



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15374.005462/2001-31
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-003.267 – 3ª Turma
Sessão de 4 de fevereiro de 2014
Matéria AI PIS - ATOS COOPERATIVOS - CONCEITUAÇÃO - ISENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIWAY SERVIÇOS COOPERATIVA DE TRABALHO DE PROFISSIONAIS LIBERAIS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

COOPERATIVA DE SERVIÇOS. ATOS COOPERATIVOS. ISENÇÃO. ATO-FIM . INAPLICABILIDADE DE ATO-MEIO ESSENCIAL. OPERAÇÕES COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS. TRIBUTAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO.

Em cooperativa de prestação de serviços, a receita proveniente da prestação de serviço ao mercado, por não ser um ato-fim, mas somente um ato-meio, mesmo que essencial, não se inclui-se na isenção do PIS que vigorou até os fatos geradores de outubro de 1999. A interpretação literal do art. 79 da Lei nº 5.764/71 restringe os atos cooperativos apenas aos atos internos ou atos-fim, realizados entre a sociedade cooperativa e seus associados, não se aplicando aos atos com terceiros não cooperados, que seriam as operações como o mercado, pois estes representam a receita bruta da cooperativa e não do cooperado, conforme proclama a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Fabiola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Maria Teresa Martínez López, e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Os fatos foram assim descritos no relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de auto de infração relativo ao PIS Faturamento, períodos de apuração de 01/1997 a 12/1998, no valor de R\$ 961.746,81, incluindo o juros de mora e multa no percentual de 75%

Por bem descrever o que contém os autos, até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

2. Relata o autuante, no Termo de Verificação de fls. 135 a 145, que:

2.1 A autuada foi constituída sob a forma jurídica de Sociedade Cooperativa, nos termos da Lei n° 5.764, de 16/12/1971, tendo sido classificada como Cooperativa de Trabalho;

2.2 O aludido contribuinte, doravante designado Uniway Serviços - CNPJ n° 73.206.245/0001-43, associado, conforme Ata de Reunião de 10/11/1993, da Uniway - Cooperativa de Profissionais Liberais Ltda., doravante designada Uniway Ltda.- CNPJ n° 72.387.665/0001-00, conjugaram esforços no sentido de captar e oferecer serviços a clientes;

2.3 Com a finalidade de alcançar seus objetivos, a Uniway Ltda. contrata junto a terceiros não associados, serviços que são executados pelo quadro técnico de profissionais habilitados associados da Uniway Serviços;

2.4 Os serviços assim contratados são diretamente prestados pelos associados da Uniway Serviços a usuário final/tomador não associado;

2.5 Periodicamente, a Uniway Ltda promove repasse de recursos à Uniway Serviços, destinados aos pagamentos dos cooperados, a título de remuneração por serviços executados;

2.6 Os recursos destinados a citados pagamentos, são contabilizados a título de adiantamento, sendo posteriormente lançados como receita de serviços prestados;

2.7 Decorrente das operações praticadas com não cooperados, a cooperativa obteve resultados positivos relativos aos períodos de 1997 e 1998, denominados Sobras, que foram distribuídos a seus associados, no curso do período de 1998, sem a incidência de imposto na fonte;

2.8 Enquadrando-se a autuada na modalidade de Cooperativa Singular, o procedimento adotado não satisfaz os requisitos dos princípios cooperativistas, pois o ato cooperativo se caracteriza pela prestação direta de serviços aos associados, como define o art. 7° da Lei 5.764/1971;

2.9 O exercício do ato cooperado consiste na atuação desempenhada pela Uniway Ltda no processo de captação de clientes, formalização de contrato, cobrança e faturamento dos serviços;

2.10 Em relação aos serviços prestados pela Uniway Ltda. À associada Uniway Serviços, não há tributação;

2.11 Com a efetividade da execução dos serviços pela autuada, tem-se por considerar caracterizada a tributação, haja vista que os serviços contratados são prestados a usuário final não associado, em observância ao art. 111 c/c 86 da Lei 5.764/1971;

2.12 Em relação às receitas decorrentes de operações com não associados, as cooperativas sujeitam-se à incidência da Cofins, porquanto a isenção prevista no art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, contempla tão-somente as negociações operadas com associados/cooperados;

2.13 Em relação ao procedimento cooperativista foram expendidas as orientações administrativas constantes do Parecer Normativo 77/1976, ratificadas no Parecer 66/1986;

2.14 *Os supracitados atos, trazem solução de consulta no sentido de esclarecer que a entrega da produção do associado à cooperativa nada mais é do que a outorga de poderes, ao teor do disposto no art. 79 da Lei nº 5.764/71;*

2.15 *O desatendimento ao regime de competência, como analisado no Parecer Normativo CST 57/1979, configura inexatidão contábil capaz de caracterizar infração fiscal;*

2.16 *A Lei Complementar nº 104/2001 alterou o artigo 116 do CTN;*

2.17 *O ato cooperativo consiste na ação protocolar ou preparatória de eventual acordo de cooperação, exercida pela cooperativa, através da qual o associado, por ela representado, a credencia a operar as negociações de seus produtos e serviços aos adquirentes ou usuários finais destes;*

2.18 *A Uniway Ltda., na qualidade de gestora credenciada dos negócios, pratica ato de cunho essencialmente administrativo, como os de contratação, faturamento e cobrança dos serviços tomados por terceiros, ou seja, no patrocínio dos interesses dos cooperados, promove a formalização da venda de serviços a usuário não associado;*

2.19 *Os serviços assim contratados são prestados pelos cooperados filiados à Uniway Serviços;*

2.20 *O art. 79 da Lei nº 5.764/1971 dispõe que denominam-se atos cooperativados os praticados entre as cooperativas e seu associados, e o parágrafo único determina que tais atos não implicam operação de mercado;*

2.21 *Para que a negociação efetuada pela cooperativa não se caracterize em operação com não associado (art. 86) faz-se necessário que o tomador (usuário final do serviço) satisfaça a condição de associado;*

2.22 A função desenvolvida pela Uniway Ltda. revela uma ingerência administrativa, além de servir a outro propósito diverso do processo de cooperação, uma vez que para o desempenho da função de contratação, faturamento e cobrança dos serviços prestados pela Uniway Serviços bastaria a criação de um departamento na própria executora dos serviços.

2.23 Os atos praticados pela contratada, Uniway Ltda., sob forma de processo condicionante de parceria e/ou tomadora endossante (sub-rogação) da executora dos serviços, Uniway Serviços, não podem e nem devem servir de pretexto para transfigurar a obviedade e inegável condição de terem sido os serviços prestados a usuário final não associado;

2.24 A isenção do PIS concedida às sociedades cooperativas, se aplica às operações qualificadas como ato cooperativo, ou seja, aquelas que não resultem de prática de atos com não cooperados;

2.25 ANTE TODO O EXPOSTO, LAVROU O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, CONSIDERANDO COMO BASES DE CÁLCULO DA COFINS OS VALORES CONTABILIZADOS MENSALMENTE COMO RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

3. Como consta na "Descrição dos fatos e enquadramento legal", às fls. 148, a exigência foi efetuada com fulcro:

3.1 Nos artigos 1º e 3º, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970; Nos artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I e 9º da MP 1212/95 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715/98; Nos artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98.

4. Cientificada em 13/09/2002 (fls. 146), a interessada, inconformada, apresentou, em 14/10/2002, a impugnação de fls.158/195, alegando, em síntese, que:

4.1 E mera intermediária de seus associados, posto que a atividade que exerce é de proveito comum, sem finalidade lucrativa (art. 3º da Lei nº 5.764/1971);

4.2 O objeto da Cooperativa de Trabalho é promover a aproximação da atividade de seus sócios ao usuário final do trabalho;

4.3 A atividade da cooperativa difere da realizada pelos sócios cooperados;

4.4 A correta interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/1971 tem sido objeto de estudo entre os mais variados nomes do Direito

Cooperativo pátrio, sendo que Wilson Alves Polônio, em seu "Manual das Sociedades Cooperativas", página 48, explica que a ausência do associado de forma direta, como parte das relações jurídicas decorrentes de quaisquer dos ciclos operacionais, caracteriza a operação, de plano, como ato não cooperativo;

4.5 As atividades da impugnante constam de seu objeto social, não havendo que se falar na inexistência de ato cooperativo na prestação de serviços realizada pelos sócios cooperados;

4.6 A impugnante, se utiliza da estrutura montada pela Uniway Cooperativa de Profissionais Liberais Ltda., a fim de conjugar esforços para captar e oferecer melhores oportunidades de serviços aos seus sócios cooperados, sendo que irregularidade alguma existe em tal forma de atuação;

4.7 As atividades por ela exercidas não têm fim lucrativo, devendo receber o tratamento do art. 146, III, da Constituição;

4.8 Para melhor elucidar o que seriam considerados atos não cooperativos, faz menção aos ensinamentos de Reginaldo Ferreira Lima, em sua obra *Direito Cooperativo Tributário*, página 178, na qual o conceito de atos não cooperativos consta como sendo a prestação de serviços por parte da cooperativa à pessoa que teria, pela qualificação de sua atividade econômica, condições de se associar, mas não se interessou. Desde que haja interesse comum e essa atuação favoreça o conjunto dos sócios, a cooperativa pode realizar esta atividade;

4.9 Ainda este mesmo autor define que os atos cooperativos compreendem a atuação das cooperativas, na congregação dos associados, na apuração dos seus interesses comuns, no estabelecimento de contratos com pessoas interessadas em obter a atividade econômica de seus cooperados, na disponibilização aos cooperados dos meios indispensáveis e necessários para cumprir as contratações, na fixação de preços, no seu recebimento e na sua transferência aos cooperados;

4.10 Todas as operações realizadas pelas cooperativas como longa manus dos cooperados, inerentes ao objeto social, estão inseridas no conceito de ato cooperativo;

4.11 No Termo de Verificação e Constatação entregue pelo autuante, consta como fundamento legal para a cobrança do tributo ora impugnado, o art. 6º da Lei complementar nº 70/91, norma instituidora da Cofins;

4.12 A Lei nº 9.715/98, art. 2º, inciso II, § 1º, dispõe que a contribuição para o PIS/Pasep será apurado mensalmente pelas sociedades cooperativas, com base na folha de salários, sendo que em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados a contribuição seria apurada com base faturamento;

4.13 É insubsistente a exigência efetuada através do presente auto de infração, visto que a impugnante não se enquadra na hipótese de incidência do referido tributo, bem como pela inexistência de lei que autorizasse, na época, a cobrança do PIS das sociedades cooperativas, sobre as receitas decorrentes de operações praticadas com associados;

4.14 A multa de ofício imposta à impugnante é excessiva e tem caráter confiscatório;

4.15 A utilização da taxa Selic para a correção do suposto débito é inconstitucional.

A 4.ª Turma da DRJ, por maioria de votos, julgou o lançamento procedente. Interpretando o art. 79 da Lei nº 5.764/71, o voto vencedor considerou que são atos cooperativos somente os praticados entre a cooperativa e seus associados, pelo que a isenção defendida pela contribuinte não atinge os atos que se externalizam ao sistema e alcançam pessoas não pertencentes ao mundo cooperativado. No mais - e neste ponto sem divergência com o voto vencido -, reputou legal a aplicação dos juros de mora e da multa de ofício.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a autuada insiste na improcedência do lançamento, repisando as alegações da Impugnação.

Julgando o feito, o Colegiado da Turma da Câmara recorrida deu provimento ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

COOPERATIVA DE SERVIÇOS. ATO-MEIO ESSENCIAL. ISENÇÃO.

