



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.000236/2008-71
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.349 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 8 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SERVICE COOP- COOPERATIVA DOS PROFISSIONAIS DE TRABALHO PARA O EXERCICIO DE ATIVIDADES ECONOMICAS DESMEMBRADAS - EM

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

COOPERATIVA DE TRABALHO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TERCEIROS TOMADORES. ATO NÃO COOPERATIVO. TRIBUTAÇÃO.

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.

Os valores recebidos pelas cooperativas de trabalho, por serviço prestado por seus associados a outra pessoa, associada ou não, por se tratar de ato não cooperativo, estão sujeitos ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos à DRJ, para apreciação das demais questões da impugnação, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.349 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 15540.000236/2008-71

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência apresentado pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão n.º **1302-001.435** (da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, fls. 230 e seguintes), através do qual o colegiado decidiu negar provimento ao **recurso de ofício**, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

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.

ASSUNTO: CSLL

COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA.

Até o ano de 2004, inclusive, as sociedades cooperativas sujeitavam-se à incidência de CSLL, independente de se tratar da prática de atos cooperados ou não.

ASSUNTO: COFINS

COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA.

As sociedades cooperativas sujeitam-se à incidência desta contribuição com exclusões e deduções da base de cálculo específicas, conforme Instrução Normativa SRF n.º 635/2006.

ASSUNTO: PIS/PASEP

COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA.

As sociedades cooperativas sujeitam-se à incidência desta contribuição com exclusões e deduções da base de cálculo específicas, conforme Instrução Normativa SRF n.º 635/2006.

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, lavrados em face do contribuinte pelos seguintes fatos, consoante descrito nos Termos de Constatação Fiscal, em síntese:

- o contribuinte não declarou na DIPJ 2004, com opção de apuração da base de cálculo do IRPJ pelo lucro real anual, suas receitas tributáveis;
- intimado, incoerentemente, respondeu que não se sujeita à tributação pelo lucro real, razão pela qual não escritura o Lalur;
- intimado, não apresentou comprovação de suas despesas até a data da lavratura do Auto de Infração;

- respondeu que a Cooperativa funciona como prestadora de serviços e tem como objetivo o planejamento e intermediação de negócios entre seus cooperados e terceiros, remunerando-se por meio de comissão ou taxa de administração;

- com base na receita conhecida, devidamente descontada dos salários e tributos retidos na fonte, no total de R\$ 2.503.069,12, a fiscalização apurou o crédito tributário lançado, utilizando como forma de tributação do lucro o montante real auferido no ano;

- o parecer Normativo n.º 73/75 definiu que o lucro operacional a ser considerado para efeitos de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros diminuída dos custos diretos e, ainda, dos custos e encargos indiretos;

- o art. 79, da Lei n.º 5.764/71, dispõe que atos cooperativos são os praticados com seus associados e o art. 111, da mesma lei, diz que é renda tributável a receita de serviços fornecidos a terceiros não associados.

Conforme relatado no acórdão ora recorrido, na impugnação ao lançamento, o contribuinte alegou, em síntese:

DA NATUREZA DOS ATOS PRATICADOS PELA IMPUGNANTE

- que os atos praticados pela Interessada, cuja receita foi objeto do lançamento, são atos cooperativos e, portanto, não suscetíveis à tributação.

- que a definição adotada pela Receita Federal, ou mais precisamente pelo Conselho de Contribuintes, é a de que ato cooperativo se identifica como aquele praticado entre a cooperativa e seus associados.

- que esse órgão fazendário entende que, especificamente para as cooperativas de trabalho, como é o caso da Interessada, ato cooperativo é também a prestação de serviço por seus associados a outra pessoa ainda que não associado com a intermediação da cooperativa, desde que o serviço seja da mesma atividade econômica.

- que é justamente o que ocorre na presente discussão, pois a Interessada contrata com terceiros a prestação de serviços por parte de seus associados que participam de todas as fases.

- que, segundo o art. 30, do Estatuto Social da Interessada, seu objeto social é também a prestação de serviço à terceiros, caso em que integra a relação jurídica como representante de seus cooperados.

- que a documentação acostada demonstra, de forma inequívoca, que os atos praticados enquadram-se dentre os cooperativos e que, portanto, o lançamento é improcedente.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

- que, caso esta Delegacia entenda que a Interessada pratica também atos não cooperativos, conclua pela nulidade do auto de infração.

- que o Fiscal autuante não delineou o alcance dos atos cooperativos, para saber que valores estariam sujeitos à tributação.

- que o Fiscal limitou-se a identificar as receitas do período e descontar as despesas relativas a salários e tributos retidos na fonte, quando, para que o lançamento pudesse ser considerado válido, deveria ter destacado o resultado dos atos não cooperativos e

exigido o tributo somente sobre este resultado, descontando, ainda, todas as receitas transferidas a terceiros e a cooperados.

DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

- que, não obstante não terem sido descontados os valores referentes aos atos cooperativos praticados pela Interessada, a tributação relativa ao PIS e à Cofins somente poderia incidir sobre a receita própria da cooperativa e ao IRPJ e à CSLL, sobre o resultado líquido, descontando-se todas as receitas transferidas a terceiros e aos cooperados.

- que a Interessada apresentou relação detalhada de todos os seus custos diretos e indiretos que também podem ser considerados receitas transferidas a terceiros, em planilha acostada à fl. 112.

- que, ao final, descontando-se todos os custos, a cooperativa apurou lucro real de R\$ 189.979,01, que, em caso de se desconsiderar as demais alegações, deve ser considerado como base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA CONTÁBIL

- que com base no princípio da verdade material, a Interessada pretende produzir prova perícia contábil, a fim de que seja realizada uma verificação na contabilidade para demonstrar todos os custos da atividade, bem como a natureza da receita.

- que, para tal, apresenta os quesitos e a qualificação técnica do perito indicado (fls. 146, 156, 166 e 176).

A turma julgadora de primeira instância (9ª Turma da DRJ/RJ1) deu parcial provimento à impugnação, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-Calendário: 2003

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2003

COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA.

Até o ano de 2004, inclusive, as sociedades cooperativas sujeitavam-se à incidência de CSLL, independente de se tratar da prática de atos cooperados ou não.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2003

COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA.

As sociedades cooperativas sujeitam-se à incidência desta contribuição com exclusões e deduções da base de cálculo específicas, conforme Instrução Normativa SRF n.º 635/2006.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA.

As sociedades cooperativas sujeitam-se à incidência desta contribuição com exclusões e deduções da base de cálculo específicas, conforme Instrução Normativa SRF n.º 635/2006.

Diante do crédito tributário exonerado, o Presidente da Turma recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. O contribuinte não apresentou recurso voluntário.

No julgamento do recurso de ofício, o colegiado decidiu negar-lhe provimento, conforme ementa acima transcrita.

Em face dessa decisão, a PGFN relata que o acórdão recorrido afastou a exigência do IRPJ *por entender que a contratação de serviços com não associados, operação da qual se originou o auto de infração questionado pelo contribuinte, constitui ato cooperado pelo simples fato de aproximar os cooperados dos usuários dos serviços da cooperativa.*

Aponta que há divergência jurisprudencial entre este e o acórdão paradigma n.º **202-15.678** (da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes), o qual *demonstra que as hipóteses de isenção requerem interpretação restritiva, não havendo como enquadrar em ato cooperado uma atividade que não está contemplada no art. 79 da Lei n.º 5.764/71, como é caso de ato praticado entre cooperado e não associado, mesmo que tenha por fim o atendimento da finalidade social da cooperativa.* Segue a ementa:

Acórdão n.º 202-15.678**PIS. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.**

Consideram-se atos não cooperativos os praticados com terceiros não associados, embora objetivem atendimentos sociais e a finalidade da sociedade cooperativa, por faltar-lhes o requisito básico de estar em ambos os lados da relação negocial, a cooperativa e seus associados, para consecução dos seus objetivos.

ISENÇÃO.

O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo previsto na Constituição Federal não implica imunidade ou isenção, não prevista em lei, relativas às contribuições para a seguridade social, já que esta haverá de ser financiada por toda a sociedade, estando imunes apenas as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei, dentre as quais não se encontram as sociedades cooperativas. As

cooperativas estão obrigadas ao recolhimento do PIS, além de 1% sobre a folha de salários, à tributação normal quando praticarem atos não-cooperados.

O recurso foi admitido pelo Presidente da Câmara recorrida, que considerou caracterizado o dissídio jurisprudencial a ensejar a apreciação do recurso especial pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, pelos seguintes fundamentos:

- confrontando-se as decisões em questão, verifica-se que ambas aplicam as disposições da Lei nº 5.764, de 1971, para diferenciar os atos cooperativos e não-cooperativos e, assim, aplicar regras próprias de tributação a cada um dos conjuntos de atos. Ambas também tratam de atos praticados por cooperativas de trabalho.

- do confronto das ementas, enquanto no recorrido se considera que "os valores recebidos pelas cooperativas de trabalho, por serviço prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo", o paradigma manifesta-se no sentido de que é requisito básico para o ato cooperativo a cooperativa e seus associados "em ambos os lados da relação negocial".

O contribuinte, cientificado, não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária.

O despacho de admissibilidade deu seguimento após constatar a divergência em relação ao acórdão recorrido que considerou que *"os valores recebidos pelas cooperativas de trabalho, por serviço prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo"*, enquanto *"o paradigma manifesta-se no sentido de que é requisito básico para o ato cooperativo a cooperativa e seus associados "em ambos os lados da relação negocial"*.

De fato, em que pese tratar de PIS, o paradigma firma o entendimento quanto ao que se compreende por atos não cooperativos:

Consideram-se atos não cooperativos os praticados com terceiros não associados, embora objetivem atendimentos sociais e a finalidade da sociedade cooperativa, por faltar-lhes o requisito básico de estar em ambos os lados da relação negocial, a cooperativa e seus associados, para consecução dos seus objetivos.

Nesse sentido, verifica-se a similitude suficiente para demonstrar a divergência jurisprudencial.

Assim, presentes os pressupostos recursais, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecer do recurso especial interposto no presente caso.

Mérito

A divergência, como visto, cinge-se à definição do que se deve compreender por ato cooperativo e ato não cooperativo, para fins de incidência de tributação a título de IRPJ .

As sociedades cooperativas devem se constituir conforme as disposições da Lei n.º 5.764, de 1971, especialmente seu art. 3º, observando-se, ainda, o disposto nos arts. 1.093 a 1.096 do Código Civil, sendo vedada a distribuição de benefícios ou vantagens a qualquer associado ou terceiro.

De início, é primordial compreender as disposições da Lei n.º 5.764, de 1971, visando diferenciar os atos cooperativos e não-cooperativos, que prevê:

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

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

Art. 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. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.168-40, de 24 de agosto de 2001)

Art. 88-A. A cooperativa poderá ser dotada de legitimidade extraordinária autônoma concorrente para agir como substituta processual em defesa dos direitos coletivos de seus associados quando a causa de pedir versar sobre atos de interesse direto dos associados que tenham relação com as operações de mercado da cooperativa, desde que isso seja previsto em seu estatuto e haja, de forma expressa, autorização manifestada individualmente pelo associado ou por meio de assembleia geral que delibere sobre a propositura da medida judicial. (Incluído pela Lei n.º 13.806, de 2019)

[...]

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

À luz dos referidos dispositivos legais, deduz-se que atos cooperativos são os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, entre seus associados e a cooperativa, e pelas cooperativas entre si quando associadas, sempre visando a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Já os atos não cooperativos são aqueles que importam em operação com terceiros não associados, ou seja, inclui a contratação de bens e serviços de terceiros não associados.

