



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 18471.000467/2003-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.152 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2017
Matéria COOPERATIVA DE TRABALHO. RECEITA PROVENIENTE DE SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIRO. ATO NÃO COOPERATIVO. TRIBUTAÇÃO SOBRE O RESULTADO.
Recorrente COMPROVE COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS DE VENDAS E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

OPERAÇÕES COM TERCEIROS ALHEIOS À RELAÇÃO COOPERATIVA-COOPERADO. ATOS NÃO-COOPERADOS. TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE O RESULTADO.

Se a autuação se impôs sobre a glosa dos valores do resultado (receitas - despesas) decorrentes de atos não cooperados, consequentemente o valor do repasse aos cooperados não foi tributado, devendo tal argumento ser afastado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário em relação às matérias que não foram objeto de julgamento quando da prolação do Acórdão n° 197-00.013, de 15 de setembro de 2008, da 7ª Turma Especial do antigo 1º Conselho de Contribuintes, em obediência ao determinado pelo Acórdão n° 9101-002.110, de 25 de fevereiro de 2015, da 1ª Turma da CSRF.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJO I), que, por meio do Acórdão 12-12.084, de 19 de outubro de 2006, julgou procedente o lançamento fiscal.

Reproduzo, por oportuno, o teor do relatório constante no acórdão da DRJ:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

Trata o processo de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, no montante de R\$ 47.760,01, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

A Fiscalização entendeu que o serviço prestado pela Interessada, de cedente de mão-de-obra a não associados, não satisfaz aos requisitos dos princípios cooperativistas, uma vez que o ato cooperativo seria caracterizado pela prestação direta dos serviços aos associados, conforme o disposto no artigo 7º da Lei nº 5.764, de 16/12/1971.

Assim, quando executados serviços a tomadores não associados, caracteriza-se a tributação, com observação a expressa menção que faz o artigo 111, combinado com o artigo 86, da Lei nº 5.764/71, e demais pressupostos legais, conforme extensamente descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 175 a 183.

Conclui a Fiscalização que o exposto ajusta-se perfeitamente à hipótese de incidência, caracterizada como exclusão não autorizada na apuração do lucro real – resultado de sociedades cooperativas, motivo pelo qual foi efetuado o lançamento de ofício correspondente.

Na fl. 190 a Fiscalização descreve a infração como *exclusões/compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real – exclusões indevidas – redução indevida do Lucro Real, em virtude de exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício*. O enquadramento legal encontra-se na mesma fl. 190.

Cientificada da exigência em 31/03/2003, a Interessada apresentou, em 17/04/2003, por intermédio de seu representante legal, a impugnação de fls. 224 a 250, na qual alega, em síntese:

- a Impugnante é uma sociedade civil, sem fins lucrativos, que opera exclusivamente com seus associados e, para realizar o seu objetivo social, é mister que haja a contratação de serviços a fim de que seus sócios cooperantes exerçam a atividade cooperativista;

-
- o próprio INSS reconhece a atividade do ato cooperativo, conforme IN nº 87/2003, que reproduz;
 - a Impugnante, dentro de sua contabilidade, pratica o ato verdadeiramente cooperativo, pois os pressupostos da legalidade mencionada no art. 4º (da Lei nº 5.764/71) são requisitos de adesão, sendo certo que todos os requisitos do artigo 15 estão estampados nas fichas de matrícula dos cooperados e não poderia a Impugnante contabilizar seus atos cooperativos em separado;
 - o ato cooperativo, pela sua importância no ordenamento jurídico brasileiro, foi elevado ao nível constitucional, por força do artigo 146, III, c, da CF/88, que transcreve;
 - embora tenha ganhado status constitucional, o ato cooperativo praticados pelas sociedades cooperativas ainda não teve sua regulamentação por lei complementar, nos exatos termos do art. 146 da CF/88;
 - como a lei cooperativista antecede a Constituição e esta eleva para o nível mais alto hierárquico a questão do estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, conclui-se que o art. 79 da Lei nº 5.764/71, por tratar de tema eminentemente tributário, apesar de formalmente ter entrado no ordenamento jurídico por intermédio de lei ordinária, passou a ser materialmente considerado como lei complementar;
 - o correto entendimento do que seja o ato cooperativo das sociedades cooperativas é de fundamental importância para a compreensão do que significa esse instituto;
 - a maior particularidade das cooperativas, em decorrência de sua natureza, é a inexistência de receita como pessoa jurídica, cuja repercussão no campo tributário é enorme, especialmente levando-se em conta serem prestadores de serviços aos seus cooperados. Nesse ponto está a grande diferença entre uma sociedade cooperativa e uma empresa comercial: na primeira a cooperativa age em nome de seus sócios, nas demais sociedades os sócios agem em nome da pessoa jurídica;
 - todo o texto constitucional exige do legislador ordinário atenção ao ato cooperativo, proporcionando adequado tratamento à atividade, reconhecida como fundamental ao bom funcionamento da ordem econômica, o que, infelizmente, não se vislumbra na espécie;
 - a essência da atividade não envolve retorno financeiro para a própria cooperativa, isto porque, segundo a doutrina cooperativista, o objetivo final é a mutualidade;
 - não se pode admitir capacidade contributiva em sociedade que objetiva incrementar a capacidade individual de cada cooperado, sendo esta a essência do ato cooperativo, não cabendo falar em tributação que exceda àquela realizada por este mesmo cooperado;
 - as cooperativas agem como se mandatárias fossem de seus filiados, praticando atos no interesse exclusivo destes, atos que não têm natureza de compra e venda, salvo exceções previstas na lei, mas sim de atos cooperativos;
 - nesse compasso, todas as operações realizadas pelas cooperativas como *longa manus* dos cooperados, inerentes ao objeto social, estão inseridas no conceito de ato cooperativo para fins de tributação;

- cita a doutrina, em especial para procurar diferir o negócio-fim do negócio-meio;
- o principal ciclo operacional realizado na cooperativa de trabalho é a contratação/prestação de serviços;
- a presença de associados em um dos pólos do ciclo operacional, caracterizando o negócio-fim, é de importância capital para a conceituação de determinada atividade como ato cooperativo;
- contrario sensu, a ausência do associado de forma direta, como parte das relações jurídicas decorrentes de quaisquer ciclos operacionais caracteriza a operação, de plano, como ato não cooperativo;
- a correta distinção entre o ato cooperativo e o ato não cooperativo é pedra fundamental para a análise da incidência ou não de tributos praticados pela sociedade cooperativa;
- a prática pelas cooperativas das atividades contidas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, por definição, é considerada como de atos não cooperativos;
- transcreve os artigos citados e conclui que a participação das cooperativas em sociedades não-cooperativas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares dependerá apenas de autorização da Assembléia Geral, convocada especificamente para esse fim;
- as cooperativas prestam serviços em regra, exclusivamente aos associados, praticando os atos inerentes à sua finalidade;
- dentro dessa atuação é útil classificar os atos cooperativos em três tipos: (1) atos principais, que circunscrevem à realização final da atividade econômica dos sócios, ou seja, do objeto da cooperativa; (2) atos auxiliares, pelos quais os associados obtêm, por intermédio da cooperativa, as condições para que possam realizar o trabalho inerente à atividade econômica composta pela cooperativa e; (3) atos acessórios, pelos quais a sociedade, indiretamente, atinge a sua finalidade;
- atos não cooperativos serão aqueles realizados na utilização de recursos (bens e serviços) de pessoas (físicas ou jurídicas) que atuem dentro do mesmo objeto social dos cooperados, alheios, porém, ao quadro de sócios, para o cumprimento de contratos com os usuários ou consumidores;
- nestes casos, ou seja, nos atos não cooperativos, a cooperativa estará prestando serviços a um não cooperado (pessoa que, pela sua qualificação, poderia se associar à sociedade), consistindo em conceder a essa pessoa uma parte da atividade (mercado de trabalho, na hipótese das cooperativas de trabalho) integrante das contratações dos próprios atos principais;
- assim, para se caracterizar o ato não cooperativo, a atuação da cooperativa deverá estar voltada para a prestação de serviços a uma pessoa (física ou jurídica) não cooperada, proporcionando-lhe os meios para realizar os atos principais da sociedade;
- a autuante tomou como base de cálculo a receita da Impugnante, sendo certo que essas correspondem a atos cooperativos na forma preconizada pelo art. 79 e parágrafo único da Lei nº 5.764/71;
- as receitas recebidas dos tomadores de serviços destinam-se aos sócios cooperantes e por isso não há qualquer fato gerador de ato cooperativo.

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A 1ª Turma da DRJ/RJO I, por meio do Acórdão 12-12.084, de 19 de outubro de 2006, julgou procedente o lançamento fiscal, conforme a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

A não-incidência do IRPJ alcança, exclusivamente, o resultado dos atos cooperativos definidos em lei específica, sendo tributável o resultado das demais atividades ou operações praticadas pela entidade.

São atos não-cooperativos os praticados com terceiros e/ou que impliquem operação de mercado.

Lançamento Procedente

Intimada sobre o teor da decisão de 1º grau, a empresa apresentou recurso voluntário em que traz basicamente os mesmos argumentos por ela indicados na peça impugnatória.

Argumenta que os atos que envolvem a cooperativa, os cooperados e terceiros não podem ser vistos como atos não cooperados. De acordo com a recorrente, a cooperativa não presta serviços aos terceiros, apenas auxilia os cooperados a contratarem com tais terceiros e repassa-lhes o provento correspondente, não auferindo lucro nessas operações. Afirmar que os repasses aos cooperados são feitos como forma de repasse dos proventos recebidos dos terceiros ou retorno das sobras no final do exercício, proporcionalmente às operações por eles realizadas.

Protesta contra a natureza confiscatória da multa de ofício de 75%, aduzindo que a referida multa é abusiva.

Por fim, alega que a Taxa SELIC tem natureza remuneratória e não compensatória da mora, e que são calculados na forma de juros sobre juros, o que não é admissível para fins tributários, além de que é o próprio Poder Executivo que define a Taxa SELIC, o que fere o princípio da legalidade em matéria tributária, citando jurisprudências judiciais favoráveis.

A 7ª Turma Especial do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 15 de setembro de 2008, por meio do acórdão 197-00.013, deu provimento ao recurso voluntário, com base nos seguintes fundamentos (e-fls. 660 a 663):

A impugnação é tempestiva e dela tomo conhecimento.

Enfrento primeiro as questões da multa confiscatória e da aplicação da taxa de juros SELIC aos créditos tributários, para primeiro lembrar que, de acordo com o artigo 17 do Decreto 70.235/72, as matérias não impugnadas, como essas, estão preclusas.

Remanescem então para discussão nestes autos duas outras questões: na cooperativa de trabalho: 1- O relacionamento da cooperativa com pessoas jurídicas terceiras para encaminhar o trabalho dos cooperados pode ser considerado ato cooperado, portanto, isento de tributação? 2 - Quer possa ou não possa, qual deve ser a base de cálculo do imposto de renda na cooperativa de trabalho?

1 - Quando a cooperativa de trabalho auxilia o cooperado a vender seu serviço a pessoa jurídica dele tomadora pratica ato cooperado.

Assim esclareceu o magistrado Sílvio Dobrowolski, citado pelo Ministro Garcia Vieira no RESP 36.887-1-PR.

"Surge, em primeiro lugar, o chamado ato cooperativo, também chamado de negócio-fim ou negócio cooperativo, ou ainda, os negócios internos, isto é, as relações entre a cooperativa e os cooperados. É aqui que há o recebimento das mercadorias, dos produtos dos cooperados, como exemplo que se adapta à espécie sob exame, de cooperativa de produtores rurais. Esse negócio-fim, evidentemente, é o ato cooperativo básico, fundamental. Esse, é claro, normalmente correndo, não poderá se sujeitar à tributação do Imposto de Renda porque não há lucro para a pessoa jurídica.

As cooperativas, para chegar a esse negócio-fim, precisam praticar alguns atos com terceiros, que são os pressupostos necessários para a realização dos atos cooperativos. Se a cooperativa recebeu a produção • de um cooperado, precisa vender essa produção a terceiros.

Esse tipo de negócio constitui os chamados negócios externos ou negócios de meio - são os atos-meios para que se realize o ato cooperativo - ou ainda negócios de contrapartida: são as vendas dos produtos recebidos para terceiros. Ai também, é claro, se está dentro da finalidade da cooperativa, pois esses atos são atos derivados do ato cooperativo, são decorrentes da função específica das cooperativas, e por isso, normalmente, estão fora da incidência do Imposto de Renda." (grifos meus)

Mutatis mutandis, é possível dizer que o ato praticado pela cooperativa para venda do serviço dos cooperados a terceiros também é um ato cooperado. A Câmara Superior de Recursos Fiscais segue o mesmo entendimento.

"IRPJ E OUTROS. IRPJ - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO: Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados de atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas por atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível da tributação normal pelo imposto de renda. O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo portanto tributável em relação ao IPRJ. (Art. 146 III b da CF 88 c/c art. 45 da Lei nº 8.541/92)." Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-04.740 em 14.10.2003. Publicado no DOU em: 30.06.2005. Resultado semelhante: Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-04.454 em 24.02.2003.

Na mesma linha, a contrário senso, posso citar outros julgados deste Conselho.

"COFINS - COOPERATIVA DE TRABALHO - CONTRATAÇÃO DE TERCEIROS PARA EXECUÇÃO DE SERVIÇOS À CLIENTELA - ATO NÃO-COOPERATIVO - TRIBUTAÇÃO. - Não estão abrangidos pela "isenção" da COFINS que era deferida às cooperativas até setembro de 1999, as receitas decorrentes de serviços prestados a terceiros não cooperados, com utilização de mão de obra de não cooperados. COFINS - COOPERATIVA - As deduções permitidas na base de cálculo da COFINS das cooperativas somente se aplicam às receitas e resultados decorrentes do ato cooperado. 1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara / ACÓRDÃO 107-09.113 em 05.07.2007." DOU em: 31.01.2008. Mesmo julgado para o PIS/PASEP: 1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara / ACÓRDÃO 107-09.112 em 05.07.2007

"IRPJ E CSLL. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano calendário: 2000, 2001, 2004 IRPJ/CSLL - SOCIEDADES COOPERATIVAS - ATOS NÃO COOPERADOS - TRIBUTAÇÃO - As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto de renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas, no caso, sobre os atos registrados como atos cooperativos, devendo ser levados à tributação os atos denominados como atos cooperativos auxiliares. Havendo destaque das receitas segundo a sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) apenas sobre os atos cooperativos incide a regra da não incidência tributária." 1º Conselho de Contribuintes / 3ª Câmara / ACÓRDÃO 103-23.191 em 12.09.2007

É bem verdade que a cooperativa de trabalho existe justamente para promover a cooperação de esforços na colocação dos serviços dos cooperados junto a terceiros, de forma organizada e profissional. Assim, todos os atos realizados nesse bojo são atos cooperados, nos termos inclusive da melhor jurisprudência acima citada. Dessa maneira, afasto o entendimento da DRJ para determinar que é ato cooperado a venda dos serviços dos cooperados associados à COMPROVE para pessoas jurídicas terceiras deles tomadoras, sendo que os proventos e as sobras dessa venda são isentos de imposto de renda nos termos da Lei nº 5.764/71.

2 - O imposto de renda deve incidir sobre o resultado real ou as "sobras" obtidos nas atividades não-cooperadas apenas, quais sejam, a venda de serviços de não-cooperados a pessoas jurídicas não cooperadas, os juros reais das aplicações financeiras, ou a prática de qualquer outro ato comercial ou civil, que não envolva cooperados ou cooperativas associadas, e que tenha como decorrência a aferição de receitas, sendo que a contabilidade da cooperativa deve segregar os resultados dos atos cooperados e dos resultados dos atos não cooperados.

No caso específico destes autos, foram apresentadas declarações de imposto de renda da cooperativa e também demonstrações contábeis. Nas declarações, a cooperativa informa que todo o seu resultado é decorrente de atos cooperados (fls. 16, 69, 103, 141). Essa observação é coerente com o quanto se acusa nas mesmas declarações com relação aos custos e receitas dos serviços cooperados (fls. 15, 67,

68, 101, 102, 139, 140). Na informação prestada sobre evolução do patrimônio da cooperativa (fls. 35, 79, 166), verifica-se que de fato a cooperativa não retém desnecessariamente suas sobras, ou seja, distribui integralmente as sobras, guardando como "outras reservas" urna quantia reduzida perto de suas despesas administrativas anuais correntes. A autoridade fiscal preparadora aceitou essa realidade, já que se limitou a verificar, em seu Termo, que a integralidade do resultado auferido pela cooperativa nos anos-calendários autuados decorria da venda do serviço dos cooperados a pessoas jurídicas não cooperadas (fls. 183). Sob esse fundamento, que foi o único do lançamento tributário, não se sustenta a exigência fiscal, porque tais operações, como vimos, são isentas do IRPJ.

Observei, às folhas 304 e seguintes, que a cooperativa apresenta seu balancete do ano-calendário de 2001 e nele se observa a existência de determinadas receitas financeiras em pequena quantia (fls. 307: de uma receita total de R\$ 450.491,36, R\$ 22.819,47 eram receitas financeiras, ou seja, aproximadamente 5% do total das receitas), sendo que todas as demais receitas seguem classificadas como sendo receitas de atos cooperados pela colocação junto a terceiros dos serviços das pessoas associadas e cooperadas. Em princípio, a receita financeira real deveria ser oferecida à tributação pela cooperativa (vide 1º Conselho de Contribuintes / 8ª Câmara / ACÓRDÃO 108-06.165 em 12.07.2000, Publicado no DOU em: 14.11.2000), mas esse não foi um fato trazido no lançamento tributário e a pedir que se redimisse o não feito agora correríamos o risco de inovar o lançamento tributário, não sendo cabível.

Diante do todo o exposto, acolho o recurso para dar-lhe integral provimento e cancelar o lançamento tributário, reconhecendo que o fundamento do lançamento tributário carece de base legal. (destaquei)

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial para reverter a decisão prolatada pela turma ordinária do antigo 1º Conselho de Contribuintes.

Na sessão de 25 de fevereiro de 2015, por meio do acórdão nº 9101-002.110 (e-fls 689 a 699), a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda, em razão da jurisprudência firmada pelo STJ, conforme se observa nos seguintes fundamentos do voto do relator da CSRF:

(início da transcrição do voto constante no acórdão da 1ª Turma da CSRF)

(...)

Cinge-se a controvérsia em saber se é legítima a tributação da integralidade das receitas da Contribuinte proveniente da comercialização com terceiros de serviços prestados por cooperados.

Nada obstante se entenda adequada a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que seriam cooperativos os atos praticados por cooperados com terceiros não associados que objetivem atendimentos sociais e a finalidade da própria cooperativa, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que apenas são atos cooperados aqueles celebrados diretamente entre cooperados, entre cooperativas, ou entre cooperados e cooperativa. *Verbis*:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO.

1. *O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).*

2. *A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.*

3. *O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).*

4. *As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de "atos cooperativos típicos", assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).*

5. *O artigo 111, da Lei das Cooperativas (Lei 5.764/71), preceitua que são consideradas rendas tributáveis os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de aquisição de produtos ou de fornecimento de bens e serviços a não associados (artigos 85 e 86) e de participação em sociedades não cooperativas (artigo 88), assim dispendo os artigos 87 e 88, parágrafo único, do aludido diploma legal (em sua redação original): "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. 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. 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'."*

6. *Outrossim, o Decreto 85.450/80 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época) preceituava que: "Art. 129 As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades: I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para*

completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais (Lei n. 5.764/71, artigos 85 e 111); II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei n. 5.764/71, artigos 86 e 111); III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente (Lei n. 5.764/71, artigos 88 e 111). § 1º É vedado às cooperativas distribuir 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, excetuados os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei n. 5.764/71, art. 24, § 3º, e Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 39, I, b). § 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento."

7. Destarte, a interpretação conjunta dos artigos 111, da Lei das Cooperativas, e do artigo 129, do RIR/80, evidencia a mens legislatoris de que sejam tributados os resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre a cooperativa e não associados, ainda que para atender a seus objetivos sociais.

8. Deveras, a caracterização de atos como cooperativos deflui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.

9. Ademais, o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, ex vi do disposto no parágrafo único, do artigo 79, da Lei 5.764/71.

10. Conseqüentemente, as aplicações financeiras, por constituírem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

11. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 58.265/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

Como observado pelo voto condutor do AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.221.603 – SP, da lavra do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques, cuja ementa abaixo se transcreve, embora se estivesse apreciando no caso hipótese de “resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas”, nas razões de decidir daquele precedente restou estabelecido o pressuposto de que “[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam “atos não-cooperativos”, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda” (REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

(...)

(término da transcrição do voto constante no acórdão da 1ª Turma da CSRF)

Após apresentar outros precedentes jurisprudenciais, o relator conclui o seguinte:

(início da transcrição da conclusão do voto constante no acórdão da 1ª Turma da CSRF)

Diante de todos os precedentes acima, a interpretação dos arts. 79, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 conferida pelo Superior Tribunal de Justiça é no sentido de incluir as receitas obtidas pela cooperativa com terceiros na apuração dos tributos incidentes sobre a renda.

Por tais razões, curvando-se à jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, orienta-se voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para dar-lhe provimento, determinando-se o retorno dos autos ao Colegiado a quo para exame das demais questões de mérito aduzidas no recurso voluntário.

(término da transcrição da conclusão do voto constante no acórdão da 1ª Turma da CSRF)

Como o relator foi seguido por unanimidade pela 1ª Turma da CSRF, o processo retornou a esta turma ordinária, para julgamento das demais questões de mérito, cabendo a mim sua relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O processo preenche os requisitos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Como visto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que as operações praticadas entre os cooperados e terceiros alheios à cooperativa de trabalho são consideradas como atos não-cooperados, devendo sobre eles incidir a tributação do IRPJ.

Como o relator propôs o retorno dos autos a esta turma ordinária para verificação das demais questões de mérito, resta saber quais são tais questões e se verdadeiramente deixaram de ser apreciadas pela 7ª Turma Especial do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 15 de setembro de 2008, por meio do acórdão 197-00.013.

Pois bem.

Entendo que os argumentos quanto à confiscatoriedade da aplicação da multa de ofício e à ilegalidade da aplicação dos juros Selic já haviam sido enfrentados e superados pela referida turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, veja-se:

Multa de Ofício e Juros Selic

Como visto, a 7ª Turma Especial do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes afastou os argumentos da abusividade da multa de ofício e da ilegalidade da utilização da Taxa Selic, com base na preclusão processual, veja-se (e-fl. 660):

Enfrento primeiro as questões da multa confiscatória e da aplicação da taxa de juros SELIC aos créditos tributários, para primeiro lembrar que, de acordo com o artigo 17 do Decreto 70.235/72, **as matérias não impugnadas, como essas, estão preclusas.** (negritei)

Isto porque o pedido só foi realizado em sede de recurso voluntário. Na peça impugnatória (e-fls. 225 a 251), efetivamente não constam os pedidos referentes sobre a multa de ofício aplicada. Desta forma, tal argumento foi afastado pela turma.

Apenas como complemento à decisão, informo que o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 diz que deve ser considerada não impugnada a matéria não contestada pela impugnante:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante

Outrossim, não há demonstração de uma das hipóteses de possibilidade de apresentação de argumentação/provas a destempo no processo administrativo fiscal, a teor do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Desta forma, correto o entendimento da 7ª Turma Especial do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que concluiu pela preclusão.

De outra banda, com relação à base de cálculo a ser tributada, entendo que é a única questão ainda não enfrentada, o que passo a fazer doravante:

Base de Cálculo do Lançamento

Subsidiariamente ao pedido de não tributação do resultado decorrente da atividade com terceiros, a recorrente pede que seja exonerado do lançamento o valor repassado aos cooperados.

Pois bem.

Como se pode ver no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização autuou a ora recorrente baseada nos seguintes fatos (e-fls. 319 e 320):

2. Trata-se de empresa, fundada em 08 de fevereiro de 1996, constituída sob a forma de Sociedade Cooperativa e regida pela Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, classificada como Cooperativa de Trabalho, consoante nomenclatura editada pelo sistema OBC - Organização das Cooperativas Brasileiras, com atuação no segmento da atividade econômica de prestação de serviços e tem como objetivo a captação e a oferta de serviços a clientes.

3. Tais serviços prestados pela Comprove são efetuados a usuários finais/tomadores **não associados**, conforme documento em anexo

4. Periodicamente, a Comprove efetua pagamentos aos cooperados, a título de remuneração dos serviços por estes executados.

5. O procedimento adotado pela Comprove não satisfaz aos requisitos dos princípios cooperativistas, isto porque, atua como cedente de mão-de-obra a **não associados**, sendo o ato cooperativo, como assim define o artigo 7º da Lei 5.764/71, caracterizado pela prestação direta dos serviços aos associados.

6. Desta feita, por não serem os tomadores dos serviços contratados, qualificados como cooperados ou associados, tem-se a considerar a convicção formada de que os requisitos básicos do ato cooperativo não foram satisfeitos.

7. Quando executados serviços, a tomadores não associados, caracteriza-se a tributação, haja vista que os serviços contratados são prestados a usuários finais não associados, com observância a expressa menção que faz o artigo 111, em combinação com o artigo 86 da Lei 5.764/71 e demais pressupostos legais elencados a seguir.

Em análise da base de cálculo utilizada para o lançamento, percebe-se que a fiscalização tributou o valor do resultado da operação com terceiros alheios à atividade cooperada, denominados não cooperados.

No Termo de Verificação fiscal (e-fl. 184), a fiscalização indicou os valores que foram utilizados como base de cálculo do lançamento fiscal, veja-se:

43. Conforme o demonstrado, a base de cálculo compõe-se dos valores a seguir arrolados:

Período de Apuração	Base de Cálculo
1998	69.322,84
1999	42.590,57
2000	96.215,60
2001	110.271,15

Em relação aos anos-calendário de 1998 e de 1999, os valores glosados foram extraídos da linha de "outras despesas operacionais" constantes na ficha de "Demonstração do resultado" (e-fls. 14 e 69, respectivamente). Já em relação aos anos-calendário de 2000 e 2001, os valores glosados foram extraídos da linha de "resultados não tributáveis de sociedades cooperativas" constantes na ficha de "Demonstração do Lucro Real" (e-fls. 104 e 142, respectivamente)

Tanto nos anos de 1998 e 1999 como nos anos de 2000 e 2001, o valor lançado refere-se ao resultado com a atividade não cooperada, que decorre da subtração das receitas auferidas com os custos e despesas apuradas, dentre os quais (custos e despesas) estão os valores repassados aos cooperados. Ou seja, todos os custos e repasses já foram considerados pela fiscalização e foram devidamente subtraídos da base de cálculo do lançamento.

Embora nos anos de 1998 e 1999 não haja lucro líquido do exercício tampouco lucro real, o que se vê é que o resultado das operações com não cooperados são os valores constantes na linha de lucro operacional (R\$ 69.322,84 e R\$ 42.590,57, respectivamente). Assim, a empresa apenas escolheu um técnica diferente para excluir o valor do resultado com tais atividades: inseriu tais valores na linha (reduzora do resultado) de outras despesas operacionais. Já para os anos de 2000 e 2001, a empresa preferiu apurar um lucro líquido contábil (R\$ 96.215,60 e R\$ 110.271,15, respectivamente) e excluir tais valores no próprio Lalur.

Entretanto, como visto, o resultado almejado pela recorrente é o mesmo, qual seja, excluir da base de tributação o resultado com as operações praticadas com não cooperados.

Uma vez que a fiscalização glosou o resultado, e não a receita com terceiros não cooperados, no valor lançado já foram deduzidos os repasses aos cooperados, o que vai ao encontro com o pedido da empresa. Desta feita, resta claro que o pedido da recorrente torna-se insubsistente, devendo o lançamento ser mantido integralmente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário em relação às matérias que não foram objeto de julgamento quando da prolação do Acórdão nº 197-00.013, de 15 de setembro de 2008, da 7ª Turma Especial do antigo 1º Conselho de Contribuintes, em obediência ao determinado pelo Acórdão nº 9101-002.110, de 25 de fevereiro de 2015, da 1ª Turma da CSRF.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Processo nº 18471.000467/2003-20
Acórdão n.º **1401-002.152**

S1-C4T1
Fl. 710
