



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

Processo nº 13154.000240/2002-72
Recurso nº 140.331 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.115 – 3ª Turma Especial
Sessão de 14 de setembro de 2009
Matéria PIS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente COOMSER - COOPERATIVA MISTA DE BENS E SERVIÇOS
RONDONÓPOLIS LTDA.
Recorrida DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997, 30/11/1997, 31/12/1997, 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998, 31/01/1999, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO

Consideram-se atos não cooperativos os praticados com terceiros não associados, embora objetivem a consecução dos objetivos sociais e a finalidade da sociedade cooperativa, por não figurarem, nos polos da relação negocial, a sociedade cooperativa e seus associados.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

ALEXANDRE KERN - Presidente e Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Ivan Allegretti, Hécio Lafeta Reis, Daniel Maurício Fedato e Carlos Henrique Martins de Lima.

Relatório

Coomser – Cooperativa Mista de Bens e Serviços de Rondonópolis Ltda., teve contra si lavrado o Auto de Infração de fls. 12 a 17 e anexos (fls. 3 a 11), relativo à contribuição para o PIS/PASEP, no valor total do crédito tributário de R\$ 93.573,09, juros de mora calculados até 30 de setembro de 2002 e multa proporcional de ofício de 75%, em face da constatação, em procedimento de verificações obrigatórias preliminares, de divergências entre os valores declarados e os valores escriturados relativamente aos períodos de 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997, 30/11/1997, 31/12/1997, 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998, 31/01/1999, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002 e 30/06/2002.

Sobreveio a impugnação de fls. 68 a 74, por meio da qual o autuado alegou que:

- a) é sociedade cooperativa de trabalho, vinculada à área de saneamento básico e ambiental, constituída na forma da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971;
- b) o Auto de Infração foi lavrado “em total descompasso com a legislação vigente ao tipo societário mencionado”;
- c) a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, é clara ao afirmar que a contribuição para o PIS só é devida pelas cooperativas, em decorrência de operações praticadas com não-associados;
- d) a contratação/prestação de serviços por uma cooperativa de trabalho, em que é utilizada a mão-de-obra dos cooperados caracteriza-se como ato cooperativo, uma vez que esse é o negócio fim da sociedade;
- e) os cooperados é que prestam serviços ao terceiro, utilizando-se da cooperativa como ponte;
- f) somente o serviço prestado por não-cooperado, relativamente ao contrato firmado, é que poderia ser considerado como ato não-cooperativo;
- g) os autuantes consideraram os valores das notas fiscais relativas ao serviço prestado como tributáveis, o que é um absurdo.

Sob a consideração de que a integralidade das receitas auferidas são decorrentes exclusivamente de serviços prestados a terceiros (pessoas jurídicas de direito público) não cooperados e, portanto, sujeitos à tributação pela contribuição, a 2ª Turma da DRJ/CGE houve por bem em julgar o lançamento procedente, nos termos do Acórdão nº 5.916, de 3 de julho de 2005, da DRJ/CGE, fls. 888 a 894, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Data do fato gerador: 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997, 30/11/1997, 31/12/1997, 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998, 31/01/1999, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002

Ementa: ATOS COOPERATIVOS. DESCARACTERIZAÇÃO.

Realizando ato não-cooperativo, assim definido aquele que não se enquadra no conceito estabelecido no art. 79 da Lei n.5.764/71, a cooperativa se iguala, nesse ponto, às sociedades comerciais.

Lançamento Procedente

Cuida-se agora de recurso voluntário (fls. 907 a 935) interposto contra a decisão acima referida, abaixo transcrito na íntegra:

Recorrente: COOMSER - COOPERATIVA MISTA DE BENS E SERVIÇOS RONDONÓPOLISLTDA.

Recorrida: Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - MT. Processo originário nº 13154.000-240/2002-72.

A r. decisão proferida nestes autos, apesar do brilhantismo de seus prolores, merece reforma, em razão do inadequado tratamento tributário dispensado à Recorrente, que viola disposições legais, conceitos doutrinários e a jurisprudência aplicável à espécie em análise.

Inicialmente, antes de se adentrar no cerne da matéria discutida neste feito, necessário que sejam feitas considerações introdutórias, para a melhor análise e delimitação do tema

Cooperativa é conceito típico de direito privado que merece tratamento específico em virtude dos seus aspectos formais e substanciais.

o contrato social das sociedades cooperativas tem como intuito regular as relações jurídicas entre os cooperativados e entre esses e respectivos administradores e demais sujeitos que intervenham no funcionamento da entidade. A cooperação entre os partícipes é o seu objeto principal. E o objeto delimita o tipo de ato cooperativo que se deverá verificar no seio da sociedade, pois o que os partícipes pretendem, prioritariamente, não é alcançar uma certa lucratividade, mas utilizar-se dos serviços que a sociedade pode lhe prestar, no exercício de suas "atividades-fins". E

MA

tudo isso é regulado no contrato institutivo das sociedades cooperativas, garantida a clara identificação do ato cooperativo e demais elementos que as qualificam.

Toda modalidade de sociedade cooperativa é, antes de tudo, um contrato de sociedade, para que a cooperação realize-se por seu intermédio, em termos jurídicos ¹ *TÓRRES. Helena Taveira. Imposto sobre serviços - 155 na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição. Barueri, SP: ManaJe, 2004.)*

As sociedades cooperativas são conceituadas como "sociedades auxiliares" quem tem por razão de existir a prestação de serviços desinteressada para seus associados, não podendo ser equiparadas às sociedades mercantis em geral, não só pelo seu traço fundamental de não visarem o lucro, mas pela sua conformação de sociedade auxiliar.

A razão de ser da sociedade cooperativa é o associado, e os serviços que para ele presta como sociedade, sem visar qualquer vantagem nessa prestação, o objetivo fundamental da sociedade cooperativa é o próprio associado e a possibilidade de, reunido em sociedade, ter condições de concorrer no mercado e melhorar seus rendimentos pela reunião de força com outras pessoas dessa mesma sociedade.

Como sociedade de pessoas, o destino da cooperativa é servir ao grupo associado, sem a mais leve intenção de lucrar à sua custa, o que, se viesse a ocorrer, evidentemente descaracterizaria a entidade cooperativa, transformando-a em instituição lucrativa, pertinente ao âmbito das sociedades de capital ² *(Lima, eginaldo Ferreira. Direito cooperativo tributário. Rio de Janeiro: Max Limonad. 1997. P. 50.*

Não há qualquer dúvida de que as sociedades cooperativas não têm razão de ser senão pelos resultados que possa dar a seus associados, pela melhoria das condições de trabalho e de vida dos cooperados.

Inclusive, o fundamento ideológico das sociedades cooperativas é a ruptura do modelo liberal individual para um modelo social e comunitário, sendo de extrema relevância a estruturação e fomento das sociedades cooperativas visando uma sociedade mais justa e democrática.

O traço da igualdade e democracia nas sociedades cooperativas é marcante, na medida em que é próprio de sua estrutura a liberdade associativa, a democracia igualitária nas deliberações das sociedades, e a igualdade proporcional dos ganhos - os ganhos dos associados vinculam-se à contribuição com bens e serviços de cada um dos associados.

Ao contrário das sociedades lucrativas em geral que o resultado dos sócios está vinculado ao capital investido representado pelas cotas sociais, nas sociedades cooperativas os associados recebem de acordo com os bens e serviços contribuídos.

Nesse sentido, no dizer de Walmor Franke: "A cooperativa, porém, se distingue das demais organizações por um traço altamente característico: enquanto nas empresas não-

*cooperativas a pessoa se associa para participar dos lucros sociais na proporção do capital investido, já na cooperativa a razão que conduz à filiação do associado não é a obtenção de um dividendo de capital, mas a possibilidade de utilizar-se dos "serviços" da sociedade para melhorar se próprio "status" econômico".³ FRANKE, Walmor. *Direito das sociedades cooperativas (direito cooperativo)*. São Paulo Saraiva/Edusp, 1973, p.13.*

Todos estes traços e particularidades das sociedades cooperativas distanciam-na sobremaneira das sociedades lucrativas, que tem o lucro como fundamento e razão de ser, e cotejado com a constatação de que as sociedades cooperativas tratam-se de verdadeiras "sociedades auxiliares", pode-se dizer que elas por si não agem.

*A circunstância de ser a cooperativa conceituada como de "economia auxiliar" ou como "sociedade auxiliar", posta a serviços do incremento da situação econômica dos seus membros-utentes, levou a doutrina a visualizar na cooperativa uma extensão da economia dos seus sócios, o prolongamento, ou braço alongado das economias associadas⁴. LIMA, Reginaldo Ferreira. *Obra citada*, p. 51.*

Pode-se afirmar, portanto, que as sociedades cooperativas não agem em nome próprio, mas sim em nome da comunidade associada.

A cooperativa é, portanto, uma entidade que se define como instrumento alternativo às entidades destinadas à obtenção do lucro, mediante o esforço comum dos sócios, em regime de solidariedade. Para tanto, ela se projeta para a prestação de serviços aos sócios, criando vantagens competitivas para esses (economia de gastos ou melhoria de remuneração), mediante o afastamento ou a redução da intermediação especulativa de sociedades mercantilistas.

Esta conclusão apresenta-se relevante quando da verificação da hipótese de incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e o Programa de Integração Social - PIS.

Há que se perquirir se as sociedades cooperativas, em agindo em nome e para os associados, obtém receita bruta própria de venda de bens ou serviços. É certo que não.

As sociedades cooperativas, em se constituindo como a longa mannis de seus associados, e em agindo em nome e por conta desses, não têm receita bruta própria, com as exceções previstas pelos artigos 85, 86 e 88 da Lei das cooperativas.

A própria lei das cooperativas conforta este entendimento inegável, ao prever expressamente que as sociedades cooperativas, quando atuando em nome e em prol de seus associados, não têm despesas.

PA

As despesas decorrentes do exercício das atividades das sociedades cooperativas são dos seus associados, devendo ser distribuídas na proporção da fruição dos serviços.⁵⁶ (Art. 80. As despesas da sociedade cooperativa serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.)

Por outro lado, e por decorrência da estrutura associativa, a cooperativa não dispõe de receita quando da atuação com bens e serviços de seus associados.

Não teria qualquer sentido, e destoa completamente da conformação legal e doutrinária acerca das sociedades cooperativas, imaginar que as despesas das sociedades cooperativas são dos seus associados, porém, as receitas e as rendas advindas das atividades exercidas pela sociedade com os produtos e serviços entregues pelos associados, são da sociedade.

*É que, sendo as cooperativas entes especiais, que existem para prestar serviços aos sócios, "mera projeção do cooperado", na clássica lição de Waldírio BULGARELLI (in Regime Jurídico das Cooperativas. São Paulo: Saraiva, p. 18), que são os verdadeiros e únicos titulares do resultado do empreendimento, através da entrega de produtos ou serviços, ou mesmo pela entrega de resultados financeiros dos atos praticados pela cooperativa em nome dos cooperados, quaisquer dos atos praticados pela cooperativa, em verdade, **não representam uma receita ou um faturamento dela e sim, dos próprios cooperados** (OLIVEIRA. Flavio Zanetti de. Cooperativas e tributação. Setina Trieger Gruenmacher ~coordenadora). Curitiba: Juruá. 2001. p. 308.)*

A constatação feita pela doutrina, de que as sociedades cooperativas não detêm faturamento ou receita próprias é reforçada e melhor elucidada com base na estrutura e finalidade da sociedade.

É evidente que o caráter não lucrativo das cooperativas não induz, por si só, à inexistência da obtenção de valores que, juridicamente, possam ser caracterizados como receita. Todavia, a soma de um segundo elemento, que é traço característico destas entidades, é marco importante para essa conclusão, qual seja: o de que as cooperativas, como sociedades de pessoas, de natureza civil, que existem para prestar serviços aos associados e que funcionam como "órgão técnico dos associados", quando da prática de quaisquer atos cooperativos (meio ou fim), não estão agindo em nome próprio, ou na busca de resultados para si, mas sim, para aqueles que representam, afastando dos resultados financeiros que venham a obter, a natureza de "faturamento", "receita bruta" ou mesmo de "receita", na ampla concepção da Lei 9.718/98 (OLIVEIRA. Flavio Zanetti de. Obra citada. p. 310.)

Idêntica é a lição de REGINALDO FERREIRA LIMA:

Como o fim da cooperativa é prestar serviços aos socios, a disposição em questão mostra que a sociedade, como pessoa jurídica autônoma, não tem despesas e, por conseguinte, não dispõe de receita, visto que, mesmo efetuando pagamento do custo da estrutura administrativa, paga em nome dos

cooperados, portanto, com os recursos destes, e não da pessoa jurídica.

Donde, parece-nos que a peculiaridade da cooperativa não é a ausência de lucro, mas a inexistência de receita como pessoa jurídica, o que realmente repercute na questão tributária, em face de ser uma sociedade de prestação de serviços (exclusivamente aos sócios).

Assim, cientificamente, qualquer que seja o seu ramo e o objeto de aglutinação de seus cooperados, as cooperativas: a) se restringem a prestar serviços; b) não possuem resultados; e c) não têm receita operacional⁸. LIMA. Reginaldo Ferreira. Obra citada. pp. 63-64

Nesta linha, conclui REGINALDO FERREIRA LIMA que "as cooperativas não possuem receita operacional, uma vez que toda a arrecadação que realiza é dos cooperados, e como se dedicam à prestação de serviços (aos sócios), mesmo que essa forma de atuação se inclua no critério material da hipótese, não haverá subsunção do fato à regra matriz da norma tributária, não se preenchendo todos os seus elementos, porque, no conseqüente a base de cálculo será sempre zero". LIMA. Reginaldo Ferreira. Obra citada. p. 66.

Diante da estrutura e finalidade das sociedades cooperativas tem-se, inegavelmente, que elas não agem em nome próprio, não tendo, por conseguinte, despesas próprias, nem receitas próprias. Os resultados decorrentes dos serviços prestados para seus associados são integralmente para eles revertidos, salvo o percentual determinado por lei para a constituição de fundo de reserva.

Há que se delimitar quais os resultados que não geram receitas para as sociedades cooperativas, sendo certo que, em se constatando que as sociedades cooperativas agem em nome de seus associados prestando serviços a estes, conclui-se que os resultados que não geram receita para a sociedade cooperativa são aqueles decorrentes do exercício de sua atividade-fim, que, para o caso, é a prestação de serviço.

Tributação das cooperativas Vigê o princípio do não exclusivismo, e a lei do cooperativismo autoriza às sociedades cooperativas que realizem e prestem serviços para não associados.

Art. 85 - As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86 - As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.



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.

E segundo dispõe a lei, somente estas atividades realizadas pelas cooperativas com não associados poderão gerar resultados para a sociedade cooperativa, e portanto, estarem subsumidas na hipótese de incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre o Lucro, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e do Programa de Integração Social, pois, conforme já constatado, todas as demais atividades realizadas pelas cooperativas, com produtos e serviços dos próprios associados não geram receitas, rendimentos, lucro ou faturamento.

Apenas os resultados positivos obtidos nessas operações, de caráter interno, com terceiros não-associados, assim como os resultados dos auferidos pela cooperativa através da participação em sociedades de capital, são considerados como renda tributável nos expressos termos do art. 111, da Lei 5.764/71 (LIMA. Reginaldo Ferreira. Obra citada. p. 52)

Portanto, extrai-se da doutrina especializada e da lei, a conclusão de que as sociedades cooperativas, tal como a Recorrente, não têm resultado, quando considerada a prestação de serviços pelos próprios associados. Somente pode-se falar em receita bruta, faturamento ou lucro da sociedade cooperativa sobre os serviços prestados pela sociedade através de não associados.

Conclui-se daí que o lançamento impugnado e a decisão ora recorrida estão em completa afronta à Constituição e à lei, desconsiderando por completo a estrutura e finalidade da Recorrente, pretendendo lançar tributos decorrente de serviços prestados por associados, os quais, sem sombra de dúvida, constituem-se em verdadeiros e próprios atos cooperativos.

Não há como se admitir a incidência de tributo sem que se verifique a ocorrência de todos os elementos constitutivos do tipo legal. Para o caso, em não havendo receita, faturamento e lucro próprio da Recorrente, quando atuando para e em nome de associado, impossível, por afronta à constituição e à lei, a pretensão da Fiscalização de criar obrigação tributária sobre valores de terceiros, que são os associados da Recorrente.

o âmbito de incidência da tributação sobre as cooperativas está delimitado pelo artigo 111 da lei do cooperativismo, que diga-se de passagem, apesar de elucidativo, seria dispensável. Ou seja, mesmo que não houvesse tal disposição legal seria possível a tributação dos resultados das cooperativas decorrentes da atuação com não associados. É que quando a cooperativa presta serviços através de terceiros não associados está agindo em nome próprio e, portanto, o resultado desta atuação gera resultado para a sociedade, equiparando-se, neste momento, a qualquer outra sociedade lucrativa.

Não fosse suficiente esta constatação da não incidência de tributos sobre serviços prestados pela Recorrente, quando atuando para e em nome de associados, necessário fazer uma análise acerca do que seja efetivamente o ato cooperativo.

O Ato Cooperativo – Não-incidência tributária

O ato cooperativo se traduz pela realização da própria finalidade para a qual foi constituída a sociedade, qual seja, e cuidando-se do caso em análise, para a promoção do associado, criando condições deste atuar no mercado de trabalho, cabendo à sociedade a prospecção, identificação e contratação de serviços para seus associados realizarem, o que, sozinhos, certamente não teriam condições de fazê-lo.

Nesta linha, necessário identificar e classificar o ato cooperativo, para uma perfeita compreensão da impropriedade da decisão recorrida.

RENATO LOPES BECHO, quando trata dos negócios cooperativos menciona que estes "poderão ser ou não atos cooperativos. Alguns deles serão nitidamente atos cooperativos, como os negócios-fim e os negócios-meio.(BECHO. Renato Lopes. Elementos de direito cooperativo. São Paulo: Dialética. 2002. p. 165)

Porém, para o que interessa para o processo em análise necessário identificar o âmbito do ato cooperativo, para, mais uma vez, deixar claro a não incidência de tributos sobre ele.

A doutrina, para melhor compreensão do ato cooperativo subdividido em negócios-meio e negócios-fim, e a relevância da compreensão de tais conceitos foi apontada por REGINALDO FERREIRA LIMA:

No direito das sociedades cooperativas, os "negócios com associados", também denominados "negócios internos", "negócios fim" ou "atos cooperativos", assim como os negócios externos, também chamados de "negócios-meio", são categorias jurídicas inconfundíveis, de cuja exata qualificação conceitual depende a repercussão que possam ter a vida jurídica das cooperativas, especialmente no campo do direito tributário (LIMA. Reginaldo Ferreira. Obra citada. p. 53)

Não é diferente o conceito ofertado por WALMOR FRANKE apresentado da obra de WALDIRIO BULGARELLI:

... em consonância com a natureza dúplice da sociedade cooperativa, os negócios jurídicos em que é figurante têm, de regra, caráter bipartido.

O negócio interno ou negócio-fim está vinculado a um negócio externo, negócio de mercado, ou negócio-meio.

Este último condiciona a plena satisfação do primeiro, quando não a própria possibilidade de sua existência (como, por exemplo, nas cooperativas de consumo, em que o negócio-fim, ou seja, o fornecimento de artigos domésticos aos associados, não é

possível sem que antes esses artigos tenham sido comprados no mercado (BULGARELLI, Waldírio. Questões atuais de direito empresarial. São Paulo: Malheiros. 1995. p. 295)

Necessária a advertência feita por RENATO LOPES BECHO quanto aos equívocos cometidos na análise da Lei nº 5.764/71, por aqueles desajeitados com a estrutura e natureza de uma sociedade cooperativa, em especial quando da interpretação do artigo 79 da citada lei.

Em uma verificação literal do conceito legal de ato cooperativo, parece que todo ato praticado entre uma cooperativa e outra pessoa física ou jurídica qualquer, que não-associada, é ato não-cooperativo. Desta forma, o conceito de ato não-cooperativo seria alcançado pela negativa: tudo o que não fosse ato cooperativo seria ato não-cooperativo. Nada mais equivocado (BECHO, Renato Lopes. Obra citada. pp. 169-170)

REGINALDO FERREIRA LIMA ainda insere aos atos cooperativos os negócios auxiliares (Define REGINALDO FERREIRA LIMA os negócios auxiliares como sendo "as operações que a sociedade concretiza tendo em vista a realização dos objetivos da sociedade") e os negócios acessórios (Negócios acessórios "são aqueles eventuais, não ligados diretamente ao alcance dos fins sociais, mas que ocorrem em consequência da prática dos negócios auxiliares"). Sendo que estes últimos - negócios acessórios - "sendo vinculados à circulação interna, ou realizados com o produto da circulação financeira interna da cooperativa, isto é, com os valores provenientes dos resultados da cooperativa, tais negócios são conceituados como integrantes dos atos cooperativos, na condição de atos auxiliares e atos acessórios, não ensejando, por isso, sua caracterização como ato de mercantil ou semelhante a qualquer outra modalidade operacional"

Seguindo na determinação do conceito de ato cooperativo, e na análise do artigo 79, necessário acentuar os equívocos verificados pela doutrina, cometidos por aqueles estranhos ao estudo do direito cooperativo, observados agora por WILSON ALVES POLONIO:

Com a definição de ato cooperativo ofertada pelo art. 79 e seu parágrafo, seria lícito dizer que as operações que a sociedade cooperativa realiza com o mercado seriam atos não cooperativos?

A resposta é, certamente, pela negativa, eis que os atos mercantis que uma sociedade cooperativa realiza com terceiros, relativamente aos produtos recebidos dos associados, são feitos em nome destes. Assim, não podem ser classificados como atos cooperativos ou não cooperativos, pois tratam-se de operações dos cooperados que estão sendo realizadas pela cooperativa como mera intermediária representante (POLONIO, Wilson Alves. Manual das sociedades cooperativas. São Paulo: Atlas. 1999. p. 53)

Acentua, por fim, WALMOR FRANKE "o negócio com não associado, praticado com o abandono do princípio do exclusivismo, isto é, segundo

*o qual a cooperativa não deve praticar com não associado, o **negócio-fim**, ou negócio interno da cooperativa, o "ato cooperativo", estendido excepcionalmente por licença da lei a pessoas não associadas. Todos os demais negócios meio ou negócios externos da sociedade cooperativa, bem como os negócios auxiliares, **são operações praticadas normalmente, com terceiros, não se enquadrando no conceito de negócios com não associados**, tais como aqueles que o legislador brasileiro permitiu excepcionalmente, artigos 85 e 86 da Lei 5.764/71, (FRANKE, Walmor. In doutrina e aplicação do direito cooperativo. Porto Alegre: Palloti. 1983, p. 31.,19.)*

O Ato Cooperativo e os Atos Externos Já foi dito, e seria desnecessário repetir que as sociedades cooperativas são criadas pela reunião de pessoas com o fim único de promover as pessoas; a ênfase é na pessoa e não no capital ou no lucro. As sociedades cooperativas não visam lucro. Elas, em geral, com as exceções dos artigos 85, 86 e 88, não agem em nome próprio, mas por delegação dos associados. Estas sociedades, já foi dito e demonstrado, não têm despesas, por conseguinte, não auferem receitas. Todas as receitas das sociedades cooperativas são revertidas para seus associados.

Seria compreensível os equívocos na análise do artigo 79, quando da conceituação do ato cooperativo, dada a imprecisão da disposição de lei. Porém, em sendo o direito um sistema, a análise de seus institutos e conceitos não pode ser feita divorciada da ordem jurídica.

Retirar um artigo de lei e pretender compreendê-lo sem o cotejamento com demais dispositivos e conceitos leva inevitavelmente a equívocos invencíveis.

E é exatamente o caso que se apresenta.

As sociedades cooperativas constituídas que são para a promoção de seus associados devem, necessariamente, praticar atos com o mundo exterior. E estes atos externos praticados em prol do objetivo social da sociedade não se dissociam da natureza da cooperativa.

Muito ao contrário, tais atos externos praticados no exercício e com vistas ao objetivo da sociedade têm repercussão direta na sociedade, pois é o meio necessário para a realização de seu objetivo. Não há como dissociar os atos externos dos objetivos da sociedade, sob pena de desvirtuar não somente o ato cooperativo, que é um elemento dentro do direito cooperativo, mas sim está-se desnaturando todo o sistema cooperativo .

.. , com relação aos chamados "negócios externos", a sua realização refletirá apenas internamente, ou seja, constitui meio para que se realize os fins da sociedade. Sem os negócios externos a cooperativa não existirá, ou seja, seria apenas uma associação inócua de pessoas, que não teriam meios de realizar uma atividade econômica de proveito comum.



O fato de serem realizados apenas para satisfazer aos negócios internos que a cooperativa realize com seus associados pode ser considerado com negócios realizados em nome dos sócios, circunstância em que a sociedade cooperativa se caracterizará como uma pessoa jurídica instrumental de seus associados.(LIMA. Reginaldo Ferreira. Obra citada. p. 53.)

E não é diferente a lição de RENATO LOPES BECHO:

O negocio-meio, ou seja, aquele imprescindível para a realização ou melhor, para justificar a existência do ato cooperativo, será a relação $C > M$ (para o caso de cooperativas de produção agropecuárias). Este negócio pode ser considerado como ato cooperativo em sentido lato.

É bom que se diga que tanto um quando outro desses negócios são igualmente importantes e imprescindíveis para o cumprimento dos fins da cooperação (BECHO. Renato Lopes. Obra citada. pp. 160-161.)

Apesar disto, e de todos os ensinamentos e advertências da doutrina, permanecem sendo incompreendidos os conceitos de ato cooperativo e ato não cooperativo, por vezes, como é o caso que se apresenta, e esta "incompreensão" tem clara finalidade fiscal.

No entanto, o conceito acima - de ato cooperativo - não tem sido bem compreendido, principalmente quando existe interesse tributário. Existe, para esse fim, a falsa compreensão de que os negócios internos, as contratações realizadas em nome de sócios, estariam enquadradas como atuações não cooperativas.

Seria o mesmo, no dizer de Geraldo Ataliba (em parecer sobre a matéria) que, no caso das cooperativas dos motoristas de táxis, entender como ato cooperativo apenas as corridas dos sócios entre si, ou seja, um conduzindo o outro e assim sucessivamente. É um disparate tão grande que não merece maiores considerações e que repugna até aos conhecimentos menos especializados (LIMA. Reginaldo Ferreira. Obra citada. p. 56.)

O exemplo de Geraldo Ataliba incansavelmente citado pela doutrina especializada do direito cooperativo, demonstra bem o absurdo a que se chega com uma interpretação estrita e fiscalista acerca do ato cooperativo, e se aplica perfeitamente para o presente caso, na medida em que se trata de cooperativa de trabalho. Não teria qualquer sentido admitir-se que para uma cooperativa de trabalho considera-se unicamente ato cooperativo os serviços prestados de um associado para outro. Pois, a vingar tal entendimento, determinaria o fim das sociedades cooperativas, em especial das cooperativas de trabalho, fundamentais nos atuais dias, em que o desemprego e a falta de promoção social se apresenta tão aviltante.

Por outro lado, há que se salientar, que, ao contrário do mencionado pela r. decisão recorrida, o conceito e a extensão do ato não cooperativo é de interpretação restrita, definida por lei nos artigos já citados, 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71.



ato não cooperativo é de definição restrita atingindo apenas a eventual atuação da sociedade junto a pessoas que tinham as condições virtuais de integrar o rol de sócios, mas que não são sócios, por razão de interesse particular (LIMA. Reginaldo Ferreira. Obra citada. p. 55.)

Não há dúvida, atos não-cooperativos são aqueles elencados nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, são aqueles praticados pela Cooperativa em prol de pessoas que, pelas suas condições, poderiam ser associados, mas, por opção, não o são. Estas pessoas, que poderiam ser associadas e não são, devem obrigatoriamente estar em situação igualou semelhante aos associados da cooperativa, melhor dizendo, devem atuar no mesmo ramo profissional que os associados.

Necessário o esclarecimento de que o não associado referido pela lei e pela doutrina não é o mercado, mas sim aquela pessoa física que, estando nas mesmas condições dos associados presta ou toma serviço da cooperativa. Para o caso em questão o não associado não é o contratante dos serviços da Recorrente. O não associado para o caso da Recorrente seria aquela pessoa física que estando nas mesmas condições dos associados da cooperativa não é associado, e, por qualquer razão, acaba por prestar serviços para a cooperativa como se associado fosse.

Ressalta-se, contudo, que ao longo da existência da Cooperativa, todos os contratos por ela prospectados e firmados foram executados exclusivamente por seus associados, sem recorrer em nenhuma oportunidade da utilização de terceiros não associados. Daí o tratamento contábil e tributário das operações como atos cooperativos, não sujeitos à tributação.

Portanto, e de tudo o que referido até aqui, inegável que o "ato externo" praticado pela cooperativa com o mercado, neste caso concreto, a prestação dos serviços de saneamento básico exclusivamente por profissionais associados à cooperativa, em cumprimento aos contratos por ela prospectados e firmados junto a tomadores desses serviços, caracteriza a prática do autêntico ato cooperativo, fora do âmbito da tributação, nos termos do artigo 111 da Lei nº 5.764/71.

A análise do artigo 111 da Lei nº 5.764/71 não destoa de toda a argumentação até aqui despendida, referindo expressamente que o resultado da cooperativa decorre dos atos praticados com não associados, que, pelas suas condições, poderiam ser associados e não são por opção própria.

Estender como pretende a r. decisão recorrida, que ato não-cooperativo é todo e qualquer ato praticado com o mundo exterior, desconsiderando por completo fato fundamental, de que esta prestação se deu de forma exclusiva por associado, é absurdo e depõe contra todo o sistema cooperativo.

o fundamento do cooperativismo, já foi dito e nunca é demais relembrar, é a ajuda mútua e a promoção e satisfação dos

associados, num sistema de proporcional idade e democracia igualitária.

Portanto, e por tudo até aqui deduzido, não há dúvida da total improcedência do lançamento lavrado contra a Recorrente, na medida em que a pretensão de tributar receita, faturamento e/ou lucro, decorrente de atos cooperativos, desafia a própria lei do cooperativismo, merecendo portanto reforma a r. decisão recorrida.

*A sociedade tem como **fim** a prestação de serviços a seus associados, sem interesse negocial ou objetivo de lucro, e o seu **objetivo** social consiste, basicamente, em prospectar, identificar e contratar externamente, terceiros interessados nos serviços prestados por seus cooperados. Assim, os contratos de prestação dos serviços de saneamento ambiental, prospectados e firmados pela cooperativa junto ao mercado, operacionalizam-se, efetiva e exclusivamente, por profissionais cooperados caracterizando-se, desta forma, a prática do autêntico ato cooperativo.*

Não é demais repetir que há vingar o entendimento da Fiscalização, corroborado pela r. decisão recorrida, está determinado o fim das cooperativas de trabalho.

Ao contrário das cooperativas de consumo - em que a primeira fase do ato tem característica mercantil e apenas o ato de transferência de mercadorias ou bens da cooperativa para os associados passa a comportar a figuração jurídica de ato cooperativo - nas cooperativas de produção ou de serviço, a ação de atrair clientes para os associados formatam o ato cooperativo "ab initio", inclusive na própria atuação de disponibilizar bens e mercadorias de terceiros.

É que a relação com terceiros é instrumento essencial, nas cooperativas de produção ou serviços, visto que são os terceiros que viabilizam o interesse comum, propiciado pela cooperativa, ao buscar e conquistar clientes, ou veiculando a produção dos cooperados para eventuais interessados.

Neste caso, como o pólo ativo é ocupado por um cooperado, o intermediário é a cooperativa e no pólo passivo encontra-se o terceiro atraído pela ação da entidade, o ato decorrente dessa relação tem natureza cooperativa e não mercantil. Até porque, se não tivesse tal natureza, não poderia jamais haver cooperativa de produção ou serviços, visto que terceiros não cooperados são sempre o mercado a ser atingido. (GANDRA, Ives Gandra da Silva. Sociedades cooperativas de prestação de serviços médicos – Conceito de ato cooperativo. Revista Dialética de Direito Tributário – nº 106, p. 119.)

Conforme salientado por Ives Gandra da Silva Martins, a razão de existir de uma cooperativa de trabalho é exatamente atrair mercado para seus associados, os quais, certamente, sozinhos não conseguiriam atingir.

Portanto, se correto fosse o entendimento da Fiscalização e da r. decisão recorrida, de que a relação da Recorrente com o mercado no oferecimento e viabilização dos serviços de seus associados se trata de operação mercantil, estranha ao ato

cooperativo, concluir-se-ia que a legislação brasileira não admite cooperativas de trabalho.

Ocorre que o entendimento da Fiscalização e da r. decisão recorrida partem de pressuposto claramente equivocado.

Da relação de uma cooperativa de trabalho com o mercador, por si só, não se pode concluir tratar-se de um ato cooperativo ou não, necessário se perquirir o objeto desta relação em confronto com o objeto da própria cooperativa. E, em se tratando de uma cooperativa de trabalho, como é o caso da Recorrente, viabilizar condições para que seus associados possam ter atuação no mercado, e tendo em conta que esta relação da cooperativa com o mercado visa exatamente este objetivo, outra conclusão não se obtém que não seja que se trata do mais puro ato cooperativo, pois é este o objeto da cooperativa de trabalho.

Refere a r. decisão recorrida:

Assim, quanto ao caso em tela, vê-se que os rendimentos decorrentes do fornecimento de serviços a terceiros são tributáveis por força dos art. 86 e art. 111 da Lei n. 5.764/71. Demais disso, o rol constante nos art. 85, art. 86 e art. 88 da Lei n.5.764/71 não é taxativo. Desse modo, se os atos praticados pela cooperativa não se encaixam na definição de ato cooperativo dada pelo art. 79 dessa mesma lei não estão amparados pela não-incidência tributária. Mesmo que a interessada pretenda dar classificações distintas aos atos praticados, ou ainda classifica-los como atos cooperativos, a prestação de serviços a terceiros não associados é ato não-cooperativo nos termos da legislação de regência.

Saliente-se, por necessário e a título de uma melhor visualização dos atos praticados, que os terceiros a quem os serviços foram prestados são pessoas jurídicas não constituídas sob a forma de cooperativas, aliás, pessoas jurídicas de direito público, não podendo, assim, a prestação de serviços a estas ser qualificada como ato cooperativo e ao abrigo da não-incidência de tributos.

Equivocada a conclusão da r. decisão recorrida, que parte de premissa também equivocada. Qual seja. De que os atos praticados pela Recorrente com o mercado - os terceiros - descaracterizam o ato cooperativo, e, portanto, sujeitos à tributação.

Não prospera o entendimento da decisão recorrida, de que os atos praticados pela Recorrente com terceiros tratam-se de atos não cooperativos.

Não é demais esclarecer que os atos praticados com terceiros pela Recorrente é exatamente a prospecção e colocação dos serviços dos associados, e de que estes serviços foram executados exclusivamente pelos associados.

PA

Concluindo-se daí que o resultado, o ganho, sobre estes serviços, é exclusivamente dos associados.

A questão é saber se a lei permite a participação de terceiros na realização de ato cooperativo, e se esta participação, no caso em análise, como tomador de serviços dos associados da cooperativa, descaracteriza o ato cooperativo.

A doutrina, mais uma vez se debruçou sobre o tema e concluiu que a participação de terceiros, do mercado, não só não descaracteriza o ato cooperativo como é indispensável para a realização do objeto social da cooperativa.

Embora o legislador nacional tenha se omitido quanto ao alcance do ato cooperativo a um terceiro não associado, entendemos que a rela essência do ato cooperativo reside, especialmente, na consecução dos objetivos do tipo social ora analisado. Então, se para se alcançar tais objetivos houver a necessidade da participação de um terceiro não associado, não será a sua participação descaracterizadora da natureza do ato cooperativo. (CARVALHO, Fábio Junqueira de. MURGEL, Maria Inês. IRPJ Teoria e prática. 2ª edição - São Paulo. Dialética. p. 518.)

Além da atuação da cooperativa no mercado não descaracterizar o ato cooperativo, concluiu a doutrina que esta participação não só é aceita como é indispensável para a sobrevivência e realização da finalidade da cooperativa. Sem a participação no mercado a cooperativa, e em especial a cooperativa de trabalho, não teria sentido de existir.

Desta forma, o ato cooperativo, para se consolidar, terá, na grande maioria dos casos, a participação de um terceiro, o que é aceito inclusive pelo Fisco e pela doutrina majoritária. É o caso do imposto de renda: quando uma cooperativa de produção vende para terceiros os bens entregues pelos cooperados, o resultado desta operação é considerado como derivado de atos cooperativos e, portanto, não alcançados pelo imposto de renda, já que não se está diante de lucro ou renda tributável, mas sim de sobras. (CARVALHO, Fábio Junqueira de. MURGEL, Maria Inês. Obra citada. p. 519)

Constata-se, portanto, que o ato cooperativo não é somente aquele praticado internamente entre a cooperativa e seus associados, mas, fundamentalmente, os atos externos, que, estando a cooperativa na qualidade de mandatária dos cooperativados, tem por obrigação de realizar, tais como a prospecção de mercado para seus associados, até porque, este é o objetivo fundamental da constituição de uma cooperativa.

Porém, a interpretação literal de disposições legais, em especial do artigo 79 da Lei nº 5.764/71, descolada de todo o sistema cooperativista, gera insanáveis equívocos. Há que se compreender o sentido e alcance do artigo 79 da Lei nº 5.764/71, sob pena de pôr fim a todo o sistema cooperativista brasileiro.

Embora não se tenha como norte a definição legal de ato cooperativo englobando todos os "atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas

cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais", parece razoável afirmar que nessa disposição legal devem estar abrangidas todas as demais operações que digam respeito ao objeto para o qual foi idealizada a sociedade, sob pena de indevida restrição do alcance do ato cooperativo ao campo das relações internas da própria entidade (finalidade). Vale dizer, não só é ato cooperativo aquele que revela mandato ou delegação de atribuição do cooperado à cooperativa, mas também aquele praticado pela cooperativa em nome de seus cooperados, na consecução de seus objetivos sociais.

Adverte-se, no entanto, que o extremado apego à literalidade, além de afrontar a hermenêutica jurídica, poderá aniquilar o consagrado instituto das sociedades cooperativas construído a duros passos, na medida em que a leitura do art. 79 da Lei 5.764/71 não abarcaria, por exemplo, a operação pela qual a cooperativa de produtores contrata, com a empresa adquirente, a colocação de produtos de seus cooperados. Veja-se, o ato praticado pela cooperativa é com o adquirente, que não é cooperado, mas esse é o objeto da cooperativa. Essa mesma situação fica ainda mais evidenciada nas chamadas cooperativas de serviços (de táxi, odontológicos, à guisa de exemplos), onde, a prevalecer a interpretação restritiva, só estariam qualificados como atos cooperativos se os serviços de taxista, ou do dentista, fossem prestados ao próprio cooperado (taxista, ou dentista), porque o usuário dos serviços não integra o quadro de associados.

A singeleza dos exemplos trazidos à colação serve para advertir sobre a necessidade de se abrir os olhos para a real extensão do chamado ato cooperativo que, repita-se, não pode ficar restrito às operações interna corporis da entidade (finalidade), devendo alcançar todas as operações praticadas em nome da sociedade, desde que voltadas pra atendimento dos objetivos sociais que, contratualmente, justificaram a criação da cooperativa (objeto). (MINATEL, José Antonio. Não-Incidência de Cofins na Prática do Ato Cooperativo. Revista de Direito Tributário n. 64. pp. 135-136.)

Não é diferente a conclusão de Roque Antonio Carrazza, quando da análise da tributação do ato cooperativo.

Com efeito, nenhuma cooperativa existe para criar riqueza e depois distribuí-la entre seus associados, na proporção de sua participação societária. Não. Visa, apenas, a obter uma vantagem econômica para todos os membros do grupo que se uniu. Noutras palavras, os valores arrecadados pela cooperativa são transferidos aos cooperativados, deduzidas, apenas, as despesas de administração.

Isto já indica que as cooperativas, além de não obterem lucro, também juridicamente não faturam, isto é, não auferem proveito próprio, pelo resultado das atividades que promovem, em nome de seus associados.



Dai, a nosso ver, não incidirem sobre os atos cooperativos nem IR, nem o PIS, nem a COFINS (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 19ª edição. Malheiros Editores Ltda - São Paulo. p. 812.)

Mais uma vez necessário referir que as sociedades cooperativas distinguem-se das sociedades mercantis, entre outros, pelo fato de que tem por finalidade prestar serviços aos seus associados, agindo em nome e para os seus associados. E que nesta formatação, não auferem renda ou lucro, nem geram faturamento, quando agindo em nome de seus associados.

Já foi acentuado que na qualidade típica de "sociedade auxiliar", as cooperativas têm por fim prestar serviços aos associados, para melhorar-lhes a situação econômica ou facilitar o exercício de suas profissões.

As cooperativas, porém, não vivem num mundo estanque, isoladas no meio capitalista, onde se processam negócios lucrativistas de toda a espécie. As cooperativas precisam entrar em contato com o meio econômico em que atual as empresas de capital.

Nestas condições, pode-se divisar, por um lado, na sociedade cooperativa, um fim, que se concretiza mediante a realização de negócios estatutários correspondentes àqueles serviços que a cooperativa deve prestar aos sócios; e por outro lado, depara-se na sociedade cooperativa com um objeto social, ou seja, com um tipo de atividade comercial que ela necessita executar, externamente, no mercado, para tornar possível a consumação do negócio interno, correspondente ao serviço que ela deve prestar ao associado. (LIMA, Reginaldo Ferreira. Obra citada. p. 53.)

Por tudo o que até aqui foi demonstrado, não há dúvida de que a r. decisão recorrida merece reforma, para cancelar integralmente o lançamento lavrado contra a Recorrente, na medida em que está suportada em equivocada interpretação da lei e de todo o sistema cooperativista.

E aqui poderiam ser citadas inúmeras decisões dos Tribunais Administrativos que reconhecem os argumentos trazidos pela Recorrente.

COOPERATIVAS DE MÉDICOS - As cooperativas singulares de médicos, ao executarem a prestação direta de serviços aos associados, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; a cobertura de eventuais prejuízos. Se conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento a esta de bens ou serviços e cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de

mt

laboratórios, medicamentos e outros serviços, essas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei No-5.764, de 1971; RIR/1999, art. 279; PN CST No- 38/1980. Processo de Consulta nº 209/02. Órgão: SRRF 1 6a. Região Fiscal. Publicação no D.O.U.: 10.02.2003.

COOPERATIVA DE TRABALHO - ATO COOPERATIVO - ISENÇÃO Configura-se ato cooperativo a importância recebida por serviços médicos e de enfermagem, prestados por associados de cooperativa de trabalho, a qual deve ser escriturada pelo valor total da nota fiscal emitida, não submetendo-se o resultado obtido à incidência do imposto de renda pessoa jurídica. Dispositivos Legais: Lei nº 8.981/1995, art. 64; Lei nº 8541/92, art. 45; Lei nº 5.764/1971, arts. 44, 79, 85, 86, 88 e 111; PN CST nº 38/1980. Decisão nº 39/99. SRRF/3a. RF. Publicação no D.O.U.: 31.01.2000.

*COOPERATIVA - RECICLAGEM DE LIXO - Tanto na oferta dos serviços de coleta, prestados pelos associados, quanto na venda dos resíduos provenientes do lixo por eles reciclado, lixo esse que teria passado a ser de propriedade dos associados quando da coleta, a cooperativa age como prestadora de serviços aos associados, ofertando os serviços deles e depois vendendo seus produtos, e atende, sob este aspecto, as condições para a não incidência de **IRPJ** sobre o resultado dessas atividades. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.764, de 1971, art. 4º; Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, art. 168; Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 182 e 183. Processo de Consulta nº 144/00. SRRF 1 10a. Região Fiscal. Data da Decisão: 09.11.2000. Publicação no DOU: 21.12.2000.*

ATO COOPERATIVO. Nas cooperativas de produção agropecuária ou de pesca, o ato cooperativo fica caracterizado pela operação entre o produtor e a cooperativa, sendo o resultado da venda dos produtos não tributado, independentemente de quem os comprar. Quando a cooperativa adquire produtos de não associados, mesmo que para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de suas instalações, o ato não é cooperativo e o resultado positivo é tributável. DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 182 e 183 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e arts. 79, 85 a 88 e 111 da Lei nº 5.764, de 1971. Processo de Consulta nº 76/02. Órgão: SRRF 1 7a. Região Fiscal. Publicação no D.O.U.: 15.07.2002.

*Número do Recurso: 141558 Câmara: QUARTA CÂMARA
Número do Processo: 10320.000705/2001-57 Tipo do Recurso:
VOLUNTÁRIO Matéria: IRF Recorrente: COTEPRO -
COOPERATIVA DOS TÉCNICOS EM PROCESSAMENTO DE
DADOS LTDA.*

Recorrida! Interessado: 4ª TURMA IDRJ-FORTALEZA ICE Data da Sessão: 17/03/2005 00:00:00 Relator: Nelson Mattmann Decisão: Acórdão 104-20555 Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que negam provimento.

Ementa: COOPERATIVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - COOPERATIVA DE TRABALHO - 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. Nestes casos, pode a cooperativa de trabalho usufruir o benefício de efetuar a compensação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos a seus cooperados com o imposto de renda retido na fonte sobre as importâncias recebidas de pessoas jurídicas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados desta (art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, com nova redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995).

Portanto, e por tudo o que até aqui foi demonstrado, não restam dúvidas de que os atos tributados pela fiscalização e confirmados pela r. decisão recorrida tratam-se efetivamente de atos cooperativos puros, sendo assim, fora do âmbito da tributação.

Da Base de Cálculo do PIS Legislação Aplicável

Conforme se observa, a Fiscalização, na apuração da base de cálculo do PIS, utilizou-se dos seguintes dispositivos legais: Lei Complementar nº 070/70, Lei Complementar nº 17/73, Lei nº 9.715/98 e Lei nº 9.718/98.

Saliente-se que a Recorrente sempre recolheu a contribuição na forma estabelecida em lei, considerando a alíquota de 1 % (um por cento) sobre a folha de salários para o PIS.

Nos termos da Lei nº 9.715/98, a base de cálculo da contribuição para PIS é a folha de salário e a alíquota aplicável é de 1 % (um por cento). Para afastar qualquer dúvida quanto a aplicabilidade do referido dispositivo, determina o parágrafo único do artigo 2º da Lei 9.715/98:

§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

É certo que o entendimento da Fiscalização e da r. decisão recorrida é de que os atos praticados pela Recorrente com terceiros são classificados como atos não cooperativos, e portanto fora do âmbito de incidência da norma supra mencionada.



Já foi dito que as sociedades cooperativas, como é o caso da Recorrente, não auferem receitas e não têm faturamento, e que os atos praticados pela Recorrente nada mais são do que a realização do seu objeto social no cumprimento de sua estrita finalidade.

Ainda, foi dito e demonstrado que todos os atos tidos pela Fiscalização como não cooperativos foram executados exclusivamente por associados da cooperativa, o que afasta por completo a possibilidade de enquadrá-los como não cooperativos.

Diante destas constatações e demonstrações, não restam dúvidas de que a Recorrente deve recolher o PIS nos termos da Lei nº 9.715/98, ou seja, a alíquota de 1 % (um por cento) aplicável sobre a sua folha de salários.

Portanto, o lançamento e a decisão recorrida apresentam-se claramente improcedentes, merecendo ser cancelado o lançamento e reformada a r. decisão recorrida.

A sistemática estabelecida pela Lei nº 9.715/98 está plenamente adequado à lei e a estrutura das sociedades cooperativas, na medida em que distingue a incidência sobre ato cooperativo e ato não cooperativo. Até porque não haveria como a lei dispor pela incidência do PIS sobre o faturamento decorrente de atos cooperativos, na medida em que tais atos não geram faturamento e/ou receita para a cooperativa.

Ocorre que em desafio a tudo isto, a Medida Provisória nº 1.858-9 pretendeu dar nova formatação à incidência do PIS para as cooperativas, sem, no entanto revogar expressamente o artigo 2º, 11, da Lei nº 9.715/98.

Seguindo o critério de vigência da lei, pelo qual a lei posterior revoga a anterior naquilo que com ela se indispor, não há dúvida de que a MP nº 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, alterou a sistemática de incidência do PIS para as sociedades cooperativas, pelo qual tais sociedades não devem mais recolher a contribuição sobre a folha de salário, e sim sobre o faturamento.

Ainda sem entrar no conteúdo da MP nº 1.858-9/99, considerando que sua publicação ocorreu em setembro de 1999, e os termos do artigo 195, §6º, da Constituição Federal, pelo qual a lei que institui ou altera contribuição social somente entrará em vigor noventa dias de sua publicação, temos, inegavelmente, que não é possível qualquer lançamento fundado na mencionada MP para os períodos anteriores a janeiro de 2000. (Artigo 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições: § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da

data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.)

Ou seja, as alterações na sistemática de cobrança do PIS para as sociedades cooperativas somente são válidas vencido o prazo da vacatio legis nonagesimal, portanto, e publicada a MP nº 1.858-9, em setembro de 1999, somente a partir de janeiro é possível sua aplicação.

Porém, e apesar disto, a pretensão pela alteração da sistemática de cobrança do PIS em questão viola frontalmente o artigo 146, III, c, da Constituição Federal.

Ora, a Constituição Federal é expressa em determinar que normas que tratem do adequado tratamento tributário das sociedades cooperativas devem ser veiculadas através de Lei Complementar.

No caso em que se apresenta, a pretensão pela alteração da sistemática de cobrança do PIS foi veiculada através das sucessivas Medidas Provisórias.

Não está aqui por se discutir o que vem a ser o adequado tratamento tributário exigido pela Lei Maior, o que já foi objeto de análise anterior sobre a tributação de atos cooperativos, bem como quando se demonstrou o que é e a extensão do ato cooperativo. O que se discute e quer se demonstrar é a clara e evidente descon sideração da Ordem Constitucional, ao se pretender alterar o tratamento tributário para cooperativas, como é o caso da Recorrente, através de Medida Provisória, quando há expressa determinação constitucional determinando que essa matéria deverá exclusivamente ser veiculada através de Lei Complementar.

Portanto, e para a presente análise, a inconstitucionalidade não se dá no âmbito material da norma, mas sim no formal. Em sendo vedada à lei ordinária tratar de questões tributárias afetas à sociedades cooperativas, nem se pode discutir se esta deu ou não o adequado tratamento tributário exigido pela Norma Constitucional.

De qualquer forma, e admitindo-se apenas para argumentar que fosse constitucional as alterações procedidas pela MP 1.858 e todas que se seguiram, necessário que sejam feitas as devidas exclusões da base de cálculo do PIS da Recorrente, aplicando-se então a mencionada disposição legal.

Por fim, é de se registrar que, conforme jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes, não tem a Fiscalização competência para proceder na descaracterização de sociedade cooperativa.

*Número do Recurso:124214 Câmara:OITAVA CÂMARA
Número do Processo:10435.000235/99-59 Tipo do
Recurso:VOLUNTÁRIO Matéria:IRPJ E OUTROS
Recorrente:UNIMED CARUARU COOPERATIVA DE
TRABALHO MEDICO Recorrido:interessado: DRJ -REC I F
E/P E Data da Sessão:22/03/2001 00:00:00 Relator:Tânia Koetz
Moreira Decisão:Acórdão 108-06448 Resultado:DPM • DAR*



PROVIMENTO POR MAIORIA Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior que negava provimento ao recurso.

Ementa: IRPJ/PIS - SOCIEDADES COOPERATIVAS- COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS-DESCARACTERIZAÇÃO - A prática, mesmo habitual, de atos não cooperativos diferentes daqueles previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei n 5.764/71 não autoriza a descaracterização da sociedade cooperativa. A Secretaria da Receita Federal não tem competência para fiscalizar o cumprimento, pelas sociedades cooperativas, das normas próprias desse tipo societário, com o fim de descaracterizá-la. O resultado positivo dos atos não cooperativos, estejam eles elencados ou não nos artigos 85 a 88 da Lei n 5.764/71, submete-se à tributação normal pelo imposto de renda. Não tendo o fisco demonstrado a impossibilidade de determinação, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, da parcela sujeita à tributação, não pode prosperar o lançamento.

De todo o demonstrado, resta sem dúvida a improcedência do lançamento efetuado contra a Recorrente, merecendo reforma a r. decisão recorrida, para desconstituir o lançamento, cancelando integralmente o débito lançado.

Pelo exposto, a Recorrente requer respeitosamente a V.Sa. que receba e dê provimento ao presente recurso, para reformar integralmente a r. decisão recorrida, determinando na desconstituição do lançamento lavrado contra a Recorrente e o cancelamento integral do débito.

Pede deferimento.

Rondonópolis, 17 de agosto de 2005.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE KERN, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 907 a 935 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-CGE nº 5.916, de 3 de julho de 2005.

A Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, assim definiu o ato cooperativo (art. 79):

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.

Esta definição, que exclui do ato cooperativo os negócios realizados com terceiros, não-cooperados, foi plasmada a partir da tese de doutoramento do professor Waldírio Bulgarelli¹, tendo sido inserida na Lei nº 5.764, de 1971, pelo seu redator, professor Walmor Franke².

Tal conceito de ato cooperativo *interna corporis* recepcionou o conceito doutrinário plasmado na “Carta de Mérida”, formulada por ocasião do I Congresso Continental de Direito Cooperativo e recebeu ampla aceitação doutrinária, como por exemplo de Ricardo Mariz de Oliveira, que refere: “os atos cooperativos são atos *interna corporis*, entre cada cooperado e a cooperativa, e que não implicam em compra e venda ou operação de mercado”, bem como de Geraldo Ataliba, para quem “Qualquer concepção teórica perde a utilidade, quando se tem, no Brasil, letra expressa de lei dizendo explicitamente: ‘O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria’.”³

Não obstante, apesar da clareza do conceito legal e de sua ampla recepção doutrinária e jurisprudencial (EDResp 169.662/SP, 1ª Seção STJ, relator, Ministro Garcia Vieira, data do DJ 27/09/1999, e EDResp. 169.411/SP, 1ª Seção STJ, voto do relator, Ministro José Delgado, data do DJ 27/09/1999) deve-se reconhecer que persiste algum dissenso na doutrina, com autores como Minatel⁴ e Lima⁵, que entendem ser cooperativo qualquer ato que a cooperativa pratique em prol de seus associados.

A consequência da adoção de um ou de outro conceito é evidente. Segundo o conceito estrito, que se atém aos limites vernaculares do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, o campo de incidência se alarga, não só no que diz respeito à contribuição para o PIS e à Cofins, como também ao IRPJ e à CSLL, já que a prática de atos não-cooperativos passa a ser preponderante no dia-a-dia das cooperativas agropecuárias e de produção. A adotar-se o conceito amplo, defendido, por exemplo, por Minatel, o campo de incidência fica evidentemente menor.

A matéria, felizmente, já tem entendimento majoritário nesta instância recursal administrativa, ao qual eu me filio, no sentido de que os atos praticados com terceiros não associados, embora objetivem atendimentos sociais e a finalidade da sociedade cooperativa são caracterizados como não cooperativos, por faltar-lhes o requisito básico: a figuração, em

¹ BULGARELLI, Waldírio. *As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica*. 2ª ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 44, nota 58.

² *apud* Aristides Dutra Boeira, no prefácio à obra de Walmor Franke, *Doutrina e aplicação do direito cooperativo*. Porto Alegre, 1983, p. II.

³ Estudo exauriente sobre o regime jurídico das cooperativas e sua repercussão na tributação pode ser encontra em BELLINI, Jr., João. *Sociedades cooperativas – regime jurídico e aspectos tributários*. In *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: Síntese, ano 1, v. 4, p. 12.

⁴ MINATEL, José Antônio. Não-incidência de Cofins na prática do ato cooperativo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 64, p. 131-144, 2001.

⁵ LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito tributário cooperativo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. Não obstante, no artigo *Compreensão da Não-Incidência do ISS Sobre a Atuação das Cooperativas de Trabalho. Aplicação da “Regra Matriz da Norma Jurídica Tributária”*, 1997, p. 133, LIMA refere que o ato cooperativo é o “celebrado exclusivamente com os associados”.

ambos os polos da relação negocial, da sociedade cooperativa e seus associados, para consecução dos seus objetivos.

Ilustrando esse entendimento, o ementário abaixo transcrito:

*Numero Recurso :141437Câmara :TERCEIRA CÂMARA Numero
Processo :10735.000803/00-15Tipo do Recurso
:VOLUNTÁRIOMatéria :IRPJ E OUTROSRecorrente :UNIMED
NOVA IGUAÇU COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
LTDA.Recorrida/interessado :2ª TURMA/DRJ-RIO DE
JANEIRO/RJ IData da Sessão :22/02/2006Relator :Victor Luis
de Salles FreireDecisão :Acórdão 103-22280Resultado :NPU -
NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADETexto da
Decisão :*

Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Victor Luis de Salles Freire (Relator), Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Paulo Jacinto do Nascimento que deram provimento, designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber. O conselheiro Márcio Machado Caldeira apresentará declaração de voto. O conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento acompanhou o relator pelas conclusões. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Francisco Augusto Ramos, inscrição OAB/RJ nº 16.755. A Fazenda Nacional foi defendida por seu procurador, Dr. Eduardo Santana.Ementa :IRPJ - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO - As sociedades cooperativas de trabalhos médicos ao desenvolverem atos diversos dos previstos na Lei nº 5.764, de 1971, consistentes na classificação das receitas de vendas de planos de saúde como atos cooperados, na verdade pratica atos não-cooperativos sujeitos à incidência IRPJ, não sendo alcançados pelos benefícios fiscais próprios dos atos cooperativos, se deixou de segregar contabilmente os valores correspondentes aos atos cooperativos dos relativos aos atos não-cooperativos. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - TRIBUTAÇÃO REFLEXA: PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL - A decisão adotada em relação à exigência principal, relativa ao IRPJ, aplica-se às exigências reflexas de contribuição ao PIS e CSLL, em virtude da relação de causa e efeito e suporte fático comum que as instruem. Negado provimento ao recurso voluntário.Publicado no D.O.U. nº 87 de 08/05/2008.

*Numero Recurso :126492Câmara :TERCEIRA CÂMARA Numero
Processo :10875.004123/2001-73Tipo do Recurso
:VOLUNTÁRIOMatéria :PISRecorrente :UNIMED DE
GUARULHOS - COOPERATIVA DE TRABALHO
MÉDICOREcorrida/interessado :DRJ-CAMPINAS/SPData da
Sessão :20/10/2005 14:00:00Relator :Sílvia de Brito
OliveiraDecisão :ACÓRDÃO 203-10510Resultado :NPU -
NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADETexto da
Decisão :*

Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.
Ementa : COOPERATIVAS. ATOS COOPERADOS.
DEFINIÇÃO. Atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução de objetivos sociais. PIS. SERVIÇOS DE LABORATÓRIO E DE HOSPITAIS. ATOS NÃO COOPERADOS. INCIDÊNCIA. Serviços de terceiros não-associados, tais como exames laboratoriais e serviços e internações hospitalares, não se classificam como atos cooperados, estando, pois, sujeitos à tributação. Recurso negado.

Assim, tratando-se, no caso concreto, de receitas auferidas exclusivamente de serviços prestados a terceiros (pessoas jurídicas de direito público) não cooperados, o lançamento é procedente e a decisão de piso deve ser confirmada.

Conclusões

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.


ALEXANDRE KERN