Numa cooperativa de serviços, também goza da isenção do PIS Faturamento, até os fatos geradores de outubro de 1999, a receita proveniente dos serviços prestados por seus associados ao mercado, por ser tal operação essencial à realização do objeto social da sociedade e não se dissociar das atividades de cada associado, individualmente. Embora uma interpretação literal do art. 79 da Lei nº 5.764/71 permita restringir os atos cooperativos apenas aos atos internos ou atos-fim, realizados entre a sociedade cooperativa e seus associados, a isenção se estende aos atos-meio quando estes são essenciais à realização daqueles e não vão além do que cada associado, individualmente, poderia oferecer a terceiros sem a intermediação da cooperativa.

Recurso provido.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, onde pugna pelo restabelecimento da exação fiscal. Firma seu entendimento de que o acórdão recorrido deve ser reformado porque, em síntese, através de acórdão paradigma, a prestação de serviços a não associados não configura prática de ato cooperativo, adotando a interpretação restritiva deste, e, por conseguinte, deve ser tributada.

O apelo fazendário logrou seguimento, nos termos do despacho de admissibilidade.

Regularmente cientificado do acórdão e do recurso fazendário, o sujeito passivo deixou transcorrer *in albis* o prazo regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a matéria que se apresenta a debate versa sobre a conceituação de ato cooperativo para fins da isenção da contribuição para o PIS/Pasep sobre este contida no art. 6º, I da LC 70/1991 c/c art. 2º, §1º da Lei 9.715/1998, antes da revogação

desta isenção pela MP 1.858-6 de 1999, atualmente contida na MP 2.158-35, de 2001, com efeitos a partir de novembro de 1999.

O Colegiado *a quo*, no acórdão recorrido, entendeu que o ato cooperativo não é somente o ato praticado entre a cooperativa e o associado, também denominado ato-fim, mas também atos praticados pela cooperativa com terceiros (mercado), denominados ato-meio, mas tal operação deve ser essencial à realização do objeto social da sociedade e não se dissociar dos serviços que cada associado, individualmente, produz.

Por sua vez, a Fazenda Nacional alega, fundamentada nos arts. 79, 86, 87 e 111 da Lei 5.764/1971, que a prestação de serviços a terceiros não cooperados se caracteriza como um ato não cooperativo, pois este é um ato-meio e não pode ser ou equivaler a um ato-fim, que seria somente o ato praticado entre a cooperativa e o cooperado. Por conseguinte, os valores oriundos desta atividade não se encontrariam na isenção da contribuição disciplinada no art. 6º, I da LC 70/1991 c/c art. 2º, §1º da Lei 9.715/1998. Entendimento contrário configuraria uma interpretação extensiva da norma de isenção, expressamente vedado pelo art. 111, II, do CTN.

Visando deslindar o litígio, observa-se a doutrina, normalmente, adota duas interpretações sobre o ato cooperativo, sendo uma restritiva, na qual o ato cooperativo é somente o praticado entre a sociedade cooperativa e seus associados (operações internas), e outra extensiva, no qual o ato cooperativo pode também ser praticado com terceiros não cooperados (operações externas), em maior ou menor grau. Dentre os termos usados pela doutrina podemos classificar da seguinte forma :

_ ato-fim (interno) : são os atos ou negócios realizados entre a cooperativa e seus associados cooperados;

_ ato-meio (externo) : são os atos realizados como terceiro não cooperado (mercado);

_ ato auxiliar : são atos relacionados com o objeto da cooperativa, mas não condicionam o ato-fim, sendo necessário em função de situações especiais;

_ ato acessório : são atos não relacionados diretamente com o objeto da cooperativa.

Os conceitos doutrinários acima serve para a interpretação da regulamentação legal do ato cooperativo contido nos arts.79, 86, 87 e 111 da Lei 5.764/1971, abaixo transcritos:

“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.

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. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

...

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei."

Utilizando meios de hermenêutica, como, a sistemática, na qual as normas são correlacionadas com normas da própria Lei e do ordenamento jurídico, chega-se a conclusão diferente da interpretação literal dos retrocitados artigos de lei.

Dentro do ordenamento jurídico verificamos que a Constituição Federal de 1998, que é posterior à Lei 5.764/1971, previu em seu art.146, III, "c", o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, entre outros dispositivos constitucionais que trazem tratamento que beneficiam o cooperativismo (art.174, §2º). Tais princípios servem, não só como preceitos de validade, mas também de interpretação das normas infraconstitucionais.

Além disso, na própria Lei 5.764/1971, verificamos os artigos 3º e 4º, que assim dispõem:

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.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

...

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

...

Pelo fato das cooperativas serem sociedades sem fins lucrativos, os atos que constituem seu objeto social não teriam caráter mercantil. Assim, essas sobras líquidas só poderiam derivar de atos com terceiros, já que os realizados entre a cooperativa e seus associados não implicaria em operação de mercado.

Como as sociedades cooperativas visam, através do esforço conjunto dos cooperados, oferecer bens e serviços para o exercício da atividade econômica, sendo que as sobras do exercício devem ser repartidas entre os cooperados, proporcional às operações realizadas pelo associado, necessariamente, deveriam haver algumas operações com terceiros (mercado), pois do contrário ficariam sem sentido os preceitos destas normas.

Nestas operações com terceiros, a sociedade teria apenas a posse temporária dos valores, que somente transitariam por sua contabilidade para controle interno, não havendo como tributá-los, por falta de legitimidade passiva, pois, a despeito de não configurar receita bruta, tais valores sequer configuram receita da cooperativa, mas sim do cooperado.

Então, para a consecução dos objetivos sociais da sociedade cooperativa seria necessário que o ato cooperativo não fosse somente ato/negócio entre ela e seus associados (ato-fim), mas também incluía alguns atos/negócios com terceiros não cooperados (ato-meio).

Este entendimento acima demonstrado, no qual a isenção do ato cooperativo se aplicaria também aos atos-meio, quando estes são essenciais à realização dos atos-fim e não vão além do que cada associado, individualmente, poderia oferecer a terceiros sem a intermediação da cooperativa, está contido no acórdão recorrido e em jurisprudência desta egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo que o presente Relator também a adotava.

Todavia, **tal entendimento foi totalmente afastado pelo julgamento no STF do RE 599362/RJ, em repercussão geral**, da lavra do Ministro Dias Tóffoli, ainda não oficialmente publicado, mas contido no site deste Tribunal (<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/listarJulgado.asp>), que assim proclama:

Segunda-feira, 10 de novembro de 2014

Incide PIS sobre a receita de cooperativas, decide Plenário

O Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade, deu provimento a recursos da União relativos à tributação de cooperativas pela contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e pela Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). A União questionava decisões da Justiça Federal que afastaram a incidência dos tributos da Unimed de Barra Mansa (RJ) e da Uniway – Cooperativa de Profissionais Liberais, em recursos com repercussão geral reconhecida. Segundo o presidente da Corte, ministro Ricardo Lewandowski, os julgamentos significarão a solução de pelo menos 600 processos sobrestados na origem.

O Plenário do STF reafirmou entendimento da Corte segundo o qual as cooperativas não são imunes à incidência dos tributos, e firmou a tese de que incide o PIS sobre atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços, resguardadas exclusões e deduções previstas em lei. O caso da incidência do PIS sobre as receitas das cooperativas foi tratado no Recurso Extraordinário (RE) 599362, de relatoria do ministro Dias

Toffoli. No RE 598085, foi analisada a revogação da isenção da Cofins e do PIS para os atos cooperados, introduzido pela Medida Provisória 1.858/1999.

Tratamento adequado

O ministro Dias Toffoli menciona em seu voto no RE 599362 o precedente do STF no RE 141800, no qual, afirma, reconheceu-se que o artigo 146, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal não garante imunidade, não incidência ou direito subjetivo à isenção de tributos ao ato cooperativo. É assegurado apenas o tratamento tributário adequado, de forma que não resulte em tributação mais gravosa do que aquela que incidiria se as atividades fossem realizadas no mercado. “Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas tratamento tributário privilegiado”, afirmou.

No caso das cooperativas de trabalho, ou mais especificamente, no caso de cooperativas de serviços profissionais, a operação realizada pela cooperativa é de captação e contratação de serviços para sua distribuição entre os cooperados. Nesse caso, específico da cooperativa recorrida no RE, o ministro também entendeu haver a incidência do tributo. “Na operação com terceiros, a cooperativa não surge como mera intermediária, mas como entidade autônoma”, afirma. Esse negócio externo pode ser objeto de um benefício fiscal, mas suas receitas não estão fora do campo de incidência da tributação.

Como o PIS incide sobre a receita, afastar sua incidência seria equivalente a afirmar que as cooperativas não têm receita, o que seria impossível, uma vez que elas têm despesas e se dedicam a atividade econômica. “O argumento de que as cooperativas não têm faturamento ou receita teria o mesmo resultado prático de se conferir a elas imunidade tributária”, afirmou o relator, ministro Dias Toffoli.

RE 598085

No Recurso Extraordinário (RE) 598085, de relatoria do ministro Luiz Fux, o tema foi a vigência do artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar 70/1991, segundo o qual eram isentos de contribuição os atos cooperativos das sociedades cooperativas. Segundo o voto proferido pelo relator, são legítimas as alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, no ponto em que foi revogada a isenção da Cofins e do PIS concedida às sociedades cooperativas

Fica claro no informativo do STF que: 1) o artigo 146, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal não garante imunidade, não incidência ou direito subjetivo à isenção de tributos ao ato cooperativo, sendo apenas assegurado tratamento tributário adequado, de forma que não resulte em tributação mais gravosa do que aquela que incidiria se as atividades fossem realizadas no mercado; 2) no caso das cooperativas de trabalho, ou mais especificamente, no caso de cooperativas de serviços profissionais, a incidência do tributo, pois esta não surge como mera intermediária, mas como entidade autônoma, sendo que esse negócio externo pode ser objeto de um benefício fiscal, mas suas receitas não estão fora do campo de incidência da tributação e 3) como o PIS incide sobre a receita, afastar sua incidência seria equivalente a afirmar que as cooperativas não têm receita, o que seria impossível, uma vez que elas têm despesas e se dedicam a atividade econômica, caso contrário seria o mesmo que, na prática, conferir a elas imunidade tributária.

Traz-se excertos do Acórdão do RE 599362/RJ, ainda não publicado oficialmente devido a revisão ortográfica, que não deixam dúvida sobre o assunto:

...

Este é o cerne da demanda: a partir da exegese do que seja o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, saber se as receitas auferidas pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos negócios jurídicos praticados com terceiros - não cooperados - se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP, ou se, ao revés, não constituem receita da cooperativa e, sim, do cooperado, caracterizando-se como hipótese de não incidência tributária..

....

*Extrai-se, de imediato, do conteúdo do art. 146, III, c, que o adequado tratamento tributário **e dirigido ao ato cooperativo**, o que importa dizer que a norma é de caráter objetivo, o que é relevante na determinação da sua extensão. A norma, portanto, concerne a tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes, pois, a rigor, para fins fiscais, elas são indistintas de outras sociedades enquanto não praticam atos cooperativos.*

*Mesmo no que se refere ao ato cooperativo, o texto constitucional **pressupõe a possibilidade de sua tributação** ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. Portanto, o texto constitucional a ele não garante imunidade **ou mesmo não incidência de tributos**, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das Cooperativas a isenção.*

....

*.. Nessa perspectiva, ate que sobrevenha a lei complementar que definirá o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, ao **meu** sentir, a **legislação ordinária relativa a cada espécie tributária** deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, de modo que o tratamento tributário conferido ao **ato cooperativo não resulte em tributação mais gravosa aos***

...

sociedades cooperativas (direito cooperativo). São Paulo: Saraiva, Editora da USP, 1973. p. 26).

...

Pelos entendimentos acima colacionados, evidencia-se que, em maior ou menor extensão, as definições de ato cooperativo partem sempre da interpretação da legislação de direito privado, no caso, do art. 79 da Lei 5.764/71, o qual define o ato cooperativo como "os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais". Se, para uns, o foco são os sujeitos da relação, para outros, o que importa é o ato cooperativo não em si considerado, mas como aquele que garante a plena satisfação dos objetivos sociais da cooperativa.

Quando estamos diante de uma cooperativa de trabalho, caso dos autos, o tipo de serviço prestado precisa ficar bem evidenciado. Isso se vê claramente nas chamadas cooperativas de prestação de serviços profissionais, as quais respondem "pela captação e pela contratação impessoal dos serviços, para ulterior distribuição entre os cooperados, que os executarão de forma individual e autônoma, de modo a garantir oportunidade de trabalho e remunerabilidade a todos". (Heleno Taveira Torres, op. cit).

Na operação com terceiros - contratação de serviços ou vendas de produtos - a cooperativa não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas sim como entidade autônoma com personalidade jurídica própria, distinta dos trabalhadores que se associaram.

...

Dessa forma, mesmo que se parta da última corrente, de modo a abranger no conceito de ato cooperativo os denominados "negócios-meio", do ponto de vista do adequado tratamento tributário, esse negócio externo consistente na contratação de serviços ou venda de produtos - tendo em vista o aperfeiçoamento do ato cooperativo quanto às suas finalidades - poderá, em tese, ser neutralizado pela concessão de benefício fiscal às cooperativas, o que não implica dizer que as receitas daí advindas estariam fora do campo de incidência da tributação pois o constituinte ao conferir um tratamento tributário adequado ao ato cooperativo (qualquer que seja a acepção), pressupõe a existência da tributação, desde que haja a subsunção do fato à norma de incidência. Como bem analisa Pedro Einstein dos Santos Anceles, "não é pelo fato de ser, ou não, um ato cooperativo, mas pelo fato de existir, ou não, uma receita que se verifica o efeito da incidência". (Pressuposto material de incidência do PIS/PASEP e COFINS nas sociedades cooperativas. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 2, nº 8, p. 148).

1, nº. 3, maio/jun 2003. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br>)

...

Foi nesse sentido o posicionamento do Ministro Teori Zavascki nos autos do REsp nº 591.298/MG. O caso, embora envolva uma cooperativa de crédito, no meu entender, elucida a problemática gerada pela constante alegação de que as cooperativas não possuem faturamento ou receita, como se lucro fosse sinônimo de faturamento:

"Cumpre, finalmente, tecer algumas considerações acerca da recorrente alegação de que as sociedades cooperativas não possuem 'receita' ou 'faturamento' (ou, pelo menos, **não possuem em relação aos atos cooperativos típicos**), razão pela qual não se realiza, em relação a elas (ou aqueles atos), **a hipótese de incidência da contribuição social, que é justamente o laturamento', ou a 'receita'. Também esse argumento não procede, já que parte do pressuposto de que receita e faturamento são sinônimos de lucro, ou de 'resultado', o que é um manifesto equivoco. A distinção desses conceitos decorre da própria Constituição, que no seu art. 195 separa as diversas situações de incidência da contribuição para a seguridade social 'do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei' (inciso I), a saber: 'a) a folha de salário (...); b) a receita ou o faturamento; c) o lucro'. Aqui, em relação ao PIS (ao contrário do que ocorre com o imposto de renda), a hipótese de incidência é o faturamento e a receita, e não o lucro. Ora, a lei considera laturamento' a 'receita bruta', assim entendida 'a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas' (Lei 9.718, de 27.11.98, art. 39 e § 1º).**

E. certo que as cooperativas não têm fim lucrativo, conforme está expresso no art. 39 da Lei 5.764, de 16.12.71, que 'define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas'. **Também é certo que o resultado das suas operações, nomeadamente os que decorrem dos atos cooperativos, são direcionados, em regra, a beneficiar o próprio cooperado (art. 411, VII). Mas isso não significa dizer que as cooperativas não tenham 'faturamento' e nem 'receita bruta', que é o conjunto das receitas auferidas com as suas operações, 'irrelevantes o tipo de atividade por ele exercida e a classificação contábil adotada para as receitas'. Com efeito, é da própria essência e está na própria definição legal de sociedade cooperativa o de que ela se destina ao 'exercício de uma atividade econômica' (Lei 5.764/71, art. 3º) podendo 'adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade' (art. 5º) E é da essência da atividade econômica a prática atos jurídicos (operações de compra, de venda, de financiamento, de serviços, pouco importa) que geram receitas e despesas. Também as cooperativas, portanto, como qualquer empresa do gênero,**

*para atingir os objetivos que lhes são próprios, deve, necessariamente, auferir receita **Quem não tem receita não pode ter despesa, nem resultado a ser distribuído entre os cooperados ou destinado a constituir fundos** (art. 28). **Quem não tem receita não pode operar.** E as cooperativas, indubitavelmente, operam fartamente, tanto que a Lei que as regulamenta tem um capítulo próprio tratando 'Do Sistema Operacional das Cooperativas' (Capítulo XII), cuja Seção III trata especificamente 'Das Operações da Cooperativa'. Não é por outra razão que também as cooperativas estão obrigadas a possuir livros fiscais e contábeis (art. 22, V), destinados, justamente, ao lançamento das **suas receitas e** das suas despesas, com base nas quais apurará, em cada exercício, seus resultados, positivos ou negativos.*

*Em suma, considerando que a hipótese de incidência do PIS não é o lucro (a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas está disciplinado em outra lei, a Lei 7.689, de 15.12.88), mas suas receitas brutas, **não hi como negar que as cooperativas, como todas as demais pessoas jurídicas que exercem atividades econômicas, com ou sem fins lucrativos, realizam aquela hipótese de incidência e, não estando isentas, submetem-se ao pagamento daquela contribuição, nos limites e com as deduções e exclusões previstas em lei.**"*

...

Cs entendimento de que as sociedades cooperativas não possuem faturamento, nem receita, e que, portanto, não haveria a incidência de qualquer tributo sobre a pessoa jurídica levaria ao mesmo resultado prático de se conferir a elas imunidade tributária, com a ressalva de que não há autorização constitucional para tanto.

...

*No que concerne às cooperativas de trabalho, na modalidade serviço, como se ye na IN IV 635/06, são excluídas diversas receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS, dentre outras: (i) para as cooperativas de transporte rodoviário de cargas, dos ingressos decorrentes de ato cooperativo; (ii) exclusões da base de cálculo do PIS/PASEP apuradas por sociedades cooperativas de serviços médicos; para as cooperativas de crédito, **os ingressos decorrentes de ato cooperativo** (art. 15, IN 635/06).*

*Portanto, sem a norma geral que disciplinará o adequado tratamento ao ato cooperativo, a partir do caso concreto, não vislumbro afronta ao princípio da isonomia, tampouco um desvirtuamento do comando mínimo garantido pelo art. 146, III, "c" da Constituição, naquilo que garante o direito na sua concepção negativa de impedir um **"tratamento gravoso ou prejudicial is cooperativas e respeitando-se, igualmente, as***

peculiaridades de cada "cooperativa" com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais".

Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário da União para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas.

(sublinhados nosso e negritos do original)

O Acórdão do STF no RE 599362/RJ, devido à repercussão geral, após a publicação oficial, terá efeito vinculante neste Conselho, por causa da incidência do art.62-A do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e alterações posteriores.

Resumindo, no caso de cooperativa de prestação de serviços, a receita proveniente da prestação de serviço ao mercado, por não ser um ato-fim, mas somente um ato-meio, não se inclui na isenção do PIS que vigorou até os fatos geradores de outubro de 1999. Isto porque a interpretação literal do art. 79 da Lei nº 5.764/71 restringe os atos cooperativos apenas aos atos internos ou atos-fim, realizados entre a sociedade cooperativa e seus associados, não se aplicando aos atos com terceiros não cooperados, que seriam as operações como o mercado, pois estes representam a receita bruta da cooperativa e não do cooperado, conforme proclama a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a exigência fiscal.

Henrique Pinheiro Torres - Relator