperativos (fl. 152).

Diz que a DRJ teria acolhido os seus argumentos de que praticou atos cooperativos nas suas relações comerciais geradoras da incidência do IRRF, mas indeferiu o pedido por não ter a requerente discriminado em suas faturas as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados à pessoa jurídica por seus associados das importâncias que correspondem a outros custos ou despesas (fl. 153).

Em face do acima resumido, a recorrente entende que a DRJ teria acolhido os seus argumentos, que se contrapunham à decisão da DRF que havia indeferido o pedido de restituição por ter entendido que a requerente havia praticado atos não cooperativos, mas que a DRJ, ilegal e indevidamente, indeferiu a pleito porque não teria atendido ao que dispõe o BCE SRF nº 21/1993 (separação das importâncias relativas a prestação de serviços de outros custos ou despesas). Por isso, entende que a DRJ teria ultrapassado os limites de sua competência, estabelecido pelo inc. II da Portaria SRF nº 3.608/1993 retrotranscrito, que se restringiria, no seu entender, ao exame da manifestação de inconformidade (fl. 153).

No mérito diz que a discriminação das receitas nas faturas é inócua *“para fins do que se pede nos autos, haja vista que por erro a requerente fez incidir sobre o valor total de todas as suas faturas a alíquota do tributo exigido no art. 652 do Decreto nº 3000/1999, o que decerto, caracteriza às escâncaras, uma repetição do indébito, logo, nenhuma valia tem para a Fazenda Pública Federal os procedimentos exigidos pela DRFJ, visto que encontra-se aquela ilícita e indevidamente com recurso que não lhe pertence, sendo o Código Tributário*



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

Processo nº : 13510.000034/00-04  
Acórdão nº : 102-46.522

*Nacional – CTN expresso em seu inciso I, art. 165, ao reconhecer o direito à restituição de tributo, independentemente de prévio protesto (vale dizer, sem necessidade de nenhuma ressalva quanto ao caráter indevido do pagamento), e ainda que o pagamento tenha sido espontâneo.” (fl 154).*

Argüi ainda que:

*“Consoante noção cediça, só há que falar-se em escrituração em separada quando a cooperativa obtém resultados de operações realizadas com não associados (ato não cooperativo), o que irretóquivelmente não foi o caso da requerente, pelo menos no exercício de 1999, fato amplamente provado pela sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica ano calendário 1999 (aceita pelo FISCO) e o balanço patrimonial juntamente com o demonstrativo de resultado do mesmo exercício (anexo doc. 02), podendo observar-se que neste, não constam registros financeiros junto aos Fundos Legais (Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social - FATES e Fundo de Reserva), provenientes de atos não cooperativos, conforme determina o Art. 87 da Lei 5.764/71, sendo o aporte de recursos financeiros nestes fundos, apenas o originário da determinação legal contida no inciso I e II, do Art. 28 da Lei 5.764/71, ou seja 15% (quinze por cento) das sobras do exercício financeiro (...).” (fl. 156).”*

*“Por fim outro argumento infértil da DRFJ, é o 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. Ora, desconhecemos copiosamente esta exigência legal pelo FISCO, uma vez que as exigências feitas pela lei para a restituição do imposto em baila, são as contidas no § 2º do Art. 652 do Decreto nº 3000/1999 e no BCE SRF 21/1993. Portanto, indubitável é que, a exigência aqui feita pela DRJF em seu Acórdão, constitui-se em flagrante desrespeito ao princípio da legalidade encartado no inciso II do Art. 5º da Magna Carta, daí, não existindo na lei as exigências feita por aquele órgão, decerto não estaríamos obrigados a atendê-las, visto que as exigências congêntes (sic) do Estado devem se limitar sempre a Lei.*

*Inadequado seria esquecer, também que, não pode a DFRJ concluir que, pelo simples fato de não constarem nas Notas Fiscais os nomes dos trabalhadores que prestaram os serviços (que muitas vezes a quantidade não permite colocá-los nas notas fiscais), tais serviços foram prestados por terceiros, como se regra fosse, até porque, no sistema constitucional tributário pátrio vige a tipicidade cerrada, sendo vedada a tributação com base na analogia, em indícios, etc.”*

Por último, pede que seja dado provimento ao recurso, pelas discordâncias que apontou, que, segundo a requerente, se resumem (fl. 157):

*“a) – carência de competência da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador-Ba, para indeferir o pedido da requerente, visto*



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

*que extrapolou os limites de sua decisão ao usar como argumentos para seu indeferimento fatos novos e im procedentes 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 do indébito;*

*c) – a exigência para que a requerente escriturasse em separado as receitas provenientes da prestação de serviços realizadas 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 qualidade e a qualificação dos trabalhadores que atuaram na execução das tarefas, visto ser tal argumento impróspero por carecer de legalidade para suas exigências.”*

É o Relatório.

A preliminar de que a DRJ teria extrapolado a sua competência estabelecida pela Portaria SRF nº 3.608/94 não procede, pois conforme se verifica do próprio texto desse ato legal, transcrito no recurso, a primeira instância apreciou apenas a manifestação de inconformidade da recorrente com a Decisão da DRF/Salvador/BA que indeferiu o pedido de restituição, com base nas provas dos autos, sem nada acrescentar ao processo que pudesse dar suporte a arguição de inovação.

Consigne-se que o fato de a autoridade local entender que a cooperativa teria praticado atos não-cooperados que não foram segregados para fins de tributação, não impede que a primeira ou a segunda instância, com base nas provas dos autos, entendam diferente. No caso, entretanto, tanto a autoridade local (fl. 134) como a DRJ (fl. 149) entenderam que a requerente não escriturou em separado as receitas provenientes da prestação de serviços realizadas por não associados.

Assim, rejeito a preliminar argüida, por improcedente.

No que diz respeito ao pedido de restituição, o deslinde da questão exige uma análise da legislação e da jurisprudência que regem as atividades das cooperativas, de modo a evidenciar seu objetivo social e as normas que disciplinam



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

suas atividades (atos cooperativos e não-cooperativos) e os pressupostos de admissibilidade da isenção tributária.

As cooperativas, como se verifica dos arts. 4º e 79, da Lei nº 5.764, de 1971, abaixo transcritos, têm como objetivo prestar serviços aos cooperados, sendo, portanto, a atividade não-cooperativa excepcional, na forma admitida pela legislação que adiante se verá:

*“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:”*

*“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.”*

A atividade não-cooperativa é autorizada apenas nas situações previstas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, abaixo reproduzidos, sendo o seu resultado tributável, a teor do art. 111 da referida lei, também abaixo reproduzido:

*“Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão **adquirir produtos de não associados**, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem. (g.n.).*

*“Art. 86. As cooperativas poderão **fornecer bens e serviços a não associados**, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.” (g.n.).*

*“Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas **participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas**, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares. (g.n.).*

*Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus **eventuais resultados positivos** levados ao “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social.” (g.n.).*



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

*“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.” (g.n.).*

O resultado dos atos não-cooperados é, portanto, considerado renda tributável, devendo as respectivas receitas e despesas, por esse motivo, serem contabilizadas em separado, de modo que o resultado seja submetido à tributação normal aplicável às sociedades comerciais e civis, sendo pacífica a jurisprudência do Conselho de Contribuintes a esse respeito, conforme se constata nas ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

*“DESCARACTERIZAÇÃO DE SOCIEDADE COOPERATIVA (EX. 91/4) – Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei 5.764/71, é passível da tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária. Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei 5.764/71, não pode a mesma prosperar (Ac. 1º CC 101-92.476/98 – DO 25/02/99 e 92.648/99 – DO 29/06/99)”.*

*“SOCIEDADE COOPERATIVA - Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. Excluídos os resultados dos atos cooperativos, sobre os quais não há incidência, submete-se a sociedade às regras de tributação das demais pessoas jurídicas. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros é passível da tributação normal pelo imposto de renda”. (Ac 101-92647).*

*“DESCARACTERIZAÇÃO DE SOCIEDADE COOPERATIVA (EX. 90) – A prática habitual de atos não-cooperativos não autoriza a desclassificação da sociedade como sociedade cooperativa (a não incidência é objetiva e não subjetiva), devendo ser tributado o resultado positivo dos atos não cooperativos. Se a escrituração da sociedade cooperativa não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária. (Ac. 1º CC 101-92.897/99 – DO 04/01/00)”.* (g.n.).

*“COFINS - A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme artigo 79 da Lei nº. 5.764/71. Não são atos*



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04  
Acórdão nº. : 102-46.522

*cooperativos os praticados com pessoas não associadas (não cooperados) e, portanto, devida a contribuição normal e geral de suas receitas". (Ac 202-10887).*

*"COOPERATIVA - ATO COOPERADO - DEFINIÇÃO E ALCANCE - Ato cooperado é o ato que decorre da atuação do cooperado no exercício e atendimento dos objetivos da atividade cooperada a que aderiu e que, assim, não se sujeita à incidência tributária por não qualificar ato de mercancia. A negociação direta entre a Cooperativa e terceiros, sem interferência direta do cooperado na sua concretização deixa de traduzir a característica essencial do ato cooperativo para assim configurar ato sujeito a uma incidência tributária normal. (Publicado no D.O.U nº 29 de 10/02/03)". (Ac 103-21115).*

*"SOCIEDADE COOPERATIVA - Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. Excluídos os resultados dos atos cooperativos, sobre os quais não há incidência, submete-se a sociedade às regras de tributação das demais pessoas jurídicas. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros é passível da tributação normal pelo imposto de renda". (Ac 101-92647).*

*"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – SOCIEDADES COOPERATIVAS - Nos termos do art. 111 da Lei nº 5.764/71, a renda tributável das cooperativas restringe-se aos resultados positivos obtidos nas operações com não cooperados. O resultado auferido nas operações realizadas com associados (atos cooperados) não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro". (Ac 101-92383).*

Consigne-se que o resultado da atividade não-cooperativa, após submetidos à tributação normal das pessoas jurídicas, não pode ser distribuído aos cooperados, por expressa determinação contida nos artigos 14, § 3º, e 87 da Lei nº 5.764/71, abaixo transcritos, devendo ser levado à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social:

*"Art. 24. O capital social será subdividido em quotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário mínimo vigente no País.*

*.....*  
**§ 3º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.(g.n.).**

**"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." (g.n.).**



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

O Parecer Normativo CST nº 038, de 30/10/1980, em seu item 2.5, também esclarece sobre a proibição legal de as cooperativas concederem benefícios aos cooperados, nos termos que se seguem:

*“2.5. Em qualquer hipótese, a lei veda expressamente as cooperativas de “distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano, que incidirão sobre a parte integralizada, e que só poderão ser pagos se apuradas sobras (arts. 24, § 3º, e Resolução do CNC nº 18, de 13.12.78, D.O. de 27.12.78).”*

Assim sendo, eventual pedido de restituição de imposto de renda retido na fonte decorrente receitas oriundas de atos não-cooperados, deve vir acompanhado de cópia de toda a documentação, inclusive contábil, que demonstre a origem das receitas, os custos, o respectivo resultado e o imposto apurado, se houver, de modo a evidenciar a alegada impossibilidade de compensar o imposto retido com o imposto devido pela pessoa jurídica. Esse, entretanto, segundo afirmado pela requerente, não seria o caso do presente processo, pois a restituição pleiteada decorreria apenas de atos cooperativos.

No tocante à atividade cooperativa, que constitui o objeto social da entidade, verifica-se, numa apertada síntese, que ela se resume na prestação de serviços aos seus associados, que, por sua vez, prestam serviços diretamente àqueles que os contratam junto à cooperativa.

Os serviços que uma cooperativa de trabalho presta aos cooperados são, entre outros, a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a contratação de serviços em geral (Estatuto Social, art. 2º, “a” – fl. 108); a cobrança e recebimento do preço dos serviços; o registro, controle e distribuição periódica da remuneração recebida; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados (Estatuto Social, arts. 5º, “b”, e 41 – fls. 111 e 125); cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços



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

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46.522

usufruídos (Estatuto Social, arts. 5º, "i", e 41, § 3º - fls. 111 e 125), tudo na forma prevista no Estatuto Social.

Esses serviços têm um custo, pago pelos cooperados mediante contribuições, normalmente mensais (taxa de administração), na forma estipulada no Estatuto Social (art. 30, "c" – fl. 120).

Na apuração do resultado do exercício, a cooperativa indicará se essas contribuições foram ou não suficientes para cobrir as despesas da entidade, apontando se houve sobras ou prejuízos (Estatuto Social, art. 26, "c" – fl. 118).

As sobras, conforme disposto na letra "c", do inc. I, e no inc. II, do art. 44, da Lei nº 5.764, de 1971, abaixo transcritos, se deliberado pela assembléia ou se houver previsão estatutária, serão restituídas aos cooperados como retorno ou devolução de capital, isentos do imposto de renda, pelo fato de se originarem de contribuições pagas pelos cooperados com recursos em tese já submetidos à tributação em suas declarações de ajuste anual. A devolução ocorre, portanto, na hipótese de as contribuições se mostrarem superiores às despesas da cooperativa no exercício social (Estatuto Social, art. 41, § 3º - fl. 125).

O valor das sobras devolvidas deverá ser comprovado com documentação hábil e idônea (balanço do exercício, ata da assembléia que aprovou as contas e autorizou a devolução, Estatuto Social, etc.), que demonstre o montante das contribuições pagas pelos cooperados e os custos e despesas incorridas pela Cooperativa, bem assim as sobras e os critérios estabelecidos para a sua devolução, conforme estabelece o artigo 44 da Lei nº 5.764, de 1971, abaixo transcrito:

*"Art. 44. A Assembléia Geral Ordinária, que se realizará anualmente nos 3 (três) primeiros meses após o término do exercício social, deliberará sobre os seguintes assuntos que deverão constar da ordem do dia:*

*I - prestação de contas dos órgãos de administração acompanhada de parecer do Conselho Fiscal, compreendendo:*

.....  
b) balanço;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

c) **demonstrativo das sobras apuradas ou das perdas** decorrentes da insuficiência das **contribuições** para cobertura das despesas da sociedade e o parecer do Conselho Fiscal.

II - **destinação das sobras apuradas ou rateio das perdas** decorrentes da insuficiência das **contribuições** para cobertura das despesas da sociedade, deduzindo-se, no primeiro caso as parcelas para os Fundos Obrigatórios;"

Nesse sentido já decidiu o Conselho de Contribuintes, conforme parte da ementa dos acórdãos abaixo reproduzida:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COOPERATIVA DE CRÉDITO - ISENÇÃO TRIBUTÁRIA - APURAÇÃO DE "SOBRAS" - ALEGAÇÕES MERAMENTE SIMPLISTAS - EXIGÊNCIA PROCEDENTE - (...). As "sobras", para terem o condão da não-incidência, hão de restar demonstradas, de forma inequívoca, não as suprimindo simples alegações de sua existência, mormente quando subsiste explicitado que o seu montante, se restituído, poderia conferir aos seus beneficiários retorno acima dos causais encargos pretéritos suportados pelos respectivos mutuários. (DOU 03/07/01)". (Ac 103-20598, 103-20094, 103-20405).

O Parecer Normativo CST nº 522/70, do qual se transcreve a parte abaixo, corrobora o exposto de que as sobras ou retornos, por se tratarem de importâncias devolvidas a título de ressarcimento de capital, não são rendimentos, e que, por isso, não são tributáveis na fonte ou na declaração:

"As importâncias devolvidas pelas cooperativas aos seus associados como **retorno ou sobra**, não são consideradas como rendimentos e sim como **ressarcimento de capital** correspondente ao reajustamento de preços, anteriormente pagos ou recebidos destes (Lei nº 4.506/64, artigo 31, § 1º, "b"; Decreto nº 58.400/66, artigo 23, parágrafo único, "b"). (g.n.).

2. Assim sendo, as quantias devolvidas aos associados na forma acima, **não sofrem qualquer tributação nas pessoas físicas** dos associados beneficiados com as restituições". (g.n.).

Os prejuízos, de acordo com os arts. 21, 80 e 89 da Lei nº 5.674/71, adiante reproduzidos, se houverem, serão rateados entre os cooperados na forma que dispuser o Estatuto Social.

"Art. 21. O estatuto da cooperativa, além de atender ao disposto no artigo 4º, deverá indicar:

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

*IV - a forma de devolução das sobras registradas aos associados, ou do **rateio das perdas apuradas por insuficiência de contribuição para cobertura das despesas da sociedade;**"(g.n.).*

*"Art. 80. **As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.***

*Parágrafo único. A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer:*

*I - rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto;*

*II - rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou **dos prejuízos verificados no balanço do exercício**, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior." (g.n.).*

*"Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social".*

*"Art. 89. Os **prejuízos** verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante **rateio**, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do artigo 80." (g.n.).*

Diante do disposto na legislação citada, pode-se, em síntese, concluir que:

a) o benefício da isenção fiscal das cooperativas diz respeito somente aos atos cooperativos, sendo os não-cooperados tributados de acordo com as normas a que estão sujeitas as demais pessoas jurídicas;

b) relativamente aos atos cooperados, somente são considerados não tributáveis os retornos ou sobras, que constituem devolução de capital, quando as contribuições, no exercício social, excederem as despesas e os custos da cooperativa; e

c) os pagamentos efetuados (repassados) aos cooperados em decorrência dos serviços por eles prestados por intermédio da cooperativa (atos cooperados) são rendimentos tributáveis mensalmente mediante retenção na fonte (tabela mensal), sem



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

prejuízo da obrigatoriedade de inclusão desses rendimentos na declaração de ajuste anual do beneficiário do pagamento.

Essas conclusões estão em consonância com a jurisprudência administrativa acima transcrita e judicial, conforme se constada da ementa do Recurso Especial nº 215.311-MA, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, abaixo reproduzida:

**“TRIBUTÁRIO – ISS – COOPERATIVA MÉDICA – ATIVIDADE EMPRESARIAL.**

1. A cooperativa, quando serve de **mera intermediária** entre seus associados (profissionais) e terceiros, que usam do serviço médico, está isenta de tributo, porque exerce **atos cooperativos** (art. 79 da Lei n. 5.764/71) e goza de não-incidência.

2. Diferentemente, quando a cooperativa, na atividade de intermediação, realiza ato comercial, foge à regra da isenção, devendo pagar os impostos e contribuições na qualidade verdadeira empregadora.” (g.n.).

A recorrente, na sua manifestação de inconformidade, torna incontroverso esse assunto, ao citar a doutrina de Roque Antônio Carraza e Hugo Machado de Brito, nos seguintes termos (fls. 137 e 140):

**“Em face dos atos cooperativos, todas as relações entre a cooperativa e terceiros devem ser entendidas como relações entre seus cooperantes e os terceiros, diretamente. Em outras palavras, a intermediação exercida pela cooperativa não existe para o mercado.”** (g.n.).

**“As receitas recebidas pelas cooperativas na prática dos atos cooperativos não se incorporam aos seus respectivos patrimônios, mas aos de seus cooperantes. A cooperativa assim não auferem renda. Não auferem 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.”** (g.n.).

Mais a adiante, a recorrente reforça o exposto, quando esclarece (fl. 141/143):

**“Do seu trabalho ao tomador de serviços (e não à cooperativa, ainda que esta tenha contratado tal prestação em seu próprio nome), é que retira o associado seu resultado (ainda que eventualmente tenha sido pago à cooperativa de trabalho; aqui ela assumirá a condição de fiel depositária, até o seu repasse ao associado). Então esse associado rateia com os**



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04

Acórdão nº. : 102-46.522

*demais as despesas do suporte que lhe permitiu atuar no mercado; rateio este eventualmente retido quando do repasse.” (g.n.).*

*“Assim, ao projetar o custo agregado do seu funcionamento ao longo do ano, a cooperativa fixa um valor de provisionamento para o rateio de suas despesas com atos cooperativos. Este valor é a “taxa de administração”.*

*Conseqüentemente, quando finaliza o ano social e se pratica o balanço, poderá surgir uma diferença para mais ou para menos sobre aquele preço provisório. Esta diferença (geralmente positiva, quando a administração tiver sido eficiente) é o que se chama “sobras retornáveis” ou “sobras líquidas do exercício”, ou seja a diferença exata entre o custo projetado e o custo real dos serviços prestados aos associados.*

*Esta sobra se distribui entre os associados como retorno em proporção dos serviços utilizados por cada ano (sic) durante o exercício. O excedente, em suma, é o que a cooperativa recebeu a mais, no momento em que este fez uso de seus serviços. Daí que este excedente – com prévia constituição dos fundos e pagos os juros de capital – deva ser devolvido, “retornado”, ao associado como reajuste sobre aquele custo projetado, configurando-se desta maneira o custo real.*

*A chamada “Taxa de Administração” paga pelo associado portanto agrega, pois, dois valores: o custo real do ato cooperativo praticado e a parte que caberá ao associado quando houver a distribuição das sobras líquidas do exercício.*

*O retorno é conseqüência da impossibilidade prática de se calcular exatamente o seu valor justo, no momento de se prestar o serviço. Como em todo caso deve cobrar-se ou pagar-se nessa oportunidade algum valor para que a cooperativa possa desenvolver-se normalmente, se torna comumente como base o valor de mercado.”*

Assim sendo, mesmo sem a apresentação da relação dos cooperados e dos prestadores dos serviços, de modo a comprovar efetivamente que os serviços foram prestados apenas por cooperados, acata-se a declaração da cooperativa de que não realizou nenhum ato com não-cooperado e que todas as Notas Fiscais de Prestação de Serviços, emitidas no ano de 1999, objeto do pedido de restituição (fls. 17/105), decorrem de serviços prestados pelos cooperados, dos quais a cooperativa foi mera intermediária e fiel depositária das importâncias recebidas até o seu repasse aos cooperados.

Diante do que dispõe a legislação, a doutrina e a jurisprudência, verifica-se que, no caso, o imposto de renda retido na fonte não pode ser restituído à cooperativa, pois a ela não pertence, inclusive por expressa determinação do art. 45, da Lei nº 8.541, de 23/12/1992, com a redação dada pelo art. 64, da Lei nº 8.981, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13510.000034/00-04  
Acórdão nº. : 102-46.522

20/01/1995, abaixo transcrito, e que constitui o embasamento legal do citado art. 652, do RIR/99, citado no recurso, que dispõe, *verbis*:

*“Art. 45. Estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 1,5% (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.*

*§ 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.”* (g.n.).

Como se constata, o imposto de 1,5% retido na fonte referente a atos cooperados deve ser compensado pela cooperativa com o imposto que ela deve reter e recolher por ocasião do repasse da remuneração aos cooperados, cujos rendimentos são submetidos à tabela mensal do imposto de renda. Essa compensação evita que os cooperados sofram uma bi-tributação sobre uma mesma parcela desses rendimentos. Não se trata, portanto, de imposto que a cooperativa possa pleitear restituição, pois, como visto não lhe pertence.

Se o rendimento do cooperado estiver abaixo do limite de isenção ou o imposto apurado for inferior ao descontado (1,5%), a compensação ou restituição será efetuada por ocasião da apresentação da declaração de ajuste anual. Para tanto, a cooperativa deve fornecer ao cooperado o comprovante dos rendimentos repassados e do imposto de renda retido na fonte.

Admitindo-se, em tese, que a cooperativa não tenha informado no comprovante de rendimentos o valor do imposto retido na fonte, deve providenciar imediatamente essa informação aos cooperados, para que possam retificar suas declarações de rendimentos de modo a pleitear essa restituição.

Consigne-se ainda que se a cooperativa não procedeu a correta retenção e recolhimento do imposto de renda devido por ocasião do repasse dos rendimentos aos cooperados, fica ela responsável pelo recolhimento da diferença com a base de cálculo reajustada, salvo se comprovar que os cooperados incluíram



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

Processo nº : 13510.000034/00-04

Acórdão nº : 102-46.522

os rendimentos na declaração de ajuste anual e os tributaram regularmente, conforme estabelecem os artigos 722, 725 e 842 do RIR/99 abaixo transcritos:

*“Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 103).*

*Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a **fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração**, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste”. (g.n.)*

*“Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).”*

*“Art. 842. Quando houver falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, **será iniciada a ação fiscal, para exigência do imposto, pela repartição competente, que intimará a fonte** ou o procurador a efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, ou a prestar, no prazo de vinte dias, os esclarecimentos que forem necessários, observado o disposto no parágrafo único do art. 722 (Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).” (g.n.).*

Confirmam a obrigação e a responsabilidade da cooperativa pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre a remuneração repassada aos cooperados, o art. 167 do RIR/99, o teor da ementa acórdão nº 104-17131 do Conselho de Contribuintes, bem como a decisão da 7ª Região Fiscal nº 71/00, a seguir transcritas:

*“Art. 167. As imunidades, isenções e não incidências de que trata este Capítulo não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Decreto, especialmente as relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre os rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33).”*

*“IRFONTE - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - Na condição de fonte pagadora, as cooperativas estão obrigadas ao cumprimento das obrigações acessórias, especialmente a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte sobre rendimentos pagos a seus cooperados sobre aplicações financeiras (art. 144 do RIR/94).” (Acórdão 104-17131).*

*“Cooperativa de trabalho (...) – A cooperativa de trabalho, no recebimento de valores advindos de pessoas jurídicas pelo pagamento de serviços pessoais prestados pelos cooperados, sofre a incidência do imposto de renda na modalidade fonte, à alíquota de 1,5%, cuja*



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

Processo nº. : 13510.000034/00-04  
Acórdão nº. : 102-46.522

*responsabilidade pelo recolhimento é da entidade pagadora. Quando do repasse das quantias aos respectivos associados, pessoas físicas, incide novamente o imposto de renda na fonte, segundo a tabela progressiva, sobre (...) o valor entregue a cada associado, cuja responsabilidade pelo recolhimento é da cooperativa (Decisão 7ª RF 71/00)".*

Em face do exposto e tudo o mais que dos autos consta, REJEITO a preliminar argüida e, no mérito, NEGOU PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2004.

  
JOSÉ OLESKOVICZ