



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

Processo nº 15504.725252/2014-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.113 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria Tributação de Atos Cooperativos
Recorrente COOPERATIVA DOS SERVIDORES AUTÔNOMOS DE B HTE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. ATO COOPERATIVO. CARACTERIZAÇÃO. EXCLUSÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL.

1. A legislação do Imposto de Renda estabelece que a incidência do IRPJ das sociedades cooperativas se dará apenas sobre os **"resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade"**, como o **fornecimento de bens ou serviços a não associados para atender aos objetivos sociais**.
2. A venda, pela cooperativa, de serviços que serão executados pelos seus associados não se enquadra neste conceito, pois é este o objeto e a razão de ser da cooperativa. O principal serviço que uma cooperativa de serviços presta aos seus cooperados é o de angariar clientes e repassar a prestação dos serviços contratados para execução pelos cooperados.
3. O **"fornecimento de bens ou serviços a não associados para atender aos objetivos sociais"**, sujeitos à tributação do IR, seria o repasse dos serviços (contratados) a terceiros não associados, para cumprimento de contrato firmado pela cooperativa com os tomadores de serviços (para atender aos objetivos sociais). O resultado dessas operações derivadas do repasse desses serviços, é que deve ser alcançada pela tributação do imposto de renda.
4. A legislação do imposto de renda estabelece a obrigatoriedade de retenção na fonte sobre os valores recebidos pelas cooperativas **"relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição"** e a compensação desse imposto **"por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados"**.
5. Os valores repassados aos associados pelas cooperativas, que constituem rendimentos destes, é que devem ser alcançados pela tributação do imposto

de renda tanto que o imposto retido em face da cobrança dos serviços pela cooperativa deve ser compensado com o imposto que deve ser retido sobre os rendimentos pagos aos cooperados.

6. Para que haja a neutralidade na tributação das operações realizadas apenas uma delas pode ser alcançada pelo imposto de renda e, claramente, a lei elegeu como contribuinte do imposto de renda o cooperado e não a cooperativa.

CSLL. ATO COOPERATIVO. CARACTERIZAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

1. Não há como dissociar o resultado apurado para fins de incidência imposto de renda da pessoa jurídica devido pela cooperativa, do resultado a ser considerado para fins da incidência da CSLL.

2. Se o valor dos serviços repassado aos cooperados é rendimento destes e não da cooperativa para fins de apuração do lucro tributável, este também não pode compor o resultado desta para fins de incidência da CSLL, pois se o dito rendimento é de um (cooperado) não pode ser, também, de outro (cooperativa).

3. O recebimento dos serviços e o seu repasse aos associados constituem-se em atos cooperativos, na forma anteriormente analisada, não sendo, portanto, passíveis (tais atos) de serem alcançados pela tributação da CSLL, nos termos do art. 39 da Lei nº 10.865/2009.

IRPJ E CSLL. COOPERATIVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS REPASSES DA A ASSOCIADOS EM FACE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

1. Se for considerado que os valores recebidos pela cooperativa na execução do contrato de prestação de serviços firmado com terceiros para execução pelos cooperados devem compor a apuração do resultado da cooperativa pelo lado da receita, os valores repassados aos associados pela prestação desses serviços teria que, necessariamente, integrar o resultado pelo lado do custo (necessário à execução dos serviços contratados).

2. Em face do comando constitucional que determina o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, não pode a carga do IRPJ e da CSLL ser mais gravosa para a cooperativa que a incidente sobre as demais pessoas jurídicas, o que ocorreria na desconsideração dos repasses aos associados como custo.

PIS E COFINS. ATOS COOPERATIVOS. DISCUSSÃO SOBRE A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. CONCOMITÂNCIA DE DISCUSSÃO NAS ESFERAS ADMINISTRATIVAS E JUDICIAL. NÃO CONHECIMENTO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.(Súmula CARF nº 1).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências de IRPJ e CSLL, e em não conhecer das razões recursais relativas ao PIS e a Cofins, em face da existência de ação judicial quanto à matéria recorrida. Os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, votaram pelas conclusões quanto às exigências de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 02-62.226, proferido pela 4ª Turma da DRJ Belo Horizonte/MG, em 20 de novembro de 2014, mediante o qual o colegiado julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada em face de lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, conforme sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006

RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS

A autoridade julgadora de primeira instância indeferiu o pedido de realização de diligências ou perícias, quando as entender prescindíveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2006

BASE DE CÁLCULO

O faturamento das cooperativas e sujeito à tributação pelo PIS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2006

BASE DE CÁLCULO

O faturamento das cooperativas e sujeito à tributação pela COFINS.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

MATÉRIA TRIBUTÁVEL São considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas pelo fornecimento de bens e serviços a não associados.

REPASSES A ASSOCIADOS

O valor dos repasses pagos aos cooperados não constitui custo nem despesa operacional dedutível, nos termos da Lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A autoridade fiscal lançadora efetuou a constituição dos créditos tributários relativos ao PIS e a Cofins tomando como base as receitas que considerou como atos cooperados (taxa de administração de 11% cobrada dos associados) e das receitas de prestação de serviços, consideradas como atos não cooperados constante das contas contábeis 3111.0003 (Serviços de Veículos Leves) e 3111.0004 (Serviços de Veículos Pesados), excluindo-se da base de cálculos os descontos incondicionais (conta 3112.0002) e abatendo-se os valores de PIS e Cofins retidos pelas fontes pagadoras.

Com relação ao IRPJ e a CSLL, a autoridade fiscal entendeu como tributáveis as receitas de prestação de serviços, por ela consideradas como atos não cooperados, constante das contas contábeis 3111.0003 (Serviços de Veículos Leves) e 3111.0004 (Serviços de Veículos Pesados), adicionando-as ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL. Foram lançadas, também, multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

A decisão recorrida exonerou parcialmente o lançamento da multa isolada CSLL em face da comprovação da existência de um pagamento de estimativas no mês de janeiro de 2010.

Cientificada do acórdão recorrido em 09/01/2015, a interessada interpôs recurso voluntário em 06/02/2015, no qual refuta as conclusões da decisão recorrida e reapresenta os argumentos trazidos em sua impugnação.

Por bem resumir os principais argumentos expendidos pela recorrente, transcrevo os trechos da impugnação destacados no relatório do acórdão recorrido, *verbis*:

De início, a interessada alega que

o pedido de efeito suspensivo requerido pela ora Impugnante nos autos do Recurso Extraordinário RE 378.860, que tramita perante o Excelso STF fora negado, o que não é verdade.

[...]

Ao contrário do que sustentado, a liminar foi sim deferida e o efeito suspensivo foi concedido, estando suspensa a exigibilidade do tributo PIS/COFINS.

[...]

Dito isso, cumpre a Impugnante arguir a inconstitucionalidade da revogação da isenção relativa ao PIS e a COFINS, antes prevista pela Lei Complementar no 70/91, e operada pela Lei no 9.718/98.

A partir deste ponto, a interessada estende-se em considerações sobre a suposta inconstitucionalidade da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, para concluir que

[...] ao contrario do que sustentado pela i. Auditora Fiscal, a Cooperativa Impugnante nada deve ao fisco a titulo de PIS/COFINS alem daqueles valores que já foram recolhidos por terceiros e identificados pela fiscalização.

Menciona a letra “c”, inciso III, do artigo 146, da Constituição da República e recorda que as cooperativas são sociedades de pessoas, sem fins lucrativos, criadas para prestar serviços aos seus associados, de acordo com o que estabelece a Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Com apoio no inciso VII do artigo 4o desta Lei, afirma que “*toda a receita da cooperativa, reverte-se, exclusivamente, aos cooperados*” e que “*as despesas da sociedade são rateadas proporcionalmente entre os sócios*”, concluindo tratar-se de “*sociedade que não possui receita e nem despesa*”. Acrescenta:

As sobras não são, nem ao longe, o objetivo das cooperativas, mas sim o resultado positivo das operações por ela realizadas, em nome dos seus sócios. Por isso as sobras não podem ser equiparadas ao lucro.

Critica a edição das Medidas Provisórias nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e 66, de 29 de agosto de 2002, recepcionada pela Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com “*afronta aos principios da capacidade contributiva e da isonomia, com afronta ainda ao texto constitucional*”.

Menciona a Lei Complementar no 70, de 30 de dezembro de 1991 e discorre sobre a natureza dos atos cooperativos, a luz do artigo 79 da Lei no 5.764, de 1971, para concluir que tais atos

[...] não implicam em operação de mercado ou contrato de compra e venda de mercadoria, pela simples razão de que a sociedade cooperativa, quando pratica atos que lhe são próprios, não aufere lucro. Tanto as despesas quanto os resultados são rateadas entre os associados, assim como o resultado do exercício, positivo ou negativo, e rateado entre o grupo, na medida da contribuição de cada um.

Afirma que “*as sociedades cooperativas, relativamente aos atos cooperados, não estão sujeitas a incidência do PIS*” e que, no período fiscalizado, não teria realizado “*qualquer operação com não associados que implicasse em ato não cooperado para fins de tributação*”.

Resume este segmento da impugnação pedindo que seja [...] *provida a presente impugnação para tornar insubsistente a cobrança, quer seja porque Inconstitucional a revogação da isenção anteriormente existente, quer seja porque os atos cooperados, tal qual nos presentes autos, não estão sujeitos a incidência do PIS/COFINS.*

Naquilo que concerne ao IRPJ e a CSLL, a interessada repisa, em essência, os mesmos argumentos já apresentados, afirmando: *Também nesse particular, equivocou-se data venia a i. Auditora Fiscal ao pretender tributar a ora Impugnante*

tomando como base o faturamento bruto da Cooperativa, sem observar a existência dos atos não cooperados e das deduções dos custos operacionais.

Assegura, transcrevendo o artigo 209 da Instrução Normativa RFB no 971, de 13 de novembro de 2009, que

[...] matricula cooperados motoristas (mesma profissão), celebra contratos de prestação de serviços com órgãos públicos ou entidades privadas (intermedeia serviços a terceiros) para que esses cooperados executem em veículo de sua propriedade.

E conclui:

Isto é ato cooperativo na essência.

[...]

Entende que

[...] os serviços prestados pelos Cooperados estão umbilicalmente vinculados a atividade fim da Cooperativa, não se tratando, por isso, de forma indubitável, de ato não cooperado para fins de não incidência de tributação.

[...]

No caso concreto sob exame, os serviços prestados pelos Cooperados são exatamente para atender aos objetivos sociais da cooperativa, e não podem ser considerados como atos não cooperados para efeito de tributação.

Afirma que sua receita é oferecida a tributação por seus associados, na qualidade de contribuintes do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), acrescentando que o Auto de Infração ora em comento implicaria [...] *bi-tributação, vedada por lei, já que os valores que foram tomados como base de cálculo para a apuração do crédito tributário pela fiscalização [...] não são renda da Cooperativa, [sendo] integralmente repassados aos cooperados a título de remuneração de suas atividades, e por isso, são tributados na fonte.*

Mais adiante, alega que

[...] a i. Auditora deixou de considerar a dedução do custo dos serviços prestados no valor de R\$ 28.742.903,29, que é exatamente o valor dos repasses pagos aos cooperados mensalmente, mediante folha de pagamento, além de não excluir da base de cálculo o resultado não tributável das sociedades cooperativas, conforme previsto na DIPJ, ficha 9a linha 66 (IRPJ) e ficha 17 linha 55 (CSLL).

[...]

Afirma que a Autora do feito, ao elaborar o Anexo I (*“Valores Retidos na Fonte Conforme DIRF”* — fls. 43 a 49), haveria cometido *“incorreção prática na apuração e compensação de valores”* e confundido *“o IRRF de aplicação financeira com o IRRF próprio das cooperativas de trabalho, código 3280”*, discorrendo a respeito e concluindo:

[...] somente a partir do exercício seguinte o saldo do IRRF 3280 poderá ser utilizado para compensar os débitos de outros tributos, entretanto a Auditora Fiscal da RFB utilizou o saldo por ela apurado no final do anexo I, no valor de R\$

106.805,81 para abater o "imposto de renda a pagar"(imposto da pessoa jurídica) relativo ao próprio exercício de 2010, apurado no anexo VI, também elaborado pela Auditora Fiscal da RFB.

Impugna a metodologia adotada na elaboração do referido Anexo ao constatar que “a i. Auditora não acumula o saldo do mês imediatamente anterior”. A tal respeito, escreve:

A guisa de exemplo, veja-se abaixo o que ocorre com os valores da competência março/2010:

<i>Especificações</i>	<i>Valores</i>
<i>Total (créditos do mês de março)</i>	<i>12.416,19</i>
<i>Vr. Deduzido conforme DCTF código 0588-06</i>	<i>14.053,90</i>
<i>Vr. Deduzido conforme DCTF código 2430-01</i>	<i>17.907,61</i>
<i>Total a deduzir em 03/2010</i>	<i>-19.545,32</i>

A i. Auditora Fiscal da RFB apurou um saldo negativo (no seu entendimento, glosado) de R\$ 19.545,32. Entretanto, nos meses de janeiro e fevereiro de 2010 o próprio anexo I demonstrou a apuração de saldos positivos de R\$ 43.624,10 e 10.811,17, respectivamente. Então, não há que se falar em saldo negativo em março ele foi positivo em R\$ 34.889,95 porque a legislação autoriza a compensação de todo o crédito constituído e em momento algum determina que saldos de um determinado mês não possa ser utilizado [sic] para compensação de débitos de períodos seguintes. Entretanto, assim não procedeu a i. Auditora.

Entende que “a Dúta Fiscalização se confunde em relação ao IRRF e IRPJ, que são institutos diferentes”, chamando a atenção para o cabeçalho da oitava coluna do mesmo Anexo, onde “esta escrito IRPJ para expressar os valores de IRRF por nossos tomadores de serviços”. Repete esta observação com respeito a outro t pico do TVF.

Afirma que houve pagamento de CSLL calculada por estimativa no mes de janeiro de 2010.

Revolta-se contra a “aplicação da multa de ofício sobre o valor do principal [...] por falta de amparo legal” e completa:

Não fosse isso, a multa de ofício não pode inviabilizar o pagamento do valor principal, observando-se que o acréscimo de juros, correção monetária e da multa de ofício, superam o valor do principal, o que, convenhamos e um absurdo.

Requer ainda “a realização de perícia técnica para a apuração dos reais valores devidos”.

Ao final do recurso a recorrente requer que o mesmo seja conhecido e provido, com o consequente cancelamento da exigência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais. Assim, dele conheço.

O litígio instaurado centra-se, no que concerne ao IRPJ e à CSLL, à natureza das receitas de prestação de serviços obtidas pela recorrente, se caracterizam ou não atos cooperativos, enquanto que, com relação ao PIS e a Cofins, a discussão se situa no plano da validade e aplicação das disposições legais que tratam da exigência das contribuições sobre as receitas das sociedades cooperativas.

Examino inicialmente as exigências relacionadas ao IRPJ e à CSLL.

A autoridade fiscal assim descreveu a infração apurada no seu Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 32/42), *verbis*:

Da análise da DIPJ da empresa pode-se constatar que a empresa ofereceu como base de cálculo para o IRPJ somente as receitas dos rendimentos apurados em aplicações financeiras.

No âmbito tributário, as cooperativas que obedecem ao disposto na Lei nº 5.764/71 e demais normas específicas não sofrem incidência tributária ao praticarem os chamados atos cooperativos, em respeito ao objeto para o qual elas foram idealizadas.

Evidentemente, a não incidência abrange apenas os atos cooperativos, devendo ser tributadas as parcelas que não tenham origem nesses atos e que deverão integrar a base de cálculo do imposto de renda e das contribuições. Assim, não seguindo às determinações previstas, conforme abaixo, deixam de obedecer a legislação específica e a inobservância importará em tributação dos resultados, conforme dispõe a legislação abaixo:

O art. 183, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda assim dispõe:

[...]

O art. 79 da Lei nº 5.764/71 dispõe:

[...]

O art. 111 da mesma lei assevera, que constituem renda tributável os resultados positivos obtidos nas operações de bens e serviços fornecidos a não associados.

Entretanto, na maioria das cooperativas de serviços, os associados são os prestadores de serviços, e não os usuários. Deste modo, deve ser levado em conta que, nas cooperativas voltadas para a atividade de prestação de serviços, o objetivo é criar condições que favoreçam o exercício dessas atividades profissionais por

peçoas de um mesmo segmento econômico, aproximando potenciais usuários desses serviços e os profissionais que os prestam.

Assim, há que se considerar que os atos-cooperativos abrangem não só os serviços que justificam a existência e finalidade da cooperativa (aproximação dos usuários com os cooperados, defesa de interesses técnicos e profissionais etc), que são fruídos pelos próprios cooperados, como também os serviços que compõem o objeto da cooperativa, propriamente o aluguel de veículos, e são fruídos por pessoas, estranhas aos quadros da cooperativa (usuários).

O Art. 4º da Lei 5.764/71 assim dispõe: 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:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;...

Do acima exposto pode-se concluir que o objeto da cooperativa somente pode ser, diretamente, a prestação de serviços aos associados dela, nunca a prestação de serviços a terceiros. O contrato de prestação de serviços celebrado por elas não pode ser objeto de negociação mercantil, dado a natureza civil do mesmo.

Analisando-se os contratos celebrados entre cooperativa e os tomadores de serviço, temos que neles constam às seguintes cláusulas contratuais:

- designação do tipo de veículo a ser locado;
- quantidade de veículos que deverão estar disponibilizadas pela cooperativa; quantidade de horas por mês;
- ano de fabricação, etc.,

Conforme cláusulas contratuais analisadas, verifica-se a existência do gerenciamento dos serviços pela cooperativa, em que ela assume os riscos do negócio e não os cooperados. Apesar dos cooperados prestarem os serviços negociados, eles ficam presos a esses contratos, onde são estabelecidos os valores contratados e também condicionando o recebimento pela cooperativa a diversas cláusulas que não foram negociadas com os cooperados individualmente.

Também não existe pessoalidade nos serviços que serão prestados em tais contratos, que existe são cláusulas, contratuais, que deverão ser cumpridas pela cooperativa para atender aos contratos firmados.

Observa-se que não é a cooperativa que oferece os veículos, independentemente das condições dos mesmos. Ela deverá ter associados que tenham tais veículos para atender aos contratos firmados. Ou seja, ela não atende ao objetivo que é criar condições que favoreçam as atividades dos cooperados.

A clientela não poderia determinar este ou aquele veículo a ser disponibilizado. O papel da cooperativa deveria ser unicamente aproximar usuários dos mesmos. Não é o que ocorre. A cooperativa através dos contratos pactuados, fica na obrigação de ter, esses e aqueles veículos, para cumprir as cláusulas contratuais firmadas com os contratantes. Os associados cooperados ficam

subjugados a estes contratos e obrigados a cumpri-los enquanto cooperados, sem, no entanto, terem participado da sua negociação.

Portanto podemos concluir que o que ocorre é a prestação de serviços a terceiros, e não atos cooperativos que são aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados: A cooperativa na prestação desses serviços pratica na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços, realizando, na prática, ato não cooperado.

Assim, temos que ato cooperado exclui os atos praticados com terceiros, por se tratarem de atos comerciais ou civis e por faltar-lhes o requisito de estar a cooperativa e seus associados em ambos os lados da relação negocial. Portanto, os atos praticados com terceiros relativos a fornecimento de bens ou serviços a não associados, mesmo que para atender aos objetivos sociais, configura ato não cooperado e também deverão compor a base de cálculo do IRPJ.

Portanto, diante do acima exposto foram consideradas como base de cálculo para o IRPJ, as receitas dos atos não cooperados que é a prestação de serviços, (Conta 3111.0003 conta 3111.0004), as receitas financeiras e operacionais. Os atos cooperados que são as taxas cobradas dos cooperados (11% sobre as receitas), foram excluídos das receitas de prestação de serviços, e também os descontos incondicionais. Estes valores estão discriminados nas planilhas elaboradas pela cooperativa: Planilha dos Ingressos/ Receitas - Quadro I e Planilha Analítica dos Grupos Dedução dos Ingressos e Outros Ingressos-Quadro II.

A recorrente, por sua vez, contesta o entendimento da fiscalização, conforme já relatado, *verbis*:

[...] equivocou-se data venia a i. Auditora Fiscal ao pretender tributar a ora Impugnante tomando como base o faturamento bruto da Cooperativa, sem observar a existência dos atos não cooperados e das deduções dos custos operacionais.

[...] (A cooperativa) matricula cooperados motoristas (mesma profissão), celebra contratos de prestação de serviços com órgãos públicos ou entidades privadas (intermedeia serviços a terceiros) para que esses cooperados executem em veículo de sua propriedade.

Isto é ato cooperativo na essência.

[...] os serviços prestados pelos Cooperados estão umbilicalmente vinculados a atividade fim da Cooperativa, não se tratando, por isso, de forma indubitável, de ato não cooperado para fins de não incidência de tributação.

[...]

No caso concreto sob exame, os serviços prestados pelos Cooperados são exatamente para atender aos objetivos sociais da cooperativa, e não podem ser considerados como atos não cooperados para efeito de tributação.

[...] o Auto de Infração ora em comento implicaria [...] bi-tributação, vedada por lei, já que os valores que foram tomados como base de cálculo para a apuração do crédito tributário pela fiscalização [...] não são renda da Cooperativa, [sendo] integralmente repassados aos cooperados a título de remuneração de suas atividades, e por isso, são tributados na fonte.

O cerne da discussão relacionada ao IRPJ e à CSLL é saber se os atos praticados pela cooperativa, ao estabelecer contratos de prestação de serviços junto a terceiros (pessoas jurídicas de direito público ou privado), de cuja execução ficam incumbidos os seus associados, deve ser considerado ou não "ato cooperativo", uma vez que a legislação dos tributos referidos excluem expressamente a tributação dos referidos atos, alcançando tão somente os atos não cooperados.

Sobre o ato cooperativo, dispõe a Lei nº 5.764/1971, *verbis*:

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.

Em que pese a definição legal, acima transcrita, é grande a discussão quanto à abrangência do ato cooperativo, especialmente quanto à sua abrangência para fins tributários.

O ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, relator do Acórdão 9303-003.267, discorreu com propriedade sobre a abrangência do conceito de ato cooperativo, em seu voto condutor daquele acórdão, *verbis*:

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, na 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:

[...]

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 a rtigos 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, (...).

[...]

A Solução de Consulta nº 17/2002, também analisou a definição de ato cooperativo contida na lei, para fins de tributação, assim se posicionou:

10. Como se extrai dos arts. 3º e 4º—as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, tendo por finalidade a prestação de serviços aos associados para o exercício de uma atividade comum, econômica, sem objetivo de lucro. Portanto, é uma estrutura de prestação de serviços que se destina ao atendimento de seus associados sem finalidade lucrativa.

11. De sua parte estabelece o art. 79 e parágrafo único, que um ato para ser considerado como cooperativo, além de ser praticado na consecução dos objetivos sociais, necessariamente deve ser praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas. Portanto, os atos cooperativos abrangem negócios jurídicos internos, negócios-fim, com características próprias em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas.

12. Dessa forma, o conceito do art. 79 exclui os atos praticados com terceiros (mesmo no atendimento dos objetivos sociais ou da finalidade da cooperativa), que são atos ou comerciais ou civis, dependendo de suas características próprias, por faltar-lhes o requisito de estar em ambos os lados da relação negocial, ou a cooperativa e seus associados, ou cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução dos seus objetivos.

13. Vê-se, assim, que a caracterização de ato cooperado, não sujeito à tributação, é a condição dos sujeitos integrantes das relações jurídicas estabelecidas. Tanto é assim que a própria lei, nos seus arts. 86 e 87, permite que as cooperativas forneçam bens e serviços a não associados, desde que tais operações atendam aos seus objetivos sociais e estejam de conformidade com a citada lei,

determinando, outrossim, que estes resultados sejam levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos.

14. Aliás, o art. 111 da lei, novamente determina a tributação dos resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações vinculadas ao fornecimento de bens e serviços a não associados.

15. Com efeito, as cooperativas, ao praticarem atos com não associados, sujeitam-se ao respectivo imposto. Deflui-se disto que, para a sociedade eximir-se da obrigação tributária, não basta que se encontre formalmente inserida no regime jurídico próprio das cooperativas, que não objetive lucro, que o capital seja representado por cotas-partes e que haja o retorno aos associados das sobras líquidas do exercício. É preciso também que os atos por ela praticados sejam aqueles permitidos pela legislação.

16. Nesse ponto, buscamos na doutrina de Paulo César Andrade Siqueira "in" Adequação Tributária dos Atos Cooperativos de Trabalho. Revista Dialética de Direito Tributário nº60 p. 93 a 98, o conceito segundo o qual:

"O ato não cooperativo é todo ato que poderia ser realizado pelos associados, mas é realizado por alguém que, tendo as mesmas características deste, no entanto não é associado. A venda de mercadorias comercializadas pela cooperativa, mas que não foram adquiridas dos associados, obtenção de serviços prestados por profissionais que, inobstante terem a mesma profissão dos associados, não são associados, a utilização de recursos para empréstimos a não associados, são exemplos destes atos não cooperativos".

(grifos não constavam do original transcrito)

17. No âmbito administrativo, visando esclarecer dúvidas acerca da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica nos atos não-cooperativos, a Coordenação do Sistema de Tributação, mediante o Parecer Normativo CST nº 38, de 30 de outubro de 1980, publicado no Diário Oficial de 5 de novembro de 1980, classificou as operações das sociedades cooperativas, admitidas como regulares para o seu funcionamento, em duas categorias, a saber:

"2.3.1 - Atos cooperativos

A primeira delas abrange os negócios jurídicos internos, negócios-fim, com caracteres próprios em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas, que a lei denomina atos cooperativos e define como os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais (art.79), devendo-se assinalar que as cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados (art.7º).

(...)

2.3.2 – Atos Não-Cooperativos Legalmente Permitidos

A segunda categoria corresponde a alguns atos não-cooperativos, cuja prática o legislador considerou tolerável, por

servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, mas sujeita-os, por isso mesmo, à escrituração em separado e à tributação regular dos resultados obtidos.

São estas as operações admitidas:

I – Aquisição, por cooperativas agropecuárias e de pesca, de produtos de não associados quer sejam agricultores, pecuaristas ou pescadores, para o fim de completar lotes destinados ao cumprimento de contrato ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuam (art. 85);

II – Fornecimento, a não associados, de bens ou serviços, assim entendidos estes bens e serviços como sendo os mesmos que a cooperativa, em obediência ao seu objetivo social e que estejam em conformidade com a lei, oferecer aos seus próprios associados (art.86);

III – Participação, em caráter excepcional, em sociedades não cooperativas públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, mediante prévia e expressa autorização do Conselho Nacional de Cooperativismo, hipótese em que as inversões serão contabilizadas em títulos específicos (art. 88)."

18. Arremata, assim, o Parecer Normativo CST nº 38/80:

"Tendo a Lei nº 5.764 indicado quais os negócios que, dentro do universo econômico, podem ser exercitados pelas cooperativas, é lícito deduzir que quaisquer outros que elas realizem serão juridicamente incompatíveis com o regime especial que foi estabelecido e, portanto, com o próprio conceito legal dessas entidades."

19. Relativamente às sociedades cooperativas de médicos, tendo em vista os atos não-cooperativos legalmente permitidos, especificados nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 1971, e explicitados no trecho transcrito, o referido parecer normativo dispôs:

"3.1 – Atos Cooperativos.

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, 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 o 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; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

3.2 – Atos Não-Cooperativos, Diversos dos Legalmente Permitidos.

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

3.3 – Intermediação.

Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja a intermediação.

20. Extraí-se, assim, do Parecer Normativo CST nº 38, de 1980, que as sociedades cooperativas de serviços médicos, ao desenvolverem atos diversos dos previstos na Lei nº 5.764, de 1971 (arts. 85, 86 e 88), não se encontram alcançadas pelos benefícios fiscais próprios dos atos cooperativos.

21. Com essas considerações preliminares passamos à análise da tributação das cooperativas de trabalho, à vista das disposições legais vigentes, no que se refere ao IRPJ, à CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

21.1 Relativamente ao Imposto de Renda, o tratamento tributário das sociedades cooperativas está regulamentado nos arts. 182 e 183 do Decreto nº 3.000, de março de 1999-Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR de 1999), a seguir transcritos:

[...]

21.2 Vê-se que o art. 182 do RIR, de 1999, contempla a isenção para o resultado positivo nos chamados atos cooperativos e o art. 183 submete à tributação os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, os chamados atos não cooperativos.

21.3 Portanto, quando a sociedade cooperativa obedece ao disposto na legislação específica, sobre os resultados dos atos cooperativos não há incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, diferentemente de quando, por exemplo, a cooperativa prestar outros serviços, caso em que o resultado desses atos não cooperativos será alcançado pela tributação pelo imposto de renda da pessoa jurídica.

21.4 De sua vez, o artigo 652 do RIR, de 1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, dispõe que:

" Art. 652. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 64).

§1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, § 1º).

§ 2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, § 2º).

(...)"

[...]

28. Assim, em síntese, pode-se concluir em relação às cooperativas de trabalho que:

1) sobre os resultados dos atos cooperativos não há incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, diferentemente de quando, por exemplo, a cooperativa prestar outros serviços, caso em que o resultado desses atos não cooperativos será alcançado pela tributação do imposto de renda da pessoa jurídica;

2) estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas às cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhados, relativos a serviços que lhe foram prestados por associados destas ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 64);

2.1) o imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhados com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.981, de 1995);

2.2) as importâncias pagas ou creditadas por cooperativas de trabalho a seus associados ou terceiros, pelos serviços pessoais que forem prestados por estes, estão sujeitas ao imposto sobre a renda na fonte, conforme a tabela progressiva;

2.3) **somente não serão tributados pelo IRPJ os rendimentos de serviços prestados pelos associados, que serão tributados na pessoa física desses associados;** (grifo nosso)

[...]

A jurisprudência deste Conselho vem se manifestando majoritariamente no sentido de tratar como ato cooperativo, a prestação de serviços pelos cooperados, na execução de contratos firmados pela cooperativa junto a terceiros, ou seja, admitem o ato-meio como parte essencial na consecução do objeto social, portanto, do ato-fim. Trata como tributável

apenas o ato não cooperativo, desde que estejam segregadas as receitas e custos correspondentes. Vejamos:

Acórdão nº 1302-001.435 - 04/07/2014:

COOPERATIVAS DE TRABALHO. ATOS COOPERADOS. ISENÇÃO. Os valores recebidos pelas cooperativas de trabalho, por serviço prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo e não estão sujeitos ao IRPJ.

Acórdão nº 9101-000.753, de 13/12/2010

SOCIEDADES COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO – MULTA - Se a escrituração contábil da sociedade segrega as receitas e correspondentes custos, despesas e encargos segundo sua origem (atos cooperados e demais atos), serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperados. Todavia, se a escrita (acompanhada de documentação hábil que a lastreie) não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade, por impossibilidade de determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

Acórdão nº 9101-001.516, de 20/11/2012

COOPERATIVA. RESULTADO DO ATO COOPERADO. CSLL. NÃO INCIDÊNCIA.

As sobras, decorrentes do resultado positivo do ato cooperado, não sofrem a incidência da CSLL por não se enquadrarem no conceito de lucro, base de cálculo dessa contribuição.

Acórdão CSRF/01-04.454, de 24/02/2003

IRPJ - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO: Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados de atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas por atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível da tributação normal pelo imposto de renda. O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo portanto tributável em relação ao IPRJ. (Art. 146 III b da CF 88 c/c art. 45 da Lei nº 8.541/92). Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, não pode a mesma prosperar.

Não obstante, verifica-se no Acórdão nº 9303-003.267, de 04/02/2014, da relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, anteriormente citado, uma mudança de posicionamento em relação ao tema, ao menos no que se refere à tributação do PIS/Pasep, conforme se extrai da ementa, *verbis*:

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 atos 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.

O relator do Acórdão 9303-003.267, justificou e fundamentou sua mudança de entendimento em face do julgamento do RE nº 599.362/RJ pelo STF, em regime de repercussão geral. O acórdão do referido RE traz a seguinte ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência.

1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.

3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as

peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional.

9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.

10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento 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.

(Destaque cfe. texto original transcrito)

O relator do RE no STF, Ministro Dias Toffoli, destaca os diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca do que se constituiria o ato cooperativo, *verbis*:

[...]

Sobre o tema, observo que dentre aqueles que laboram junto às cooperativas, há os que emprestam uma acepção muito ampla ao instituto, colocando toda sorte de situações sob essa rubrica. Outros há que restringem o conceito de ato cooperativo de modo a abranger somente aqueles praticados “entre a cooperativa e seus associados”, sempre na busca dos objetivos colimados pelo empreendimento” (NASCIMENTO, Carlos Valder do. Teoria geral dos atos cooperativos. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 54). Há, também, aqueles que, apesar de reconhecer que o ato cooperativo se resume àqueles praticados entre a cooperativa e seus associados (atos internos), acabam por emprestar ao negócio jurídico firmado entre a cooperativa e terceiros (atos externos ou negócio-meio), o mesmo tratamento tributário. A justificativa da última corrente parte da concepção de que “[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” (Walmor FRANKE. Direito das sociedades cooperativas (direito cooperativo). São Paulo: Saraiva, Editora da USP, 1973. p. 26).

[...]

Mais adiante, o ministro analisa o tratamento tributário a ser dado às receitas auferidas pelas cooperativas de serviço, auferidas na prática de atos cooperativos, seja no sentido mais restritivo, seja no sentido mais amplo, *verbis*:

[...]

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 estes 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 da dos trabalhadores que se associaram. Como dizia Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado – contratos de sociedade, sociedades de pessoas. 3. ed. São Paulo: RT, 1984. XLIX, p. 507),

[...]

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.

[...]

O relator aprofunda a análise, citando precedentes jurisprudenciais, com vistas a diferenciar a tributação incidente sobre as receitas daquela incidentes sobre os lucros, *verbis*:

[...]

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 àqueles atos), a hipótese de incidência da contribuição social, que é justamente o ‘faturamento’, 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 equívoco. 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 ‘faturamento’ 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. 3º e § 1º).

É certo que as cooperativas não têm fim lucrativo, conforme está expresso no art. 3º 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. 4º, 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 há 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.”

Nos autos do RE nº 474.132/SC (DJe de 1º/12/10), o Plenário desta Corte já firmou a “distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita”. Na ocasião, a Ministra Ellen Gracie destacou:

“Assim é que coexistem o PIS e a COFINS, de um lado, com a CSLL, de outro, e, ainda, com as contribuições previdenciárias que incidem sobre a folha e demais pagamentos a pessoa física por trabalho prestado, isso sem falar na contribuição do importador, para ficar apenas naquelas embasadas diretamente no art. 195 da CF. Cada uma das bases econômicas tributadas por tais contribuições é tomada numa perspectiva distinta.

Entender que todas as bases estão abrangidas pela noção de receita implicaria tornar sem sentido a coexistência entre as alíneas do art. 195, I, da CF, comprometendo a compreensão do Texto Constitucional e da legislação tributária. Sob o ponto de vista estritamente econômico, podemos admitir que a tributação sempre recai sobre a receita, ora auferida (tributos que gravam os ingressos), ora consumida (tributos indiretos suportados na aquisição de bens), ora acumulada (tributos sobre o patrimônio). Mas tal noção, importante para a elaboração de políticas fiscais, é de todo insuficiente para lidar com as competências e com as leis tributárias.

No Direito Tributário, segmenta-se a riqueza para fins de distribuição do ônus tributário fazendo-se com que incida em atenção a inúmeros fatos geradores reveladores de capacidade contributiva. Embora todos tenham cunho econômico, retratam modos ou momentos de revelação de riqueza distintos. A falta de comprometimento com o sentido técnicotributário dos termos renda, lucro e folha de salários, entre outros construídos ao longo do tempo por este próprio Tribunal e operados pelo Fisco e pelos contribuintes, faz com que se perca os instrumentos jurídicos necessários à aplicação do Direito Tributário. E isso em prol de uma descabida simplificação econômica dos fatos, de nenhuma validade jurídica.”

O 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.

[...]

Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

Por fim, não vislumbro na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001 ofensa ao postulado maior da isonomia.

Na esteira dos precedentes da Corte, **o tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é uma questão política que deve ser resolvida na esfera adequada e competente**, sendo que, repito, a eventual insuficiência de normas não pode ser tida por violadora do princípio da isonomia.

Nos julgados dos MI nºs 701, 702 e 703, assentou-se que a definição do adequado tratamento tributário previsto no art. 146, III, alínea c, da Constituição se insere na órbita da **opção política do legislador**.

[...]

Note-se que as diferenciações são possíveis e até necessárias, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor

necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso em tela.

[...]

No que concerne às cooperativas de trabalho, na modalidade serviço, como se vê na IN nº 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; (iii) 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 às 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. [...]

(Destaques constam do texto original transcrito)

No julgamento de embargos de declaração interpostos em face do acórdão do RE nº 599.362/RJ, o Ministro Toffoli acolheu o recurso, sem efeitos infringentes, para esclarecer o alcance daquela decisão, deixando claro que, se restringia à hipótese de incidência do PIS, e que está diretamente relacionada ao entendimento de que as cooperativas auferem receitas e, portanto, praticam o fato gerador daquela contribuição, sendo irrelevante se o faturamento se origina de ato cooperativo ou não. É a seguinte a ementa dos embargos :

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Artigo 146, III, c, da CF/88. Possibilidade de tributação do ato cooperativo. Cooperativa. Contribuição ao PIS. Receita ou faturamento. Incidência. Fixação de tese restrita ao caso concreto. Embargos acolhidos sem efeitos infringentes.

1. A norma do art. 146, III, c, da Constituição, que assegura o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, é dirigida, **objetivamente, ao ato cooperativo**, e não, subjetivamente, à cooperativa.

2. O art. 146, III, c, da CF/88, não confere imunidade tributária, não outorga, por si só, direito subjetivo a isenções tributárias relativamente aos atos cooperativos, nem estabelece hipótese de não incidência de tributos, mas sim pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo, dispondo que lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto.

3. O tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é uma questão política, devendo ser resolvido na esfera adequada e competente ou seja, no Congresso Nacional.

4. No contexto das sociedades cooperativas, verifica-se a materialidade da contribuição ao PIS pela constatação da obtenção de receita ou faturamento pela cooperativa, consideradas suas atividades econômicas e seus objetos sociais, e não pelo fato de o ato do qual o faturamento se origina ser ou não qualificado como cooperativo.

5. Como, nos autos do RE nº 672.215/CE, Rel. Min. Roberto Barroso, o tema do adequado tratamento tributário do ato cooperativo será retomado, a fim de se dirimir controvérsia acerca da cobrança de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, incidentes, também, sobre outras materialidades, como o lucro, tendo como foco os conceitos constitucionais de “ato cooperativo”, “receita de atividade cooperativa” e “cooperado” e, ainda, a distinção entre “ato cooperado típico” e “ato cooperado atípico”, proponho a seguinte tese de repercussão geral para o tema 323, diante da preocupação externada por alguns Ministros no sentido de adotarmos, para o caso concreto, uma **tese minimalista** :

“A receita ou o faturamento auferidos pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep.”

6. Embargos de declaração acolhidos para prestar esses esclarecimentos, mas sem efeitos infringentes.

No seu voto, o Ministro Dias Toffoli esclarece, *verbis*:

[...]

Na espécie, portanto, esteve sempre em questão a possibilidade ou não de **tributação do ato cooperativo**. Com efeito, ficou esclarecida a **desnecessidade de se investigarem as espécies de atos cooperativos**, pois a questão da incidência da contribuição ao PIS não deve levar em consideração **se o ato do qual a receita ou o faturamento se origina é qualificado como cooperativo ou não**, mas sim se a sociedade tributada **praticou o fato gerador dessa exação**, se auferiu receita ou faturamento, tendo em conta suas atividades econômicas e seus objetos sociais.

[...]

A partir da exegese constitucional do que seja **o adequado tratamento tributário do ato cooperativo**, a Corte, para o caso concreto, firmou o entendimento de que a receita ou o faturamento auferidos pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos negócios jurídicos praticados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep.

Considerando o objeto da impetração, concluiu-se pelo provimento do recurso extraordinário da União para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre a receita ou o faturamento decorrentes de atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante (cooperativa de trabalho) com terceiros tomadores de serviço, os quais foram **tidos, no acórdão recorrido**, como “atos cooperativos próprios”, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas.

Por fim, registro que, nos autos do RE nº 672.215/CE, Rel. Min. Roberto Barroso, o tema do adequado tratamento tributário do ato cooperativo será retomado para dirimir controvérsia acerca da cobrança de contribuições sociais

destinadas à Seguridade Social incidentes, também, sobre outras materialidades, como o lucro. Da manifestação do Relator sobressai que a análise se dará a partir dos conceitos constitucionais de “ato cooperativo”, “receita de atividade cooperativa” e “cooperado”, considerada, ainda, a distinção entre “ato cooperado típico” e “ato cooperado atípico”. Diante disso, na esteira da preocupação externada por alguns Ministros no sentido de adotarmos, para o caso concreto, uma tese minimalista, proponho a seguinte tese de repercussão geral para o tema 323:

“A receita auferida pelas Cooperativas de Trabalho decorrente dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se insere na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep.”

(Destaque em negrito cfe. original. - Grifo nosso)

Do exame do precedente jurisprudencial oriundo do STF, verifica-se que este não abrangeu a tributação do IRPJ e da CSLL sobre o resultado auferido pelas cooperativas, ficando claro, quanto a esta última contribuição, a existência do RE nº 672.215/CE, relator o Ministro Roberto Barroso, que tratará do tema da incidência sobre os lucros.

Com relação à jurisprudência relativa ao IRPJ e CSLL, destaco o Acórdão nº 1102-000.936, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que traz uma mudança de entendimento no conceito de ato cooperativo aplicável às cooperativas de serviços médicos, amparado em decisões recentes do STJ sobre a matéria, *verbis*:

IRPJ. CSLL. SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA PROVENIENTE DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE A TERCEIROS (PACIENTES). ATO NÃO COOPERATIVO.

Os resultados de atos não-cooperativos, caracterizados pelo fornecimento de serviços a terceiros não cooperados, não estão abrigados pela não-incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Precedentes do E. Superior Tribunal de Justiça, inclusive sob a sistemática do art. 543-C do CPC.

O voto condutor deste julgado, do ilustre conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, cita os seguintes precedentes do STJ acerca da incidência do IRPJ e CSLL sobre os resultados das cooperativas:

Nada obstante entenda legítimo o entendimento supra, supervenientemente, o tema referente à tributação pelo IRPJ dos atos praticados por cooperativas com terceiros não associados (inclusive, clientes não cooperados) foi objeto de julgamento pelo E. Superior de Justiça em sede de recurso especial representativo da controvérsia, consoante a seguinte ementa, *verbis*:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO.

1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).

2. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.

3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).

4. As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de "atos cooperativos típicos", assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).

5. O artigo 111, da Lei das Cooperativas (Lei 5.764/71), preceitua que são consideradas rendas tributáveis os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de aquisição de produtos ou de fornecimento de bens e serviços a não associados (artigos 85 e 86) e de participação em sociedades não cooperativas (artigo 88), assim dispondo os artigos 87 e 88, parágrafo único, do aludido diploma legal (em sua redação original):

"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. 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.

Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social'."

6. Outrossim, o Decreto 85.450/80 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época) preceituava que:

"Art. 129 - As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto

calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades :

I - de comercialização ou industrialização , pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados , agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais (Lei n. 5.764/71, artigos 85 e 111);

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados , para atender aos objetivos sociais (Lei n. 5.764/71, artigos 86 e 111).

III - de participação em sociedades não cooperativas , públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente (Lei n. 5.764/71, artigos 88 e 111).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei n. 5.764/71, art. 24, § 3º, e Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 39, I, b).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento."

7. Destarte, a interpretação conjunta dos artigos 111, da Lei das Cooperativas, e do artigo 129, do RIR/80, evidencia a mens legislatoris de que sejam tributados os resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre a cooperativa e não associados, ainda que para atender a seus objetivos sociais.

8. Deveras, a caracterização de atos como cooperativos deflui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.

9. Ademais, o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, ex vi do disposto no parágrafo único, do artigo 79, da Lei 5.764/71.

10. Conseqüentemente, as aplicações financeiras, por constituírem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

11. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009)."

Como observado pelo voto condutor do AgRg no AGRADO DE INSTRUMENTO Nº 1.221.603 – SP, da lavra do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques, cuja ementa abaixo se transcreve, embora se estivesse apreciando no caso hipótese de "resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas", nas razões de decidir daquele precedente restou estabelecido o pressuposto de que "[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam 'atos não cooperativos', cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda" (REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009). Não por outro motivo a E. Turma do E. STJ reconheceu no AgRg em AI citado que: "a questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros diz respeito a tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, não havendo mais dúvidas quanto ao seu julgamento, sejam terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde, sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados, motivo pelo qual a tributação do IRPJ e CSLL deverá ocorrer normalmente sobre tais atos negociais.". Veja-se, nesse sentido, teor da ementa do precedente da E. Segunda Turma Corte de Justiça, *verbis*:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRADO REGIMENTAL. COOPERATIVA DE TRABALHO. UNIMED. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543C, DO CPC EM RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TRIBUTAÇÃO DE DESPESAS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

1. Ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo esse o conceito que se extrai da interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, dispositivo que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.

2. Na hipótese dos autos, a contratação, pela Cooperativa, de serviços laboratoriais, hospitalares e de clínicas especializadas, atos objeto da controvérsia interpretativa, não se amoldam ao conceito de atos cooperativos, caracterizando-se como atos prestados a terceiros.

3. A questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros é tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), os sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL normalmente sobre tais atos negociais.

4. Consoante o julgado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 58.265/SP, “[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam ‘atos não-cooperativos’, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda” (REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

5. A tese de que se trata de tributação sobre uma despesa e não sobre uma receita da Cooperativa não foi apreciada pela Corte de origem, o que atrai o teor das Súmulas 282 e 356/STF.

6. Agravo regimental não provido.” (grifos nossos)

No mesmo sentido:

➤ “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. COOPERATIVA MÉDICA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

1. **A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada assim a sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.**
2. **O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados caracteriza-se como ato não-cooperativo, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda.** Precedentes: REsp. Nº 237.348 SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17 de fevereiro de 2004; REsp 418.352/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 23.09.02; REsp 215.311 / MA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 10/10/2000; REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 9.10.2006.
3. **Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 751.460/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13.2.2009 – grifos nossos)**

No mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO E ASSEMELHADOS PIS E COFINS - ATOS PRATICADOS COM NÃO-ASSOCIADOS: INCIDÊNCIA - PRECEDENTES.
1. É legítima a incidência do PIS e da COFINS, tendo como base de cálculo o faturamento das cooperativas de trabalho médico, conceito que restou definido pelo STF como receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, por ocasião do julgamento da ADC 01/DF e mais recentemente, dos Recursos Extraordinários 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, dentre outros.

2. De igual maneira, na linha da jurisprudência da Suprema Corte, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, a que se refere o art. 146, III, “c”, da Carta Magna

e o tratamento constitucional privilegiado a ser concedido ao ato cooperativo não significam ausência de tributação.

3. Reformulação do entendimento da Relatora nesse particular.

4. A partir dessas premissas, e das expressas disposições das Leis 5.764/71 e LC 70/91, e ainda do art. 111 do CTN, não pode o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, criando isenção sobre os valores que ingressam na contabilidade da pessoa jurídica e que, posteriormente, serão repassados a seus associados, relativamente às operações praticadas com terceiros.

5. Apenas sobre os atos cooperativos típicos, assim entendidos como aqueles praticados na forma do art. 79 da Lei 5.764/71 não ocorre a incidência de tributos, consoante a jurisprudência consolidada do STJ.

6. Recurso especial parcialmente provido. (REsp 635.986/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25.9.2008 – grifos nossos)

No mesmo sentido, decidiu a E. Primeira Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, verbis:

“COFINS. COOPERATIVAS MÉDICAS. CARACTERIZAÇÃO OU NÃO DE ATO COOPERATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS. CARÁTER EMPRESARIAL.

I - É assente o entendimento nesta Corte, no sentido de não ser cabível a isenção da COFINS sobre os atos das sociedades cooperativas médicas, relacionados à intermediação entre cooperados e terceiros, estes adquirentes de Plano de Saúde, visto que a prestação de tais serviços não se configura como ato tipicamente cooperativo, mas mercantil, sendo, portanto, cabível a incidência da referida exação. Precedentes: AgRg no REsp nº 788904/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 15/09/2008; REsp nº 729.947/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 24/05/07; REsp nº 807.690/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 01/02/2007; e REsp nº 778.135/MG, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 13/02/2006.

II - Agravo regimental improvido”. (AgRg no AgRg no Resp 1033732/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 1.12.2008)

No mesmo sentido:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PIS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. ATOS COOPERATIVOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CONCEITO DE FATURAMENTO MATÉRIA CONSTITUCIONAL. EXAME NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. Os atos que não são tipicamente cooperativos, tais como os serviços prestados por sociedades cooperativas médicas a terceiros (não-associados), são passíveis de incidência do PIS.

[...]

3. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.*” (REsp 746.382/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 9.10.2006)

Analisando a jurisprudência citada no Acórdão nº 1102-000.936, verifica-se que apenas o Acórdão do REsp. nº. 58.265 foi submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC. Neste se analisa a tributação das receitas financeiras obtidas pelas cooperativas e não propriamente o fornecimento de serviços a terceiros.

Não obstante há uma convergência nos julgados citados no sentido de não admitir como ato-cooperativo as operações praticadas pela cooperativa junto a terceiros não associados.

Outrossim, os julgados citados, com exceção do primeiro, tratam especificamente da tributação dos serviços médicos prestados e ou vendidos a terceiros não cooperados pelas cooperativas de serviços médicos, considerando-os como atos não cooperados.

Assim, penso, com a devida vênia, que os julgados anteriormente referidos, seja do STF, seja do STJ, proferidos no regime de repercussão geral ou dos recursos repetitivos nos termos dos arts. 543-B e 543-C do antigo CPC, não são necessariamente aplicáveis ao caso em apreço, nos termos do art. 62. § 2º do Anexo II do Ricarf, em face das ponderações abaixo.

No acórdão proferido no RE nº 599.362, o STF deixou clara sua aplicação à contribuição ao PIS, tendo como base o conceito de faturamento, fato gerador daquela contribuição. E expressamente distingue a incidência daquela contribuição, cuja base é o faturamento (receita) da CSLL, que tem como fato gerador o lucro, ressaltando ainda que tal matéria será examinada em outro RE.

Com relação ao REsp. nº 587.265, julgado no regime do art. 543-C do antigo CPC, verifica-se que não obstante tenha feito uma análise do atos cooperativos, é certo que tratou da tributação de rendimentos de aplicações financeiras, considerando-as como operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente em busca da consecução do objeto social da cooperativa), entendendo que tais operações são atos não cooperativos, sujeitos à tributação do IRPJ.

São, portanto, situações distintas da ora analisada.

Feito tal registro e tendo por base as análises acima, cumpre aprofundar a questão da incidência do IRPJ e da CSLL sobre o resultado das cooperativas de serviço e as implicações da definição da abrangência do ato cooperativo na solução da controvérsia.

Seguindo a linha de raciocínio do STF de que a adequada tributação do ato cooperativo, prevista no art. 146 da CF/1988, é definida pela legislação aplicável a cada tributo, impende analisar a que trata da incidência do IRPJ.

O art. 183 do RIR estabelece, *verbis*:

Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado

sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como ([Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º](#)):

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

A legislação do Imposto de Renda estabelece que a incidência do IRPJ das sociedades cooperativas se dará apenas sobre os **"resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade"**.

E exemplifica, no inciso II, aplicável às cooperativas de serviços, como o **fornecimento de bens ou serviços a não associados para atender aos objetivos sociais**.

Qual seria o fornecimento de serviços a terceiros que caracterizaria uma operação ou atividade estranha às suas operações ou atividades? Não me parece que a venda de serviços que serão executados pelos seus associados se enquadra neste conceito, pois é este o objeto e a razão de ser da cooperativa.

A oferta dos serviços (prestados pelos cooperados) a terceiros e sua contratação para execução por estes, me parece constituir o cerne da existência de uma cooperativa de serviços. Acho até mesmo impróprio chamá-lo de negócio-meio para atingir o ato-fim, pois se a cooperativa não presta este serviço (de intermediação dos serviços) qual outro serviço prestaria?

Assim, me parece que o **"fornecimento de bens ou serviços a não associados para atender aos objetivos sociais"**, que ensejaria o alcance pela tributação do IR, seria o repasse dos serviços (contratados) a terceiros não associados, para cumprimento de contrato firmado pela cooperativa com os tomadores de serviços (para atender aos objetivos sociais). O resultado (se positivo) dessas operações derivadas do repasse desses serviços, no meu entender, é que deve ser alcançada pela tributação do imposto de renda.

O principal serviço que uma cooperativa de serviços presta aos seus cooperados é o de angariar clientes e repassar a prestação dos serviços contratados para execução pelos cooperados.

Entendo, portanto, que o serviço prestado a terceiros, a que se refere o dispositivo é aquele mesmo que seria disponibilizado ao associado: **a oferta (para execução) de serviços contratados pela cooperativa com os tomadores dos serviços**, visando a suprir eventual demanda não passível de ser atendida pelos próprios cooperados.

Qualquer outro serviço prestado a terceiros pela cooperativa não enquadrado em seus objetivos sociais, por óbvio, também seriam alcançados pela tributação.

Outro aspecto a considerar é o de que os rendimentos pelos serviços prestados devem ser tributados na pessoa dos cooperados e não da cooperativa.

No seu voto, no RE. nº 599.362-CE, o Ministro Roberto Barroso discorre com propriedade a necessidade da legislação tributária dar um adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, ressaltando em especial que não devam ser tributadas duas vezes (na cooperativa e cooperados) as operações realizadas pela cooperativa, *verbis*:

[...]

5. O entendimento de que as cooperativas incorrem na materialidade do PIS e da Cofins encontra ressonância na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que afirma não haver uma imunidade com relação aos atos cooperativos. Registro que a Corte já teve a oportunidade de assentar que o ‘tratamento adequado’ ao ato cooperativo não significa, necessariamente, tratamento privilegiado (RE 141800, Rel. Min. Moreira Alves). Tratamento tributário adequado é fazer incidir o tributo em consonância com as peculiaridades estruturais, sociais e econômicas das cooperativas. Adequado, portanto, não é sinônimo de desonerado. Adequado é sinônimo de conforme, ou seja, correlato às peculiaridades que são próprias à modalidade societária. Significa que o sujeito passivo receberá do direito tributário um tratamento diferente, consentâneo com suas diferenças. Essencialmente, o que se busca impedir é que o direito tributário venha a punir o associativismo. Associar-se não pode significar ter de pagar mais. Extraio da doutrina especializada a confirmação desta diretriz interpretativa:

*“Portanto, ‘adequado tratamento ao ato cooperativo’ significa que **as pessoas que se reunirem em cooperativa ou veicularem suas operações por ela não devem ser tributadas duas vezes (sejam pessoas ou operações) pelo simples fato de terem personalidades jurídicas distintas (cooperativas e cooperados)**. A rigor, não devem sofrer maior tributação, por estarem reunidas em cooperativa, do que sofreriam se agissem isoladamente.”*(Marco Aurélio Greco em nota do tradutor à obra *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, do tributarista italiano Victor Uckmar, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 139)

6. A orientação que vem prevalecendo aponta que o comando constitucional impõe neutralidade. Logo, a regra é a sujeição ao âmbito de atuação do poder de tributar, consideradas as hipóteses de exclusão e dedução descritas na legislação tributária. Vale dizer: **os tributos não podem incidir em duplicidade alcançando cooperativa e cooperado. É preciso enxergar uma unidade de sujeitos passivos.** E não é por outro motivo que o chamado ato cooperativo de que trata o art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71 não implica operação de mercado. Se a cooperativa e o cooperado produtor devem ser vistos como um sujeito passivo único, em harmonia com o que determina o predicado constitucional ‘adequado’, **as diversas operações que aglutinam o resultado do processo produtivo não podem ser vistas como atos reveladores de riqueza para fins de tributação.** Isso porque é a operação subsequente a ser realizada com o mercado que vai ser alcançada pela incidência. Desconsidera-se a operação interna (ato cooperativo típico) para tributar

tão somente a operação externa (ato cooperativo atípico). Uma incidência única para uma entidade una (cooperado-cooperativa). - (grifo nosso)

[...]

Nesta perspectiva, no caso das cooperativas de prestadores de serviços, quem deve ser alcançado pela tributação do imposto de renda? A cooperativa que intermedeia a contratação, recebe os valores dos tomadores e repassa aos cooperados, ou estes últimos, que são quem efetivamente prestam o serviço e auferem a renda?

A resposta a esta questão é encontrada na própria legislação do imposto de renda. O art. 45 da Lei 8.541/1992, com a redação dada pela Lei nº 8981/1995, estabelece, *verbis*:

Art. 64. O art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, passa a ter a seguinte redação:

"Art. 45. Estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.

§ 1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

§ 2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro da Fazenda."

Ora, a legislação estabelece a obrigatoriedade de retenção na fonte sobre os valores recebidos pelas cooperativas "**relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição**" e a compensação desse imposto "**por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados**".

É cristalino, pelo texto legal acima transcrito, que os valores repassados aos associados pelas cooperativas é que devem ser alcançados pela tributação do imposto de renda tanto que o imposto retido em face da cobrança dos serviços pela cooperativa deve ser compensado com o imposto que deve ser retido sobre os rendimentos pagos aos cooperados.

Para que haja a neutralidade na tributação das operações realizadas apenas uma delas pode ser alcançada pelo imposto de renda e, claramente, a lei elegeu como contribuinte do imposto de renda o cooperado e não a cooperativa.

Reforça meu entendimento quanto a não incidência do IRPJ o fato de a Lei nº 9.249/1995 estabelecer a isenção do imposto de renda na distribuição de lucros e dividendos, *verbis*:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Ora, se o resultado dessas operações fosse tributado pela cooperativa, na forma de lucros apurados, a sua distribuição aos cooperados deveria ser isenta do imposto de renda o que colide com a disposição legal prevista no art. 45 da Lei nº 8981/1995 que estabelece a tributação dos rendimentos pelos associados.

Note-se que, com relação aos resultados apurados pela cooperativa relativos a outras operações estranhas à sua finalidade, tais como aplicações financeiras, repasse de serviços para prestação de terceiros não cooperados, que efetivamente não configuram atos cooperativos típicos, a tributação pelo IRPJ é plenamente justificável, podendo o resultado líquido apurado, na forma de "sobras", ser repassado aos associados, neste caso com a isenção do imposto de renda (art. 10 da Lei nº 9.249/1995), mantendo-se a neutralidade das operações entre cooperativa e cooperados.

Deste modo, entendo que não pode existir a cobrança do IRPJ sobre tais atos.

No que se refere à exigência da CSLL, o art. 39 da Lei 10.865/2009, assim estabelece:

Art. 39. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

De acordo com o art. 2º da Lei nº 7.689/1988 a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício da pessoa jurídica, antes da provisão para o imposto de renda.

Penso que não há como dissociar o resultado apurado para fins de incidência imposto de renda da pessoa jurídica devido pela cooperativa, do resultado a ser considerado para fins da incidência da CSLL.

Usando o mesmo raciocínio acima empreendido se o valor dos serviços repassado aos cooperados é rendimento destes e não da cooperativa para fins de apuração do lucro tributável, este também não pode compor o resultado desta para fins de incidência da CSLL, pois se o dito rendimento é de um (cooperado) não pode ser, também, de outro (cooperativa).

Como bem aponta o Ministro Barroso, no seu voto anteriormente citado, "*as diversas operações que aglutinam o resultado do processo produtivo não podem ser vistas (isoladamente) como atos reveladores de riqueza para fins de tributação*". Apenas um deles deve ser alcançado, precisamente, aquele que revele o real detentor da riqueza gerada, no caso o cooperado.

Além do mais, em meu entendimento, o recebimento dos serviços e o seu repasse aos associados constituem-se em atos cooperativos, na forma anteriormente analisada, não sendo, portanto, passíveis (tais atos) de serem alcançados pela tributação da CSLL, nos termos do art. 39 da Lei nº 10.865/2009.

Nesse diapasão, examinando os elementos dos autos, entendo que tem razão a recorrente.

De acordo com sua descrição, a cooperativa, ora recorrente, celebra contratos de prestação de serviços com órgãos públicos ou entidades privadas (intermedeia serviços a terceiros) para que esses cooperados executem em veículo de sua propriedade. Os contratos de prestação de serviços juntados aos autos (e-fls. 164/246) corroboram tal afirmação.

Ora, a prestação dos serviços pelos cooperados, inclusive com a utilização de seus próprios veículos, consiste precisamente na execução do contrato firmado pela cooperativa de serviços, sendo este "ato cooperativo na essência", como bem aponta a recorrente.

O raciocínio desenvolvido pela fiscalização, no presente caso, revela-se contraditório.

Observe-se que, primeiro afirma em seu TVF, *verbis*:

(...) deve ser levado em conta que, nas cooperativas voltadas para a atividade de prestação de serviços, **o objetivo é criar condições que favoreçam o exercício dessas atividades profissionais por pessoas de um mesmo segmento econômico, aproximando potenciais usuários desses serviços e os profissionais que os prestam.**

Assim, **há que se considerar que os atos-cooperativos abrangem não só os serviços que justificam a existência e finalidade da cooperativa (aproximação dos usuários com os cooperados, defesa de interesses técnicos e profissionais etc), que são fruídos pelos próprios cooperados, como também os serviços que compõem o objeto da cooperativa, propriamente o aluguel de veículos, e são fruídos por pessoas, estranhas aos quadros da cooperativa (usuários).**

(grifei)

É precisamente isto que identifico no contrato celebrado pela cooperativa, em nome dos cooperados e que está em conformidade com os estatutos sociais (e-fls. 79/103).

A fiscalização, no entanto, adotando outras premissas, ao analisar os referidos contratos, entende por afastar a natureza de atos cooperativos, apontando:

- a existência do gerenciamento dos serviços pela cooperativa, em que ela assume os riscos do negócio e não os cooperados;

- que os cooperados ficam presos a esses contratos, onde são estabelecidos os valores contratados e também condicionando o recebimento pela cooperativa a diversas cláusulas que não foram negociadas com os cooperados individualmente;

-
- que não existe pessoalidade nos serviços;
 - que não é a cooperativa que oferece os veículos, independentemente das condições dos mesmos, pois ela deverá ter associados que tenham tais veículos para atender aos contratos firmados;
 - que a clientela não poderia determinar este ou aquele veículo a ser disponibilizado;
 - que o papel da cooperativa deveria ser unicamente aproximar usuários dos mesmos;
 - que os associados cooperados ficam subjugados a estes contratos e obrigados a cumpri-los enquanto cooperados, sem, no entanto, terem participado da sua negociação.

Ora, me parece claro que o objetivo da cooperativa é representar os associados junto a terceiros tomadores dos serviços que oferece, inclusive firmando contratos em nome destes, fomentando a atividade que exercem.

E, não menos evidente, que os serviços devem ser prestados pelos cooperados, posto que a cooperativa só tem a função de agregá-los para tal fim. Se a própria cooperativa fosse a responsável pela execução dos serviços contratados com o concurso de terceiros não cooperados, aí sim estaríamos diante de atos não cooperativos.

Assim, não há que se falar que os associados ficam subjugados aos contratos assinados pela cooperativa, sem terem participado de sua negociação. A cooperativa, por meio de órgãos estatutários (assembléia, diretorias, conselhos deliberativos, etc), existe justamente para representar o interesse dos associados junto a terceiros, buscando não apenas o fomento de sua atividade, como condições favorecidas nas contratações. Assim, não há qualquer sentido na afirmação de que o seu papel seria apenas de aproximar os associados dos usuários, sem interferência nas negociações.

Sem dúvida alguma, uma das vantagens competitivas das cooperativas é agregar produtores e/ou prestadores de serviços para, em conjunto, buscar uma ampliação e valorização junto ao mercado consumidor ou tomador dos serviços.

Assim, minha conclusão é oposta a da autoridade fiscal, quando esta afirma:

[...] o que ocorre é a prestação de serviços a terceiros, e não atos cooperativos que são aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados. A cooperativa na prestação desses serviços pratica na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços, realizando, na prática, ato não cooperado.

Assim, temos que ato cooperado exclui os atos praticados com terceiros, por se tratarem de atos comerciais ou civis e por faltar-lhes o requisito de estar a cooperativa e seus associados em ambos os lados da relação negocial. Portanto, os atos praticados com terceiros relativos a fornecimento de bens ou serviços a não associados, mesmo que para atender aos objetivos sociais, configura ato não cooperado e também deverão compor a base de cálculo do IRPJ.

Ora, como já dito, os cooperados prestam seus serviços a terceiros em cumprimento do contrato firmado pela cooperativa em seu nome. Funciona esta como mera intermediária na relação entre os tomadores de serviços e os prestadores (cooperados), gerindo esta prestação e repassando aos associados os rendimentos a que fazem jus, de acordo com os serviços prestados, descontados os custos e taxas de administração estipulados pelos seus órgãos estatutários.

A própria cooperativa não é a tomadora dos serviços (dos associados), nem tampouco a prestadora dos serviços, já que prestados pelos associados. Portanto, a cooperativa e cooperados participam direta ou indiretamente na relação negocial, seja ela interna ou com terceiros.

É indispensável a existência de terceiros (os tomadores de serviços) nesta relação, pois só assim se concretiza a razão de ser da associação sob a forma de cooperativa entre os prestadores do serviço.

Assim, me parece evidente que as receitas de prestação de serviços auferidas pela cooperativa constituem-se em receitas decorrentes dos atos cooperativos para a qual foi instituída, não devendo compor o resultado tributável, seja do IRPJ a ser apurado, nos termos do art. 183 do RIR/1999, seja da CSLL, nos termos do art. 39 da Lei nº 10.865/2004.

Não obstante, caso meus pares discordem dos fundamentos trazidos para cancelar as exigências do IRPJ e da CSLL, impõe-se considerar que se os valores recebidos pela cooperativa na execução do contrato de prestação de serviços firmado com terceiros para execução pelos cooperados devem compor a apuração do resultado da cooperativa pelo lado da receita, os valores repassados aos associados pela prestação desses serviços teria que, necessariamente, integrar o resultado pelo lado do custo (necessário à execução dos serviços contratados).

Afinal, tendo em consideração o texto constitucional que determina o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, não pode a carga do IRPJ e da CSLL ser mais gravosa para a cooperativa que a incidente sobre as demais pessoas jurídicas, o que ocorreria na desconsideração dos repasses aos associados como custo.

Assim, também sobre esta perspectiva, os lançamentos do IRPJ e CSLL seriam cancelados, pois a consideração desses repasses como custo, anularia completamente o resultado apurado pela autoridade fiscal.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, nesta parte, para cancelar a exigência relativa ao IRPJ e a CSLL, inclusive as multas isoladas.

Passo a examinar a exigência relativa ao PIS e a Cofins.

Com relação a essas exigências a recorrente alega a existência de inconstitucionalidade da MP. 1858-6 de 1999, que revogou a isenção da Cofins sobre as receitas decorrentes de atos cooperativos previstos no art. 6º, inc. I da LC/70/91 e alterou a base de cálculo do PIS, que também passou a incidir sobre as receitas de atos cooperativos.

Informa também que obteve antecipação de tutela para suspender a exigibilidade do crédito tributário relativo a estas exações, em decisão proferida pelo Ministro do STF, Sepúlveda Pertence, no âmbito do RE. nº 378.860, em 22/03/2007 (cópias e-fls. 376/382), em ação na qual busca o reconhecimento à isenção do PIS e da Cofins sobre as receitas oriundas de atos praticados com os cooperados.

Quanto a este ponto, entendo que está correta a decisão de primeiro grau que entendeu existir concomitância entre o recurso administrativo interposto e a decisão judicial, sendo cabível a observância da Súmula CARF nº 1:

***Súmula CARF nº 1:** Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Ante ao exposto e, tendo em vista que as matérias relativas às exigências do PIS e da COFINS, objeto do lançamento ora discutido, encontram-se *sub judice*, voto no sentido de não se conhecer das alegações recursais, neste ponto.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências de IRPJ e CSLL, e de não conhecer das razões recursais relativas ao PIS e a Cofins, em face da existência de ação judicial quanto à matéria recorrida, nos termos já expostos.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado