



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA TURMA ESPECIAL

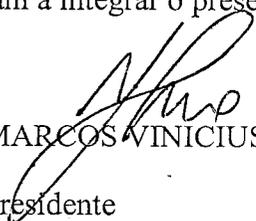
Processo n° 18471.000467/2003-20
Recurso n° 156.482 Voluntário
Matéria IRPJ - Exs.: 1999 a 2002
Acórdão n° 197-00.013
Sessão de 15 de setembro de 2008
Recorrente COMPROVE COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS DE VENDAS E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

SOCIEDADES COOPERATIVAS - ATOS COOPERADOS - ISENÇÃO - São isentos as sobras computadas pelas sociedades cooperativas nos atos cooperativos, dentre os quais se incluem a venda de serviços dos cooperados a pessoas jurídicas não cooperadas

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso imposto por, COMPROVE COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS DE VENDAS E SERVIÇOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Turma Especial 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


LAVÍNIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA

Relatora

Formalizado em: 31 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes e Leonardo Lobo de Almeida.

Relatório

Em 31/03/2003 foi lavrado lançamento tributário de imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ –, dos anos-calendários de 1998, 1999, 2000 e 2001, contra a recorrente, no valor principal de R\$ 47.760,01 (fls. 189), acrescido de juros SELIC e multa de ofício de 75%.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 175 a 188), a fiscalização entendeu que a cooperativa exerce, como atividade, a prestação de serviços a terceiros não associados por meio de cessão de mão-de-obra de associados. A cooperativa havia declarado à fiscalização: *“esclarecemos que a cooperativa presta serviços a seus cooperados, pessoas físicas, viabilizando os serviços profissionais que estes prestam diretamente a terceiros, pessoas jurídicas, contra quem a Comprove emite as notas fiscais.”* (fls. 174) A autoridade também verificou que, periodicamente, a cooperativa faz pagamentos aos cooperados a título de remuneração dos serviços prestados. Por fim, a autoridade entendeu que só são caracterizados atos cooperados nos termos do artigo 7º da Lei nº 5.764, de 16/12/1971 os serviços que a cooperativa presta para os associados e não a terceiros.

Assim, os serviços prestados pela cooperativa às pessoas jurídicas não associadas, a título de cessão de mão-de-obra dos associados, estão sujeitos à tributação, conforme artigo 111, combinado com artigo 86, da Lei nº 5.764/71, e demais pressupostos legais, extensamente descritos no Termo de Verificação Fiscal. Já que a cooperativa entendeu que a integralidade de seu resultado era não tributável, a autoridade considerou que ela fez exclusão não autorizada na apuração do lucro real, enquadramento pelo qual foi efetuado o lançamento de ofício correspondente (fls. 190).

Cientificada da exigência em 31/03/2003, a interessada apresentou, em 17/04/2003, por intermédio de seu representante legal, sua impugnação, na qual alega, em síntese (de fls. 224 a 250) que é uma sociedade civil, sem fins lucrativos. Disse que opera exclusivamente com seus associados, para que eles possam aumentar os serviços que prestam diretamente a terceiros, 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. A contratação dos serviços junto aos terceiros é uma mera atividade meio para que o fim cooperativista seja atingido.

Segundo a interessada, o cooperado sempre está presente na relação tripartite: cooperativa, associado, pessoa jurídica tomadora de serviços; e isso é o que faz com que essa relação jurídica distancie-se de um ato não cooperativo e enquadre-se do ato cooperativo. A cooperativa afirmou que não auferir receita como pessoa jurídica, porque ela age junto aos terceiros tomadores dos serviços em nome e como se mandatária fosse dos seus associados, praticando atos de exclusivo interesse dos últimos. Esses atos seriam então parte do ato cooperado, que não tem natureza de compra e venda.

A essência da atividade da cooperativa não envolveria retorno financeiro para ela, isto porque, segundo a doutrina, o objetivo final da cooperativa é a mutualidade, logo, a cooperativa não teria capacidade contributiva. Por isso, não caberia nessa relação qualquer tributação superior à própria tributação do cooperado no tanto que recebe pela prestação do serviço ao terceiro pessoa jurídica.



Afirmou a interessada que o próprio INSS reconhece sua atividade como ato cooperativo, conforme IN nº 87/2003, que reproduz. A impugnante, dentro de sua contabilidade, declarou que pratica o ato verdadeiramente cooperativo, pois atende aos pressupostos nos art. 4º e 15º da Lei nº 5.764/71, e não poderia contabilizar seus atos cooperativos em separado. Alegou ainda que o ato cooperativo é fundamental para o bom funcionamento da ordem econômica e por isso está imune da tributação conforme artigo 146, III, c, da CF/88. Apesar do artigo ainda não ter sido regulado por lei complementar, a Lei 5.764/71, anterior à CF/88, dela faz as vezes.

Esclareceu a impugnante ainda que as cooperativas prestam serviços, em regra, exclusivamente aos associados, praticando os atos inerentes à sua finalidade. Esses atos cooperativos classificam-se em três tipos: (1) atos principais, que se 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. Para caracterizar-se o ato não cooperativo, a atuação da cooperativa deveria 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, sem o envolvimento dos cooperados.

A impugnante reclamou ainda que a autoridade autuante tomou como base de cálculo a receita escriturada pela cooperativa, sendo certo que essa receita corresponderia a atos cooperativos na forma preconizada pelo art. 79 e parágrafo único da Lei nº 5.764/71. Isso porque as receitas recebidas dos tomadores de serviços destinar-se-iam aos sócios cooperantes e por isso não haveria qualquer fato gerador de ato cooperativo.

Em 19/12/2006 a Turma recorrida da DRJ proferiu sua decisão mantendo o lançamento tributário integralmente, por unanimidade de votos. Basicamente, a DRJ entendeu que, de acordo com esse mesmo artigo 79, é requisito essencial dos atos cooperativos que sejam praticados entre cooperativa e cooperado ou então entre cooperativas associadas para atingir os fins cooperativos. Qualquer ato praticado entre a cooperativa e terceiro não qualifica como ato cooperado, é um ato comercial ou civil sujeito à tributação, ainda que ligado aos fins sociais da cooperativa. A lei e a constituição favoreceram o cooperativismo, mas também a livre concorrência em igualdade de tratamento tributário, no caso, entre cooperativa e empresas nos contratos não cooperativos.

Quanto à apuração da base de cálculo do IRPJ, a DRJ esclarece que, conforme Termo de Verificação Fiscal e declaração da interessada (fls. 174 e seguintes), os atos não-cooperativos não são marginais na atividade da cooperativa, mas sim respondem pela integralidade das receitas auferidas decorrentes exclusivamente de serviços prestados a terceiros não cooperados. Nessa linha, a integralidade dos resultados deve ser considerada renda tributável.

Intimada da decisão em 16/11/2006 a interessada apresentou recurso voluntário em 13/12/2006, tempestivamente, reproduzindo os argumentos trazidos em sua impugnação. Em síntese, diz que é sociedade auxiliar, sem fins lucrativos, que tem como objetivo prestar serviços aos cooperados, atuando como mandatária e representando-os na promoção de seu trabalho, para alcançar o fim cooperativo. Explica que o ato que envolve a cooperativa, o cooperado e terceiro não pode ser visto como um ato não cooperado, pois para a cooperativa ele é um ato de mandato e não um ato mercantil e praticar esse ato é a própria finalidade da

cooperativa de trabalho, que ela persegue. Esclarece que são os cooperados que prestam serviços aos terceiros com o auxílio da cooperativa, que a cooperativa não presta serviços aos terceiros, apenas ajuda os cooperados a contratarem com esses terceiros e repassa-lhes o provento correspondente.

A interessada afirma que não auferе nenhum lucro e que a integralidade dos valores que recebe dos terceiros é transferida para os cooperados, pelos atos cooperados, na forma repasse de proventos recebidos dos terceiros ou retorno das sobras no final do exercício proporcionalmente às operações por eles realizadas. A cooperativa retém parte dos valores cujo recebimento intermedia para cobrir suas despesas mensais operacionais e, no final do ano, o valor que sobra depois dessas retenções é retornado aos próprios cooperados. Informa que por isso mesmo não auferе lucro e que todos os valores que são repassados às associadas pessoas físicas são tributáveis na declaração de imposto de renda delas como rendimento. Por tudo isso, entende a interessada que não auferе nem renda e nem lucro tributáveis. Segue dizendo que o objetivo da cooperativa é dar melhor acesso das categorias ao mercado de trabalho, que a cooperativa de trabalho deve ser favorecida pela isenção tributária, conforme a Lei e também os artigos 174 e 5º, XVIII da Constituição Federal (CF-88), e que, se o fisco tributar duplamente esses negócios, não há mais razão para que as pessoas se associem ao redor da cooperativa. Cita relevante jurisprudência judicial sobre o assunto.

A interessada protesta ainda contra a natureza confiscatória da multa de ofício de 75%, consoante artigo 150 da CF-88, já que a multa é desproporcional. Insurge-se depois contra a aplicação da Taxa SELIC à atualização do crédito tributário, pois esses juros têm natureza remuneratória e não compensatória da mora, 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.

É o relatório.

Voto

Conselheira - Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Relatora

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?



4

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. Aí 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 abrigados 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” uma 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.

Dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 15 setembro de 2008.


LAVÍNIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA