



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

Processo nº 10680.013546/2005-95
Recurso nº 240.707 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.572 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de fevereiro de 2010
Matéria Auto de Infração de Pis/Pasep
Recorrente UNIENF - COOPERATIVA DOS PROFISSIONAIS DE ENFERMAGEM LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2000 a 31/08/2005

DECADÊNCIA. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR. SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº8/2008.

Editada a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS e do PIS é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos dos art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, independentemente de ter havido o pagamento antecipado exigido por esse artigo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

De acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/09/2000 a 31/12/2001

COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. FATURAMENTO.

As receitas obtidas pela cooperativa, formada por profissionais da área de saúde - enfermeiros e técnicos de enfermagem - tem origem na prestação de serviços a terceiros, atividade esta que não se caracteriza como *ato cooperativo*.

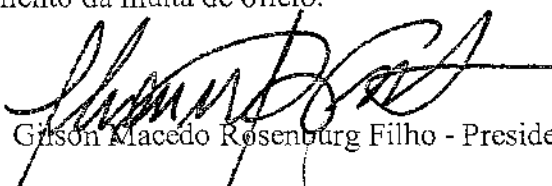
AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. DÉBITO NÃO CONSTANTE DA DCTF.

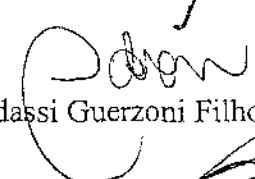
De se manter a aplicação da multa de ofício sobre o montante de contribuição que, não recolhida, sequer fora informada em DCTF.

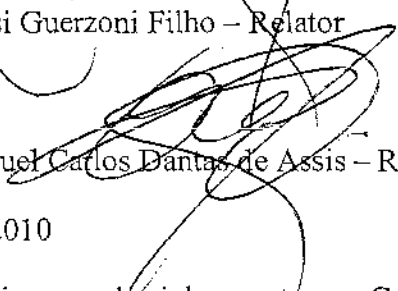
Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos I) por maioria de votos, em reconhecer de ofício a decadência dos períodos de apuração anteriores a julho de 2000, pela aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho (Relator) e Gilson Macedo Rosenberg Filho, que faziam distinção em relação à existência ou não de pagamentos. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor. II) por unanimidade de votos: a) negou-se provimento ao recurso quanto à intributabilidade das atividades da cooperativa. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Luciano Pontes Maya Gomes (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro Miranda. b) negou-se provimento ao recurso quanto ao afastamento da multa de ofício.


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente


Odassi Guerzoni Filho - Relator


Emanuel Carlos Dantas de Assis - Redator Designado

EDITADO EM 04/03/2010

Participaram do julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Luciano Pontes de Maya Gomes, Dalton César Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração cientificado ao contribuinte em 21/09/2005, lavrado para a exigência de diferenças entre o valor depositado/recolhido e o valor apurado pelo Fisco como sendo devido, do PIS/Pasep relativa aos períodos de apuração de janeiro de 2000 a dezembro de 2001. O valor da autuação atingiu a R\$ 9.024,33, nele incluídos o principal, os juros de mora e a multa de ofício de 75%.

A Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG apreciou os termos da impugnação apresentada e considerou o lançamento inteiramente procedente em decisão assim ementada:

Acórdão DRJ Nº 02-11259 de 2006

Contribuição para o PIS/Pasep. Não merece reparos o lançamento, quando efetuado consoante a legislação de regência da matéria. No caso de lançamento de ofício, a autuada está sujeita ao pagamento de multa sobre os valores do tributo devido, nos percentuais definidos na legislação de regência. As



normas reguladoras do juro de mora que determinam a aplicação do percentual equivalente à taxa Selic encontram-se disciplinadas em lei. A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária.

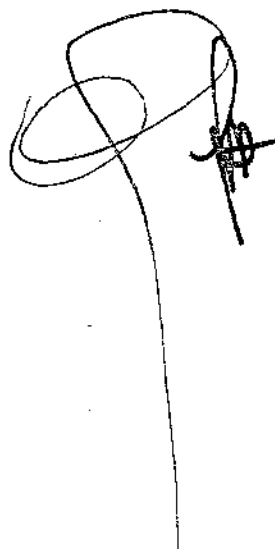
No Recurso Voluntário a autuada argumentou que a tributação não poderia prosperar em face da intributabilidade dos atos cooperados, a teor da regulamentação dada a esses pela Lei nº 5.764/71 quando a mesma se refere a *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*. Nessa linha, referida norma, que, segundo a Recorrente, possui força de lei complementar, não poderia ser alterada por lei ordinária. Transcreveu trechos de decisões judiciais que entende lhe socorrer e, nessa esteira, arguiu a Medida Provisória nº 1.858 e reedições não poderia ter retirado a eficácia da isenção prevista na Lei nº 5.764/71.

Aduziu ainda que o ato cooperativo que pratica não tem conceito equivalente ou simular a faturamento, pois, entende, no seio das relações estabelecidas entre a ela – cooperativa – e associado, a existência de faturamento. Alega que age tão somente como elemento potencializador de melhorias sócio-econômicas do próprio associado, e a contrapartida financeira tem por destino único ele próprio, o cooperado. Transcreveu trechos de decisões da CSRF que entende lhe socorrer.

Por fim, alegou que o *adequado tratamento tributário* não implica em tratamento privilegiado, e que tributar os atos cooperativos de forma equiparada aos atos de comercio, que visam tão-somente o lucro, é uma clara ofensa aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia. Para a Recorrente, as cooperativas são sociedades que não possuem receita e nem despesa; os valores auferidos representam meros ingressos temporários no patrimônio, sem acréscimos no ativo ou decréscimos nos passivos, em nada aumentando o patrimônio líquido da sociedade.

Analisando os dispositivos que tratam da multa de ofício, argumentou que apenas seguiu a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, bem como à lei e aos atos normativos, não podendo, pois, lhe ser aplicada a penalidade, bem como, ainda, pelo fato de que, consoante jurisprudência administrativa, não se pode exigir multa de ofício dos débitos informados em DCTF.

É o Relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke extending downwards.

Voto Vencido

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 11/05/2007, uma sexta-feira, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 06/06/2007. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Inicialmente, observo que, não obstante tenha sido extensa a argumentação da Recorrente, nela não há qualquer menção à decadência do lançamento que, conforme se verá abaixo, ocorreu em relação a alguns períodos de apuração, motivo pelo qual, por ser matéria de ordem pública, suscito-a de ofício.

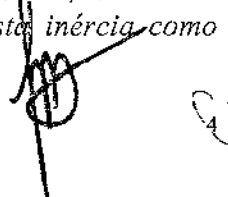
Decadência parcial de ofício

A ciência do presente auto de infração ocorreu no dia 21/09/2005 e, por se referir, uma parte dele, a períodos de apuração de agosto a janeiro de 2000, há que se analisar a ocorrência do referido instituto, mormente em face de que o STF, por meio da Súmula Vinculante 08, considerou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelecia em dez anos o prazo para que a Fazenda Pública constituísse de ofício os créditos tributários relacionados ao PIS/Pasep e à Cofins.

Já faz algum tempo que venho me perfilando dentre aqueles que defendem a tese de que, em se tratando de lançamento por homologação, como é o caso do PIS/Pasep e da Cofins, dois são os dispositivos a serem analisados para que se defina o termo inicial de contagem do prazo de cinco anos, quais sejam, o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que o considera como sendo a data de ocorrência do fato gerador, e o inciso I do art. 173, também do Código Tributário Nacional, que o considera como sendo o primeiro dia do exercício seguinte àquele que a contribuição poderia ter sido lançada, ressalvando que a escolha entre um ou outro depende da existência ou não de pagamento feito antecipadamente pelo sujeito passivo.

Na doutrina, invoco, inicialmente, Luciano Amaro, que, *in* Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 2005, 11ª ed., p. 409, ensina que, *verbis*, "(...), quando não se efetua o pagamento 'antecipado' exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o artigo 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito".

Sacha Calmon, *in* Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1999, p. 721, afirma que, *verbis*: "Nos impostos sujeitos a 'lançamento por homologação', contudo – desde que haja pagamento – ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário – o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do parágrafo 4º do art. 150, retrotranscrito. É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código Tributário Nacional considera esta inércia como



homologação tácita, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão. (...)). (grifei)

Nessa mesma linha se posiciona Carlos Mário da Silva Velloso, in *Decadência e prescrição do crédito tributário*, Revista de Direito Tributário, n. 9/10, p. 184-5, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979, ao afirmar que a homologação não tem lugar quando inexistente pagamento antecipado, pois o artigo 150, § 4º, só trata da hipótese de ter havido pagamento.

A jurisprudência do STJ é farta nesse mesmo sentido, a exemplo do julgado no REsp 678454/SC, Recurso Especial 2004/0088634-5, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ 17/09/2007, p. 211, assim ementado:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO NÃO ANTECIPADO PELO CONTRIBUINTE. INCIDÊNCIA DO ART. 173, I, DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.

1. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. 2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, deve ser aplicado o disposto no art. 173, I, do CTN. 3. No caso dos autos, não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, motivo pelo qual a Fazenda Pública estadual lavrou Notificação Fiscal em 25 de janeiro de 1988, pugnando por débitos de ICMS referentes ao período de janeiro de 1982. Assim, o prazo que o Fisco estadual possuía para efetuar o lançamento era até 1º de janeiro de 1988, tendo em vista que, na hipótese, o prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário é de cinco anos a contar "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, do CTN). Portanto, efetivamente se implementou a decadência, não havendo o que ser reformado no acórdão recorrido. 4. Recurso especial desprovido.

Acórdão. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora. (grifos meus)

Feitas essas considerações, haveremos agora de verificar as nuances deste processo, em que, conforme relato do Auditor-Fiscal, não houve qualquer débito declarado nas

P. 5

DCTF, e, para os períodos de apuração de julho de 2000 a dezembro de 2001, houve a realização de depósitos judiciais¹.

Assim, e em face do meu posicionamento descrito acima, tem-se que:

a) em relação aos períodos para os quais não houve pagamento e nem depósito judicial, quais sejam, de janeiro a junho de 2000, o termo inicial de contagem do prazo decadência, na forma do disposto no inciso I do art. 173, do Código Tributário Nacional, se iniciou somente em 1º de janeiro de 2001, o que implica em que o Fisco poderia ter efetuado o lançamento correspondente até a data de 31/12/2005, ou seja, nenhum desses períodos de apuração foi atingido pela decadência; e

b) em relação aos períodos para os quais houve pagamento, no caso, na forma de depósito judicial, quais sejam, de julho de 2000 em diante, e, de acordo com a regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o termo inicial de contagem do prazo decadencial se iniciou na data de ocorrência do fato gerador, o que implica em que a decadência atingiu aos períodos de julho e agosto de 2000.

Assim, de ofício, considero decaídos os lançamentos correspondentes aos períodos de apuração de julho e de agosto de 2000.

Atos cooperados e faturamento

A partir do exame do estatuto social, das informações trazidas pelo Auditor-Fiscal e das cópias das notas fiscais de prestação de serviços, verifiquei que a *Unief*, por meio de seus cooperados, presta serviços a terceiros (geralmente, hospitais e prestadores de serviços do gênero), emitindo nota fiscal de venda, na qual são cobrados o valor do serviço prestado e uma taxa de administração, sendo descontado desse montante o valor correspondente ao IRRF.

Tal atividade, diferentemente do que defende a Recorrente, equivale a um *faturamento*, tal como aquele auferido pelas atividades comerciais e de prestação de serviços e, portanto, sujeitas à incidência da contribuição.

O Parecer Normativo CST nº 38, de 11 de novembro de 1980, ao abordar as questões relacionadas ao IRPJ dos resultados obtidos por sociedades cooperativas de prestação de serviços em operações diversas do ato cooperativo, deixa claro que somente estão ao abrigo da não-incidência os atos cooperativos. E por estes, a teor do disposto no artigo 79 da Lei nº 5.764, de 16/12/1971, devem ser entendidos "os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais". Ou seja, são os negócios jurídicos internos, negócios-fim, com caracteres próprios em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas.

Assim, a fruição do tratamento fiscal diferenciado às sociedades cooperativas se dá sob dois requisitos básicos e cumulativos: a observância da legislação específica das sociedades cooperativas que lhes garanta essa classificação e a realização de atos cooperativos, excluídas, portanto, as **operações com terceiros**, ou seja, os chamados atos não-cooperativos.

Essas operações com terceiros, como dito acima, são equivalentes aos atos praticados pelas demais sociedades empresariais e, como tal, devem submeter-se à apuração da contribuição ao PIS/Pasep nos termos dos arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 1998.

¹ O Auditor-Fiscal relatou a existência de ação judicial em agosto de 2000 (mandado de segurança) interposta pela autuada, visando eximir-se do PIS e da Cofins sobre seus faturamentos mensais, tendo, todavia, não conseguido o seu intento, ou seja, a liminar foi negada e todos os recursos cabíveis, até o STJ, não foram admitidos.



Com a publicação da MP nº 1858-7, de 29 de julho de 1999, foram criadas exclusões da base de cálculo da Cofins para as cooperativas, conforme se observa de seu art. 15 transcrito abaixo, o qual, por conta também da necessidade de preservação do princípio da *noventena*, somente passou a surtir efeito sobre os fatos geradores de novembro de 1999 em diante:

"Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996, excluir da base de cálculo da COFINS:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º As operações referidas no parágrafo anterior serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas."

E, dentre tais dispositivos não encontramos nenhum que atenda a situação peculiar da ora Recorrente.

Tampouco há que aqui ser invocado violação ao princípio da hierarquia das leis, que, segundo a Recorrente, estaria caracterizado no fato de uma medida provisória (a de nº 1.858-7, posteriormente reeditada e substituída pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001) ter revogada a isenção a que nos referimos acima, pelo fato de este Colegiado não poder deliberar sobre alegações de inconstitucionalidade de leis, a teor do enunciado da **Súmula CARF nº 2**, consolidada no Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, segundo a qual "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Assim, de se manter a tributação sobre o faturamento da cooperativa.

Cabimento da Multa de ofício

Diferentemente do que apregooou a Recorrente em sua argumentação, os valores ora constituídos não foram inseridos em suas DCTF, de sorte que sequer podem ser aqui enfrentadas as alegações de que essas declarações consistiriam em confissão de dívida, aptas a serem encaminhadas para a dívida ativa, e, portanto, descabida a imposição da multa de ofício.

Ora, o quadro demonstrativo apurado pela fiscalização e que consta às fls. 24/25 é cristalino em revelar que NÃO houve qualquer valor informado a título de PIS/Pasep nas DCTF entregues pela autuada, de modo que a imposição da multa de ofício está perfeitamente fundamentada nos dispositivos legais que dela tratam.

27

De se mantê-la, portanto.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso apenas para reconhecer, de ofício, a decadência dos lançamentos relacionados aos períodos de apuração de julho e de agosto de 2000.

Odassi Guerzoni Filho

Voto Vencedor

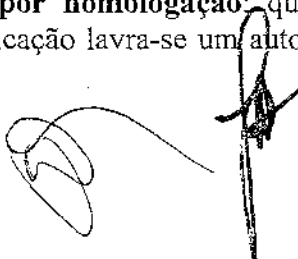
Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, designado para redigir o voto vencedor relacionado à irrelevância da existência de pagamentos para fins de se determinar o termo inicial de contagem do prazo decadencial.

Sabedor das divergências em torno do termo inicial ou *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial, peço vênia ao ilustre relator para, sem embargo da riqueza dos seus fundamentos, primeiro dele discordar por interpretar que é irrelevante não ter existido o pagamento antecipado previsto no art. 150 do CTN, e segundo (o que faço na Declaração de Voto mais adiante), expor as razões segundo a quais votei pelas conclusões em relação à manutenção da tributação da base de cálculo adotada.

Considero que a contagem é sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação. Neste ponto importa investigar a respeito **do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade** do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado, filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges, que entende haver homologação **da atividade do contribuinte**, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.



Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...”), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento **da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”)

Destarte, na data da ciência do Auto de Infração (21/09/2005) já estavam decaídos os fatos geradores anteriores a setembro de 2000, pelo que se impõe o cancelamento dos períodos de apuração até agosto de 2000.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para reconhecer a decadência dos períodos de apuração até agosto de 2000.

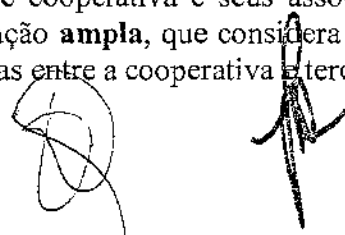
Emanuel Carlos Dantas de Assis

Declaração de Voto

Nesta Declaração cuido da tributação dos atos cooperativos, concluindo de forma idêntica ao ilustre relator - pela manutenção do lançamento em virtude da revogação da isenção a partir de novembro de 2009 (no caso em tela todos os fatos geradores são posteriores a este mês) -, embora com fundamentos distintos.

Como se sabe, uma série de alterações na legislação do PIS Faturamento e da Cofins, feitas a partir da MP nº 1.858-6, de 29/06/99, reeditada até a MP nº 2.158-35, de 24/18/2001, culminou na revogação da isenção de forma ampla para o ato cooperativo e na instituição de uma tributação incidente sobre uma base de cálculo reduzida, com diversas exclusões específicas. Levando em conta essa forma de tributação, segundo a qual os atos cooperativos passaram a ser tributados a partir de novembro de 2009 (o Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, interpretou que “as contribuições para o PIS/Pasep e para financiamento da seguridade social – Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999”), julgo procedente o lançamento apesar de visualizar, na situação posta, atos cooperativos que, se fossem relativos a fatos geradores anteriores a novembro de 1999, seriam isentos.

Para o deslinde da questão importa distinguir **duas interpretações** adotadas comumente pela doutrina, quanto ao ato cooperativo: a **restritiva**, segundo a qual o ato cooperativo é o praticado entre a sociedade cooperativa e seus associados, tão-somente (as chamadas operações internas); e a interpretação **ampla**, que considera como ato cooperado ao menos algumas operações externas, praticadas entre a cooperativa e terceiros (o mercado).



Digo “ao menos algumas” porque a amplitude dos atos ou operações externas enquadráveis como ato cooperativo varia. Vai desde a interpretação restritiva, que exclui qualquer operação externa, até a exegese mais ampla, a incluir no tratamento diferenciado próprio do ato cooperado todos os atos ou negócios-meios, negócios auxiliares e negócios acessórios.

Aqui, um esclarecimento: a menção a atos (ou negócios) fim, meio, auxiliares e acessórios, bastante repetida pela doutrina, deve-se a Valmor Franke. Este autor foi quem primeiro adotou tal classificação, definindo quatro grupos seguintes:²

- **negócios-fim (internos):** são os realizados entre a sociedade cooperativa e os seus associados cooperados;

- **negócios-meio (externos):** são realizados com terceiros (o mercado). Valmor Franke informa que “o negócio interno (negócio-fim), comumente, só pode realizar-se em benefício do cooperado se precedido ou sucedido de um negócio externo, ou de mercado (...) Este último condiciona a plena satisfação do primeiro, quando não a própria possibilidade de sua existência.”

- **negócios auxiliares:** relacionados com o objeto da cooperativa, não são condicionantes dos negócios-fim e se tornam necessários em função de motivos especiais. Como exemplos de negócios-auxiliares, têm-se a locação de um imóvel, a aquisição de materiais de expediente e a de combustíveis para máquinas agrícolas;

- **negócios acessórios:** são aqueles não relacionados diretamente com o objeto da sociedade, como, por exemplo, a venda de uma máquina obsoleta.

Valmor Franke considerou como atos cooperativos os negócios-fim e os negócios-meio.³

Outros autores, como José Roberto Vieira, adotaram a interpretação restritiva, como no julgado abaixo:⁴

Em face do disposto no artigo 79 da Lei nº 5.764/71, o nosso direito positivo acolheu a concepção restrita de ato cooperativo, cuja definição legal é composta por dois elementos: um elemento estrutural, que identifica os sujeitos que nele podem tomar parte (exclusivamente cooperativas e associados), e um elemento funcional, que identifica a sua finalidade (os objetivos da cooperativa). Em consequência, os atos auxiliares ou acessórios, que envolvem relações com terceiros não associados, restam excluídos do conceito de atos cooperativos.

Posteriormente esse ilustre ex-Conselheiro da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes reviu sua posição, afirmando o seguinte:⁵

*De nossa parte, não paira dúvida alguma de que os **negócios-fim** serão atos cooperativos. Quanto aos **negócios-meio**, eles não cabem*

² FRANKE, Valmor. **Direito das sociedades cooperativas (direito cooperativo)**. São Paulo: Saraiva/Edusp, 1973, p. 24-27.

³ FRANKE, Valmor. ISS e Cooperativas. **Revista de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 17/18, jul-dez 1981, p. 86 e seguintes.

⁴ Acórdão nº 201-75685, Recurso nº 110926, sessão de 04/12/2001, maioria, cf. www.conselhos.fazenda.gov.br

⁵ José Roberto Vieira no prefácio, in PRADO, Flávio Augusto Dummond. **Tributação das cooperativas à luz do direito cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 25/26.

10

na definição do mencionado art. 79, contudo esse entendimento literal cede passo à conjugação sistemática dos arts. 146, III, c, e 174, § 2º, do texto constitucional, de sorte que o somatório da regra do necessário apoio e estímulo ao cooperativismo com a regra do adequado tratamento tributário prevalece sobre a literalidade do dispositivo infraconstitucional, para atenuar-lhe a severidade e suavizar-lhe a rigidez, conferindo-lhe alguma flexibilidade. Não fosse assim, e seriam impiedosamente frustradas as formas mais comuns de cooperativas, tais como as de produtores, cujas vendas dos bens recebidos dos associados ao mercado – sua razão de existir – seriam tidas como atos não cooperativos; ou tais como as cooperativas de consumo, cujas aquisições do mercado para fornecimento aos sócios – seu motivo de vida – seriam igualmente encaradas como atos não cooperativos.⁶ Não fosse assim, e estaríamos a braços com situações inusitadas, tornadas classificadas em pareceres de Geraldo Ataliba, tais como a cooperativa de taxistas que, para submeter-se à austeridade do citado art. 79, só realizaria o transporte dos próprios taxistas associados,⁷ ou a cooperativas de médicos que só atenderia à saúde dos próprios médicos associados!

(...)

Sublinhe-se, porém, que a admissão de culpa é parcial. Isto porque não nos parece que todos os negócios-meio se enquadrem como atos cooperativos, mas apenas aqueles que, necessários para a consecução dos negócios-fim, devem indispensavelmente ser praticados pelas próprias cooperativas, como se dá com os exemplos referidos em relação às cooperativas de produtores e de consumo. Não é o que ocorre, por exemplo, com os serviços hospitalares e laboratoriais, prestados por terceiros contratados pela cooperativa, aos pacientes dos médicos cooperados; se, por um lado, os serviços são necessários aos médicos cooperados, de outro, nada impede que eles sejam prestados por terceiros não contratados pela cooperativa.

Afastando-se do meio-termo defendido por José Roberto Vieira conforme o texto acima transcrito, grande parte da doutrina prefere uma interpretação mais elástica. Dentre os últimos cabe citar Ives Gandra da Silva Martins, para quem, como o art. 79 da Lei nº 5.764/71 “impõe, na tríplice relação (cooperativa-associados, associados-cooperativas, entre cooperativas) que tais atos cooperativos impliquem prática ‘para a consecução dos objetivos sociais’”, e como “sem os ‘atos auxiliares’ não é possível atingir ‘os objetivos sociais’ da cooperativa”, deve ser adotada a interpretação ampla.⁸

⁶ As cooperativas não mais gozam da isenção, sendo sujeitas “às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas”, conforme o art. 69 da Lei nº 9.532/97.

⁷ A referência mais precisa que encontrei sobre esse exemplo clássico de Geraldo Ataliba menciona **Parecer sobre ISS elaborado para a Unimed de Porto Alegre**, em 1981, *apud* ROCHA, Ludmila Neder da. **Adequado tratamento tributário do ato cooperativo – questões controvertidas e dificuldades de implantação**. Rio de Janeiro: Trabalho monográfico (Graduação em Direito) – Universidade Estácio de Sá, 2006. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/rev_83/MonoDisTeses/LudmilaRocha.pdf, acesso em julho/2007.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sociedades cooperativas de prestação de serviços médicos- Conceito de ato cooperativo-Parecer**. Disponível em http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=199, acesso em julho/2007.

A interpretação restrita é autorizada pela redação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, que informa:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Observe-se a diferença para a legislação argentina, por exemplo, que anuncia o seguinte:⁹

São atos cooperativos os realizados entre as cooperativas e seus associados e por aquelas entre si, em cumprimento do objeto social e realização dos seus fins institucionais. Também o são, relativamente às cooperativas, os atos jurídicos que com idêntica finalidade realizem com outras pessoas.

Interpretando-se de modo literal os textos acima, é correto afirmar a lei brasileira concebeu o ato cooperativo de modo restritivo, enquanto a lei argentina optou por concepção mais ampla.

Todavia, como é cediço a interpretação literal, simplesmente, é apenas o começo de todo e qualquer processo hermenêutico, que na literalidade ou gramática do texto de lei nunca se encerra em face da necessidade do emprego de outras técnicas de interpretação, especialmente a sistemática. Impõe-se levar em conta, de modo especial, o art. 3º da Lei nº 5.764/71, que determina o seguinte:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

O citado art. 3º autoriza uma interpretação menos estreita do que a adotada pela fiscalização. Se a sociedade cooperativa visa ao exercício de uma atividade econômica, para a qual os seus associados se obrigam a contribuir com bens ou serviços, esses são destinados ao mercado. Sendo assim, necessariamente o tratamento diferenciado dado ao ato cooperativo interno (ou ato-fim definido no art. 79 da Lei nº 5.764/71) há de ser estendido a alguns atos-meio, realizados com o mercado.

Para mim, os atos-meio isentos são os que, além de essenciais à realização do objeto social da sociedade (ou “próprios” da finalidade da cooperativa”), estão diretamente relacionados com os bens ou serviços produzidos por cada associado, individualmente.

Dois exemplos esclarecem a interpretação adotada:

⁹ Lei Argentina nº 20.337, de 15/05/1973:

Acto cooperativo

Artículo 4

Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre sí en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales. También lo son, respecto de las cooperativas, los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas.

- primeiro, o de uma cooperativa de médicos anesthesiologistas, na qual a sociedade faz a intermediação com o mercado, visando à prestação de serviços de anestesia (hipótese que parece se enquadrar na situação da Recorrente, de modo a isentá-la caso os fatos geradores fossem anteriores a novembro de 1999, quando havia a isenção plena dos atos cooperativos, como dito no início deste tópico). Nela os valores recebidos dos pacientes (mercado) são isentas (até outubro de 1999), porque sem o ato-meio que as gera (prestação dos serviços de anestesia) não faz sentido existir a cooperativa. Por um lado, esse ato-meio é imprescindível à realização do objeto social. Por outro, cada anesthesiologista é capacitado (possui) o serviço prestado aos pacientes, ou seja, tal serviço não é dissociado do que cada cooperado, individualmente, pode oferecer. Por atender às duas condições – imprescindibilidade do ato-meio e relação direta com o serviço (ou bem, se for o caso) de cada associado -, julgo as receitas isentadas da COFINS;

- segundo, o de Unimed típica, na qual a sociedade oferece ao mercado planos de saúde. Aqui, não há isenção porque o ato-meio (venda de planos de saúde), ainda que possa ser considerado essencial ao objeto social, é dissociado do que cada associado, individualmente, possui para ofertar ao mercado. Como se sabe, os planos de saúde oferecem, além dos serviços médicos que cada cooperado pode prestar, outros serviços, especialmente o de hotelaria (internação) e exames laboratoriais os mais diversos.

No caso da Recorrente, os atos-meios essenciais são os de prestação de serviços, por seus associados, cuja receita consideraria isenta do PIS Faturamento, até outubro de 1999.

Sendo tal prestação de serviços imprescindível à realização do objeto social da cooperativa, e não se dissociando da atividade de cada associado (assim como, numa cooperativa de produção, os bens produzidos por cada associado e vendidos ao mercado), cabe admitir a desoneração. No âmbito do IRPJ e da CSLL, a receita auferida com esses tais atos-meio essenciais gera sobras, em vez de lucros. No do PIS Faturamento e da Cofins, dá-se a isenção (até outubro de 1999, desta vez mais uma vez).

Emanuel Carlos Dantas de Assis