



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	18471.000871/2003-01
Recurso nº	158.297 Voluntário
Matéria	IRPJ
Acórdão nº	103-23.302
Sessão de	05 de dezembro de 2007
Recorrente	GREEN MATRIX SERVIÇOS - COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LTDA.
Recorrida	5ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

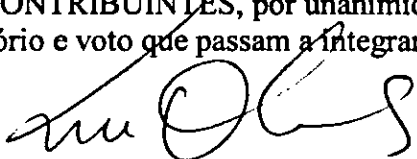
Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: **DESCRIÇÃO FÁTICA** – o julgado deve se ater à descrição fática redigida pela autoridade lançadora, ainda que se possam erigir outros fatos jurídicos tributários a partir de elementos probatórios constantes dos autos.

ATOS COOPERADOS – é da essência das cooperativas de trabalho, a prestação de serviços profissionais de cooperados a não cooperados. Tal circunstância, por si só, não desqualifica tais atos como cooperados.

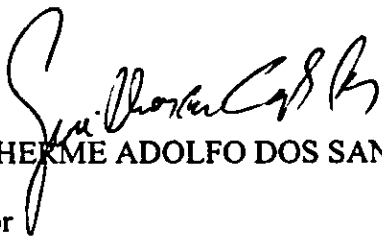
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos interpostos por GREEN MATRIX SERVIÇOS - COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA 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.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Presidente

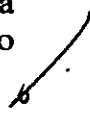



GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

Relator

FORMALIZADO EM: 06 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Márcio Machado Caldeira, Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Paulo Jacinto do Nascimento. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.



Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foi lavrado auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica. A impugnação foi apresentada às fls. 485 a 534.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

Do lançamento:

Em decorrência de ação fiscal realizada pela DEFIC/Rio de Janeiro, na contribuinte acima qualificada, conforme Mandados de Procedimento Fiscal às fls. 04/09, foi lavrado o auto de infração às fls. 420/443, constituindo a exigência de crédito tributário do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 6.815.456,55, acrescidos de multa, no valor de R\$ 5.111.592,32, e juros de mora legais, com ciência da contribuinte em 25/04/2003.

Na descrição dos fatos às fls. 421, e no Termo de Verificação e Constatação Fiscal às fls. 408/419, a fiscalização afirma que a contribuinte efetuou redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão de valores, não autorizada pela legislação do Imposto sobre a Renda, em períodos de apuração entre junho de 1997 e dezembro de 2001. Informa a fiscalização que a contribuinte, que é uma cooperativa de trabalho, celebrou contrato de associação cooperativa com a Green Matrix - Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda, CNPJ n.º 01.710.088/0001-06, conjugando esforços para captar clientes para a prestação de seus serviços (fls. 377/380). No âmbito da execução deste contrato de associação, a Green Matrix - Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda. celebrava contratos de prestação de serviços com diversas empresas. Estes serviços eram executados pelos profissionais associados à contribuinte autuada e, periodicamente, a Green Matrix - Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda. repassava para a contribuinte recursos destinados ao pagamento dos associados desta última, sendo tais recursos contabilizados como receita de transferência de produção.

A fiscalização entende que o ato cooperativo, como definido no art. 79 da Lei n.º 5.764/1971, caracteriza-se pela prestação direta dos serviços aos associados e, no caso, as empresas tomadoras dos serviços contratados não são associados. Assim, a atuação da Green Matrix - Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda. na captação de clientes, formalização dos contratos e cobrança dos serviços para a contribuinte autuada, sua associada, amoldam-se ao princípio cooperativo, não havendo incidência de tributação. Já a efetiva prestação dos serviços realizada pela contribuinte, a usuários finais não diretamente associados, é fato gerador de tributos, porque neste caso a cooperativa encontra-se em situação equivalente à das demais empresas contribuintes. Como fundamentos legais deste entendimento, a fiscalização aponta o art. 111, c/c o art. 86, da Lei n.º 5.764/1971, e os arts. 168, 195 e 196, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a

Renda, aprovado pelo Dec. n.º 1.041/1994 – RIR/94, correspondentes aos arts. 182, 183, 249 e 250, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Dec. n.º 3.000/1999 – RIR/99, mencionando, ainda, o parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional.

Da impugnação:

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação às fls. 485/534, e anexos às fls. 535/621, alegando que:

Em preliminar, sendo o IRPJ imposto sujeito ao lançamento por homologação, os valores exigidos referentes aos meses de junho de 1997 a março de 1998 já haviam sido atingidos pela decadência, na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Na eventualidade de tal entendimento não vir a ser acolhido, reafirma a decadência dos valores referentes ao ano-calendário de 1997, por força do art. 173, inciso I, do CTN.

No mérito, afirma, com base em entendimentos doutrinários que traz à colação, que os atos negociais praticados pelas cooperativas compreendem negócios-fim e negócios-meio, sendo os primeiros realizados entre as cooperativas e seus associados e os últimos entre as cooperativas e o mercado. Assim, a presença dos associados em um dos pólos da operação é requisito para caracterizar o negócio-fim. O outro requisito do negócio-fim é que tais atos devem constar nos estatutos da cooperativa, como seu objeto social. Presentes ambos os requisitos, o ato praticado será ato cooperativo. Assim sendo, entende que ao prestar, por meio de seus sócios cooperados, serviços para a sua associada Green Matrix - Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda., pratica ato cooperativo, conforme definido no art. 79 da Lei n.º 5.764/71.

A apuração de lucro é pressuposto da incidência do Imposto sobre a Renda, e as cooperativas não buscam lucro, apenas prestam serviços para seus cooperados, de forma que o preço de venda dos serviços equivale ao custo dos mesmos, não existindo mais valia. Não se pode confundir o conceito de lucro com o de sobras. As sobras provêm dos recursos adiantados pelos associados para custeio das despesas da cooperativa, cujo eventual excesso, apurado ao final do exercício, deve ser devolvido aos associados. Assim, não representam acréscimo patrimonial para a cooperativa, e não sofrem a incidência do imposto sobre a renda.

A própria autoridade fiscal afirma, às fls. 409 que, em decorrência das operações realizadas, a autuada obteve resultados positivos “denominados de Sobras”. Portanto, é patente a não incidência do IRPJ sobre os valores assim apurados.

Nos termos dos arts. 182 e 183 do RIR/99, o IRPJ não incide sobre as atividades das cooperativas que configurem atos cooperativos, incidindo somente nas operações praticadas com não associados. Estando comprovado nos autos que a autuada presta serviços a outra cooperativa, sua associada, verifica-se por consequência a não incidência do imposto.

Ao intermediar a contratação de seus cooperados pelas empresas tomadoras dos serviços, a autuada pratica ato cooperativo, devendo receber tratamento tributário adequado, nos termos do art. 146, inciso III, "c", da Constituição da República.

A multa de ofício aplicada, no percentual de 75%, tem caráter confiscatório, e é inconstitucional, por ofensa ao art. 150, inciso IV, fere o direito de propriedade, garantido pelo art. 5º, inciso XXII, da Constituição da República, e ofende o princípio da proporcionalidade.

A utilização da taxa SELIC para cômputo dos juros de mora é inconstitucional, porque ela reflete a taxa de remuneração dos títulos públicos, sujeita às vicissitudes da política monetária. A sua aplicação acarreta aumento de tributo sem lei específica, afrontando os arts. 5º, inciso II, e 150, da Constituição da República, e o art. 97, inciso II, do Código Tributário Nacional. Ademais, pela conjugação do art. 146 da Constituição da República com o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, a lei ordinária não pode fixar juros superiores a 1% ao mês, e a SELIC situa-se acima deste limite. Para corroborar este entendimento, traz à colação, às fls. 531/533, jurisprudência do STJ, constante dos autos do RESP n.º 215.881.

Conclui, a impugnante, o seu arrazoadado, pedindo que seja declarado insubsistente o auto de infração, formulando ainda pedidos subsidiários e eventuais, no sentido de que seja reconhecida a decadência dos valores referentes ao período de junho de 1997 a março de 1998, de que seja exonerada a multa de ofício confiscatória, e de que os juros de mora sejam limitados a 12% ao ano.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 623 a 649) negou provimento à defesa, conforme ementa abaixo reproduzida:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: DECADÊNCIA. A homologação do lançamento, nos termos do § 4º, do Art. 150, do CTN, pressupõe o recolhimento do imposto por parte do contribuinte, o qual, não tendo sido efetuado, acarreta o direito de a Fazenda Nacional proceder ao lançamento, no prazo previsto no Art. 173 do CTN.

COOPERATIVA. Devem ser tributados os resultados apurados pela cooperativa, pela prática de atos não cooperativos, no caso de descumprimento da legislação de regência, nos termos do Art. 79 e 86 da Lei n.º 5.764, de 1971, afastando-se dos princípios que norteiam o próprio conceito de cooperativismo

MULTA. ALEGAÇÃO QUANTO A CARÁTER CONFISCATÓRIO. A alegação de ofensa ao princípio da vedação de confisco diz respeito à inconstitucionalidade da lei e

refere-se aos tributos e não às multas de ofício. Estas últimas e os juros de mora são previstos em lei, sendo defeso aos órgãos administrativos se pronunciarem quanto à ilegalidade e à inconstitucionalidade de lei.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 1 º de janeiro de 1995, serão acrescidos de juros de mora, equivalentes, a partir de 1 º de abril de 1995, à taxa referencial do SELIC para títulos federais.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 652 a 684, no qual, em síntese, reitera as razões trazidas na impugnação.

Merecem destaque, contudo, alguns pontos por se contraporem especificamente à decisão de primeiro grau:

Se prevalecesse tal posição, estar-se-ia admitindo que seus profissionais só devem prestar serviços uns aos outros, ou seja, cada um, na qualidade de técnico de informática, teria de se limitar a prestar serviços de consultoria de informática a outros associados, que atuam na mesma profissão.

(...) foi justamente por confundir os serviços prestados pela cooperativa a seus associados (serviço 1) com os serviços prestados pelos cooperados, na qualidade de autônomos a seus clientes (serviço 2), que o Acórdão recorrido considerou devidos os resultados do lançamento".

Por fim requer que as publicações sejam realizadas exclusivamente em nome do Sr. Álvaro Trevisoli, advogado representante, no endereço que indica.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Relator

No termo de verificação a autoridade consignou (apenas para ilustrar, pois há outras referências):

4. os serviços assim considerados são prestados pelos associados da Green Matrix Serviços a usuário final/tomador não associado (grifos originais).

(...) O procedimento adotado nas operações realizadas pelas cooperativas não satisfaz aos requisitos dos princípios cooperativistas. Isto porque a Green Matriz Ltda., na condição de contratada, atua como cedente da mão-de-obra oferecida pela Green Matriz Serviços a não associados...

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 cooperativas envolvidas nas operações realizadas, tem-se a considerar a convicção formada de que os requisitos básicos do ato cooperado não foram satisfeitos.

(...) para que a negociação não se caracterize em operação com não associado (artigo 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 (grifos originais)".

Assim, entendo que a descrição fática do auto de infração refere-se a prestação de serviços por associados a não associados.

Esse também foi o entendimento do Sr. Relator vencido no julgado de primeiro grau "Alfredo de Almeida Lopes". Nas suas palavras,

A exigência do crédito tributário sob apreciação decorre de que a fiscalização entendeu que as receitas arrecadadas pela cooperativa referentes aos serviços prestados pelos seus cooperados a empresas não associadas, usuárias finais destes serviços, são tributáveis pelo IRPJ. Isto porque tais prestações de serviços não se adequariam à definição de ato cooperativo constante do art. 79 da Lei n.º 5.764/1971

Apesar de divergir do relator quanto à interpretação do direito aplicável, o Sr. julgador "Edison Luis Brandão Couto" teve a mesma leitura da descrição fática:

Divirjo do julgamento do relator por considerar que o artigo 79 da Lei n.º 5.764/1971 definiu e delimitou quais seriam os atos considerados cooperativos, conforme transcrição abaixo:

"Denomina-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."

Desta forma, entendo que os atos praticados entre um associado da cooperativa e empresas que não façam parte do rol dos associados da cooperativa ou de outra cooperativa associada não seja um ato cooperativo.

A Senhora redatora do voto vencedor, contudo, teve entendimento diverso. Teria havido prestação de serviço de terceiros a terceiros. Nas suas palavras,

Tendo em vista a interessada não haver identificado os seus cooperados que realizaram os serviços, discriminando o tipo e o valor de cada serviço, conforme intimada a fl. 369, bem como, com base na conclusão da autoridade autuante, de que a Green Matrix Ltda., na condição de contratada, atuava como cedente da mão de obra oferecida pela interessada a não associados, verifica-se que houve, efetivamente, prestação de serviços de terceiros, estranhos à autuada, para terceiros, no caso, os clientes contratados pela Green Matrix Ltda.

Em outro ponto assevera:

Em que pese a autoridade autuante, no Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls. 408 a 419, haver enfatizado a questão da prestação de serviços a terceiros não associados, foi por esta verificada a não observância dos princípios cooperativos por parte da interessada, sendo a interessada intimada a identificar quais foram os seus cooperados que prestaram serviços aos clientes contratados pela Green Matrix Ltda, nada respondendo acerca deste item.

Ora, não concordo com este último voto. A autoridade lançadora não apenas enfatizou, mas imputou claramente o comportamento de prestar serviços a não associados como o fato ensejador da tributação.

Em verdade, talvez seja até possível (o que não verifiquei por ser desnecessário), com os elementos constantes dos autos, erigir em linguagem o fato jurídico tributário conforme o voto vencedor de primeiro grau. Todavia, esta não foi a descrição fática promovida pela autoridade fiscal. Não foi a acusação. A autoridade de primeiro grau, assim, inovou a autuação.

O que o julgador deve enfrentar é exclusivamente o fato imputado ao sujeito passivo pela autoridade lançadora e não qualquer outro que se possa aferir com os elementos carreados ao processo. Do contrário, exerceria a própria atividade do agente fiscalizador, ou seja, realizaria o lançamento, mas sem competência legal para tanto.

Assim, o fato que se deve enfrentar é o de “prestação de serviço por cooperado a não-cooperado como ato não-cooperado”, pois foi o imputado pelo agente fiscal ao recorrente.

É mansa a jurisprudência deste colegiado que não é da essência do ato cooperado ter sido praticado exclusivamente com cooperados. Do contrário, uma cooperativa de pesca, por exemplo, serviria apenas para intermediar a compra e venda de peixe entre pescadores. O que pesca sardinha compraria de outro camarão; o que pesca camarão compraria linguado; o que pesca linguado compraria robalo; e assim por diante. Ora, evidentemente essa

conclusão é absurda. A cooperativa serve para reunir os esforços dos pescadores, que isoladamente não teriam capacidade econômica para eles próprios levarem seu produto ao consumidor final. Nesse caso, se submeteriam a intermediários economicamente bem mais poderosos, os quais, em razão disso, ficariam com boa parte do lucro da cadeia de comercialização e pagariam minguados trocados a cada um dos pescadores.

Desse modo, se a cooperativa vende para terceiros o peixe fornecido por seus cooperados, tal ato é cooperado; se vende peixes adquiridos por pescadores não cooperados – o que freqüentemente é necessário para atender requisitos contratuais como o fornecimento variado de pescado –, o ato é não cooperado e deve ser tributado na própria cooperativa.

Abaixo transcrevo acórdão exemplificativo dessa posição em relação a cooperativas de trabalho:

Número do Recurso: 141488

Câmara: QUINTA CÂMARA

Número do Processo: 13808.001908/99-73

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTRO

Recorrente: UNIMED PAULISTANA - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇO MÉDICO

Recorrida/Interessado: 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Data da Sessão: 21/10/2004 01:00:00

Relator: José Clóvis Alves

Decisão: Acórdão 105-14780

Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega e Nadja Rodrigues Romero.

Ementa: IRPJ - IRF E CLLL - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO - Não são alcançados pela incidência tributária o resultado advindo de atos cooperativos. As operações relativas a atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, são passíveis de tributação normal. O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde que o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo portanto tributável em relação ao IRPJ. (art. 146 III b da CF 88 c/c art. 45 da Lei nº 8.541/92).

Dessarte, uma vez que os atos tributados pela autoridade foram descritos como “prestação de serviço de cooperados a não cooperados” e estes se enquadram na definição de atos cooperados, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2007


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES