




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Recurso nº. : 145066
Matéria : IRPJ – EX: 1998 e 1999
Recorrente : UNIWAY SERVIÇOS, COOP. DE TRAB. DE PROFISSIONAIS
LIBERAIS LTDA.
Recorrida : 4ª TURMA / DRJ BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 16 DE AGOSTO DE 2006
Acórdão nº. : 107-08683

IRPJ – SOCIEDADE COOPERATIVA SINGULAR – INTERMEDIÇÃO PRATICADA POR COOPERATIVA CENTRAL – DESCARACTERIZAÇÃO DAS ATIVIDADES PRATICADAS PELOS ASSOCIADOS COMO ATO COOPERATIVO – IMPROCEDÊNCIA - A prática de atos típicos previstos no estatuto de cooperativa singular por seus associados, realizados por intermédio de cooperativa central da qual é associada, quando não provado infrações à lei geral do cooperativismo, não tem o condão de descaracterizar os atos praticados como próprios de sociedade cooperativa e, portanto, não tributáveis pelo imposto de renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIWAY SERVIÇOS, COOP. DE TRAB. DE PROFISSIONAIS LIBERAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

FORMALIZADO EM: 04 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, RENATA SUCUPIRA DUARTE, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

Recorrente : UNIWAY SERVIÇOS, COOP. DE TRAB. DE PROFISSIONAIS
LIBERAIS LTDA.

Recurso nº. : 145066

RELATÓRIO

UNIWAY SERVIÇOS, COOPERATIVA DE TRABALHO DE PROFISSIONAIS LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 518/537, do Acórdão DRJ/BHE nº 3.881, proferido pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte/MG -, fls. 502/513, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de IRPJ, fls. 378/387.

Consta da peça básica da autuação (fls. 379), que a exigência fiscal foi constituída em razão da constatação da seguinte irregularidade fiscal:

"001-EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DE SOCIEDADES COOPERATIVAS - INCIDÊNCIA

Exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituadas como atos não cooperativos, implicando redução do lucro real, conforme Termo de Constatação e Verificação que faz parte integrante do presente."

Do Termo de Constatação e Verificação, no capítulo destinado aos fatos, por pertinente, extraem-se os seguintes excertos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

“1) Trata-se de contribuinte constituído sob a forma jurídica de Sociedade Cooperativa, nos termos da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, classificado de cooperativa de Trabalho (...), com atuação no segmento da atividade econômica de prestação de serviços de Desenvolvimento de Programa de Informática/Consultoria em Sistema de Informática, consoante dados cadastrais registrados na SRF.;

2) Aludido contribuinte, CNPJ 73.206.245/001-43, designado doravante de **Uniway Serviços**, associada, conforme Ata de Reunião de 10/11/93, da Uniway – Cooperativa de Profissionais Liberais Ltda., doravante designada de **Uniway Ltda.**, inscrita no CNPJ 72.387.665/0001-00, conjugaram esforços no sentido de captar e oferecer serviços a clientes;

3) Com a finalidade de alcançar seus objetivos, a Uniway Ltda contrata junto a terceiros não associados, serviços que serão executados pelo quadro técnico de profissionais habilitados e associados da Uniway Serviços;

4) Os serviços acima contratados são prestados pelos associados da Uniway Serviços a usuário final/tomador não associado;

(...)

O procedimento adotado nas operações realizadas pelas cooperativas não satisfaz aos requisitos dos princípios cooperativistas. Isto porque a Uniway Ltda., na condição de contratada, atua como cedente da mão de obra oferecida pela Uniway Serviços a não associados, como os contratantes UNIBANCO, BANCO ITAÚ, e outros adiante citados. Sendo a Uniway



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

Serviços uma cooperativa situada na modalidade de Cooperativa Singular (doc.fls.124/125), o ato cooperativo se caracteriza pela prestação direta dos serviços aos associados, como assim define o art. 7º da Lei 5.764/71. Desta feita, por não serem os tomadores de serviços contratados, qualificados como cooperados ou associados das cooperativas envolvidas nas operações realizadas, tem-se a considerar a convicção forma de que os requisitos básicos do ato cooperativo não foram satisfeitos.

O exercício do ato cooperado consiste na atuação desempenhada pela Uniway Ltda. (...). Entretanto, com a efetividade da execução dos serviços realizada pela fiscalizada, Uniway Serviços, tem-se por considerar caracterizada a tributação, haja vista que os serviços contratados são prestados a usuário final não associados (...)."(fls. 366/367)

Ainda do Termo de Verificação e Constatação, do capítulo pertinente às razões e méritos que fundamentam a tributação, vale a pena destacar o que segue:

"Deste modo, para que a negociação não se caracterize em operação com não associado (art. 86), e o resultado positivo dela decorrente seja contemplado pela não incidência de imposto, faz-se necessário que o tomador (usuário final do serviço) satisfaça a condição de associado (Princípio de contradição, pelo qual o contrário do verdadeiro é o falso). Tal como ocorre, na forma procedimental de parceria terceirizada e/ou consórcio inter-cooperativo, engendrada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

pela Uniway Ltda. e a Uniway Serviços, em que os serviços, embora contratados pela Ltda., na condição de agenciadora de negócios, são, todavia, categoricamente prestados pela Serviços, diretamente a não associados, a tributação deve se fazer presente por força do que dispõe o art. 111, em combinação com o art. 86 da Lei 5.674/71, inseridos no art. 168 do Dec. 1.041, de 11/01/94 – RIR/94.

(...)

A Uniway Ltda. serve de "Cortina de Fumaça" com a finalidade de dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, mormente em que os serviços à sua ordem, são prestados a terceiros pela Uniway Serviços, ficando caracterizado que tais serviços lhes foram dados uso diversos do previsto em proveito de associado.

As evidências ficam ainda por conta dos custos gerados, desnecessariamente, pela dupla cobrança de CPMF, incidente sobre os repasses dos recursos efetuados pela Uniway Ltda. à Uniway Serviços, para fazer face aos pagamentos relativos a custos e despesas, o que, além de exemplo de disfuncionalidade, demonstra uma conduta incompatível com o que se espera da gestão observadora do cumprimento aos requisitos básicos do cooperativismo. A caracterização da prestação dos serviços se consolidada, quando da transformação dos citados repasses em receita definitiva, contabilizada após o cumprimento das cláusulas contratuais.

Por não ter sido outra impressão deixada, senão a da prática de articulação entre as cooperativas no sentido de mascarar a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

prestação dos serviços a associados, há de se considerar configurada a excepcionalidade atribuída às cooperativas que praticarem operações que importem em serviços prestados a não associados, nos termos do art. 86 da lei 5.764/71, submetendo à tributação os resultados positivos apurados pela fiscalizada, Uniway Serviços, na forma de que dispõe o art. 111 da citada lei.”(fls. 372/377)

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 410/455, seguiu-se a decisão de primeira instância, assim ementada:

“As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade”.

Do voto condutor do aresto, destaca-se:

“Entre os princípios inerentes ao cooperativismo são de grande relevância, no caso do presente processo, pois se trata de cooperativa de trabalho, o princípio da dupla qualidade e o da retribuição pessoal e diferenciada, lecionados por Maurício Godinho Delgado em seu livro “Curso de Direito do Trabalho”, págs. 322 a 327.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

Como princípio da dupla qualidade, já definido anteriormente, entende-se que a pessoa filiada tem de ser ao mesmo tempo, em sua cooperativa, "sócio"/cooperado e cliente/usuário, auferindo as vantagens dessa duplicidade de situação: é necessário, portanto, haver efetiva prestação de serviços pela Cooperativa diretamente ao associado e não somente à terceiros. Ou em outras palavras: a cooperativa de trabalho, deve existir para prestar serviços a terceiros mero instrumento para viabilizar seu objetivo primário e mais notável (prestação de serviços a seus próprios integrantes).

(...)

(...) o certo é que nos autos a única prestação de serviço aos cooperados, documentada é a referente aos contratos realizados entre a contratante-tomadora de serviço e a contratada Uniway Ltda. que mantém como associada a Uniway Serviços.

A distinção entre a prestação direta de serviços **AOS** associados e prestação de serviços **DOS** associados é fundamental para a caracterização, no caso, da natureza da operação e deve estar demonstrada nos autos. No entanto, não fica demonstrada nos autos que a atuação efetiva da Uniway está mais voltada à prestação de serviços **aos** seus associados do que a oferta dos serviços dos associados aos contratantes da Uniway Ltda., ou seja, não houve por parte da impugnante nenhum esforço em demonstrar, como afirma, que efetivamente realiza ato cooperativo.

Concluindo, os autos não indicam que o associado seja o beneficiário final, o cliente/usuário, a razão de ser da existência da Uniway Serviços, de tal forma que o resultado positivo de suas atividades



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

seja o resultado positivo de ato cooperativo. O que se verifica é tão somente a oferta de força de mão de obra a terceiros, tomadores do serviço, sem evidência da observância do princípio da dupla qualidade e, portanto, sujeito à tributação.

Também não se verifica nos autos que a retribuição material diferenciada (mesmo em potencial) obtida pelo cooperado seja superior àquela que obteria se atuasse isoladamente. Ao contrário, o que se conclui é que a cooperativa, simplesmente, oferece ao associado um posto de trabalho”.

Ciente da decisão de primeira instância em 14 de julho de 2003 (fls.), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 12 de agosto de 2003, conforme carimbo apostado pela DERAT/RJO, fls. 518, onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- (i) Que a recorrente, efetivamente, pratica atos cooperativos;
- (ii) Que todos os contratos firmados em nome da cooperativa associada Uniway Cooperativa de Profissionais Liberais Ltda., sendo que, caso a mesma se utilize de serviços dos sócios cooperados da Recorrente, repassa, posteriormente, os valores da produção à Recorrente, que, por sua vez, redistribui os valores conforme a produção individual, entre os seus sócios cooperados;
- (iii) Que se trata de ato cooperativo, nos estritos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/71, visto que são firmados entre cooperativas associadas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

- (iv) Que o STJ vem decidindo que não estão sujeitos à tributação os resultados obtidos na prática de atos cooperativos, pois seriam isentos de qualquer tributo;
- (v) Que as atividades da recorrente são legalmente classificadas como atos cooperativos porque a mesma não exerce nenhuma atividade com terceiros, visto que seus sócios cooperados atuam em nome de sua associada Uniway Cooperativa de Profissionais Liberais Ltda., que recebe os valores decorrentes da prestação de serviços, repassa a Recorrente que só então repassa aos seus sócios cooperados, caracterizando, assim, atos de cooperativas entre si, caracterizando ato cooperativo.
- (vi) Que, por se tratar de resultados apurados em face da prática de atos cooperativos, não incide o IRPJ;
- (vii) Que a multa aplicada tem caráter confiscatório;
- (viii) Que a aplicação da Taxa SELIC é inconstitucional.

Às fls. 635, despacho da DRF dando conta de que o recurso fora processado sem arrolamento de bens, em face de liminar obtida pelo contribuinte em Mandado de Segurança.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

VOTO

CONSELHEIRO NATANAEL MARTINS, RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Dos autos do processo, especialmente do longo arrazoado tecido no Termo de Verificação e Constatação, vê-se que a fiscalização – ao argumento de que *“a parceria terceirizada e/ou consórcio inter-cooperativo, engendrada pela Uniway Ltda. e a Uniway Serviços, em que os serviços, embora contratados pela Ltda., na condição de agenciadora de negócios, são, todavia, categoricamente prestados pela Serviços, diretamente a não associados”* -, concluiu que *“tributação deve se fazer presente por força do que dispõe o art. 111, em combinação com o art. 86 da Lei 5.674/71”*.

Disse ainda a fiscalização no referido Termo de Verificação e Constatação que a Uniway Ltda. serviria de *“Cortina de Fumaça” com a finalidade de dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, mormente em que os serviços à sua ordem, são prestados a terceiros pela Uniway Serviços, ficando caracterizado que tais serviços lhes foram dados uso diversos do previsto em proveito de associado.”*

O Colegiado da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte/MG, após assinalar que em face do princípio da dupla qualidade de que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

fala Mauricio Godinho Delgado em seu livro Curso de Direito do Trabalho, *"a pessoa filiada tem de ser ao mesmo tempo, em sua cooperativa, "sócio"/cooperado e cliente/usuário, auferindo as vantagens dessa duplicidade de situação"* e fazer *"a distinção entre a prestação direta de serviços AOS associados e prestação de serviços DOS associados é fundamental para a caracterização, no caso, da natureza da operação"*, manteve o lançamento nos seguintes termos:

"(...) os autos não indicam que o associado seja o beneficiário final, o cliente/usuário, a razão de ser da existência da existência da Uniway Serviços, de tal forma que o resultado positivo de suas atividades seja o resultado positivo de ato cooperativo. O que se verifica é tão somente a oferta de força de mão de obra a terceiros, tomadores do serviço, sem a evidência da observância do princípio da dupla qualidade e, portanto, sujeito a tributação".

"Também não se verifica nos autos que a retribuição material diferenciada (mesmo em potencial) obtida pelo cooperado seja superior àquela que se obteria se atuasse isoladamente. Ao contrário, o que se conclui é que a cooperativa, simplesmente, oferece ao associado um posto de trabalho".

Mas, não obstante tanto a autoridade de fiscalização quanto o douto Colegiado da DRJ em Belo Horizonte terem ventilado a possibilidade da inexistência de verdadeiro cooperativismo entre a Uniway Serviços e seus associados e a Uniway Ltda., a verdade é que, não desqualificando a Uniway Serviços e a Uniway Ltda. como entidades cooperativas, entenderam tributáveis



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

as sobras líquidas da Uniway Serviços ora recorrente, ao argumento de que estas teriam sido derivadas da prática de atos não cooperativos.

Pois bem, a recorrente, quando intimada pela fiscalização quanto a sua forma de atuação em prol de seus cooperados, esclareceu que se tratava de cooperativa singular e que seus associados atuavam em face dos negócios captados pela cooperativa central da qual seria associada, a Uniway Ltda.

A Lei nº 5.764/71 realmente prevê a figura das cooperativas singulares, bem como a possibilidade de existência de cooperativas centrais ou federações de cooperativas.

Reginaldo Ferreira Lima em seu Direito Cooperativo Tributário, Ed. Max Limonad, 1997, comentando a lei do cooperativismo, assevera:

3.6. O dispositivo seguinte, art. 6º, constrói norma que permite (faculta) a existência de três níveis de cooperativas, divididas em três classes: cooperativas singulares, cooperativas centrais ou federações de cooperativas e confederações de cooperativas.

(...)

3.8. Deflui dessa regra que as cooperativas, qualquer que seja o seu tipo (singulares, centrais ou federações e confederações), o seu fim será a prestação de serviços aos associados das singulares, **apenas que, nas primeiras, (as próprias singulares), essa prestação de serviços aos associados será direta, enquanto que nas demais,**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

federações ou centrais e confederações, se concretiza por intermédio das cooperativas singulares associadas (grifamos e acentuamos).

(...)

3.11. A existência de federações, centrais ou confederações, é sempre determinada pela necessidade das cooperativas singulares, para que sejam organizadas, assessoradas e representadas em operações que transcendam a sua capacidade, bem como sua área de atividades. Com isso, as cooperativas podem constituir um sistema conjunto uno e harmônico, que se ligam por interesses comuns." (ob. cit. pg. 87)

Neste passo, registre-se, não há nos autos do processo nenhuma evidência de que a Uniway Ltda. não teria praticado atos em favor de suas cooperativas associadas, muito menos que não teria sido constituída com a finalidade de ampliar e otimizar as operações de suas filiadas, especialmente, no caso, as da ora recorrente.

Por outro lado, não se pode perder de vista que numa cooperativa de trabalho seus usuários (vale dizer, dos serviços prestados pelos associados da recorrente) obviamente são terceiros, estranhos aos seus quadros, interessados na utilização da mão de obra por meio desta ofertada.

Com efeito, conclusão diversa reverbera Reginaldo Ferreira Lima, em lição, guardada as diferenças, perfeitamente aplicável ao caso:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

“Seria o mesmo, no dizer de Geraldo Ataliba (em parecer sobre a matéria) que, no caso das cooperativas dos motoristas de táxis, entender como ato cooperativo apenas as corridas dos sócios entre si, ou seja, um conduzindo o outro e assim sucessivamente. É um dislate tão grande que não merece considerações e que repugna até aos conhecimentos menos especializados”. (ob.cit.)

Ou seja, os usuários dos serviços prestados pela Uniway Serviços, pela mão de sua cooperativa central Uniway Ltda., obviamente somente poderiam ser terceiras pessoas, no caso, como visto dos autos do processo, empresas de grande porte, sobretudo do ramo financeiro e de serviços.

Nesse contexto, o ato cooperativo praticado pelos associados da Uniway Serviços, a toda evidência, porque típico ao objeto social da recorrente, não vulnerou a lei do cooperativismo, porquanto, no dizer de Reginaldo Ferreira Lima, no caso concreto, se concretizou por intermédio de cooperativa da qual a recorrente era associada, sendo inaplicáveis ao caso, pois, os artigos 86 e 111 da Lei 5.764/71, tidos como vulnerados.

Ademais, não há provas, nos autos, de que Uniway Ltda., no dizer da fiscalização, teria servido como mera “Cortina de Fumaça” dos verdadeiros atos que teriam sido praticados, muito menos que os associados não teriam tido digna retribuição material, prova a cabo da fiscalização que, se certamente presentes, mudariam totalmente o foco da auditoria fiscal e, conseqüentemente, os dispositivos legais vulnerados e as infrações cometidas que poderiam (deveriam) ter sido objeto de distinta ação fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 15374.004961/2001-10
Acórdão nº. : 107-08683

Na realidade, o que se vê dos autos são vários contratos de prestação de serviços intermediados pela Uniway Ltda. em favor dos associados da Uniway Serviços, sendo certo estes executaram trabalhos para empresas de grande porte, tais como os Bancos Itaú e Unibanco, certamente inatingíveis se não estivessem agrupados em torno de uma sociedade, trabalhos estes, pelo menos formalmente, realizados em estrita consonância com o objeto social da cooperativa ora recorrente.

Por tudo isso, dou integral provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, 16 de agosto de 2006.

Natanael Martins
NATANAEL MARTINS