A partir disso, as cooperativas pagarão o imposto de renda sobre o resultado positivo das operações e das atividades estranhas a sua finalidade (ato não cooperativo), isto é, serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 da Lei n.º 5.761, de 1971.

Assim, as sociedades cooperativas devem contabilizar em separado os resultados das operações com não associados, de forma a permitir a tributação na forma disposta no Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000/99:

Seção V

Sociedades Cooperativas

Não Incidência

Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3.º, e Lei n.º 9.532, de 1997, art. 69).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuírem 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 doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei n.º 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

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

Incidência

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 n.º 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei n.º 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.

No tocante ao PIS e COFINS, a MP n.º 2.158-35, de 2001, em seu art. 15, § 2º, dispõe que os valores excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, relativos às operações com os associados, deverão ser contabilizados destacadamente, pela cooperativa, devendo tais operações ser comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, de seu valor, da espécie de bem ou mercadoria e das quantidades vendidas.

Cumpra registrar que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral da discussão sobre a incidência da Cofins, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo. Veja-se a ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DA COFINS, DA CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SOBRE O PRODUTO DE ATO COOPERADO OU COOPERATIVO. DISTINÇÃO ENTRE “ATO COOPERADO TÍPICO” E “ATO COOPERADO ATÍPICO”. CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE “ATO COOPERATIVO”, “RECEITA DE ATIVIDADE COOPERATIVA” E “COOPERADO”. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. VALORES PAGOS POR TERCEIROS À COOPERATIVA POR SERVIÇOS PRESTADOS PELOS COOPERADOS. LEIS 5.764/1971, 7.689/1988, 9.718/1998 E 10.833/2003. ARTS. 146, III, c, 194, par. ún., V, 195, caput, e I, a, b e c e § 7º e 239 DA CONSTITUIÇÃO. Tem repercussão geral a discussão sobre a incidência da Cofins, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”. Discussão que se dá sem prejuízo do exame da constitucionalidade da revogação, por lei ordinária ou medida provisória, de isenção, concedida por lei complementar (RE 598.085-RG), bem como da “possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória n.º 2.158-33, originariamente editada sob o n.º 1.858-6, e nas Leis n.ºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998” (RE 599.362-RG, rel. min. Dias Toffoli).

(RE 672215 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 29/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-083 DIVULG 27-04-2012 PUBLIC 30-04-2012)

Assim, tendo sido reconhecida a repercussão geral da discussão sobre a incidência da Cofins, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, somente com o julgamento do recurso extraordinário RE 672215, o Supremo Tribunal Federal se manifestará definitivamente sobre matéria.

Todavia, posteriormente ao reconhecimento da repercussão geral em matéria mais ampla, o Plenário do STF, em sessão realizada em 2014, por unanimidade de votos, deu provimento a recursos da União relativos à tributação de cooperativas pela contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e pela Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em que se questionava decisões da Justiça Federal que afastaram a incidência dos tributos da Unimed de Barra Mansa (RJ) e da Uniway – Cooperativa de Profissionais Liberais, em recursos com repercussão geral reconhecida, solucionando os processos sobrestados na origem.

Nessa toada, o STF reafirmou o entendimento segundo o qual as cooperativas não são imunes à incidência dos tributos, e firmou a tese de que incide o PIS sobre atos praticados

pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços, resguardadas exclusões e deduções previstas em lei (RE 599362 e RE 598085).

No julgamento do RE 599362, em 06/11/2014, fixou-se a tese de que “a receita auferida pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP”.

Tratamento adequado

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

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

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

Veja-se a ementa:

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.

Ao analisar os embargos de declaração apresentados em face desse RE 599362, em 18/08/2016, o Plenário fixou tese no sentido de que “*a receita auferida pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP*”, esclarecendo, ainda, que a matéria acerca do adequado tratamento tributário do ato cooperativo e de outras modalidades seria analisada em outro recurso, sob relatoria do ministro Luís Roberto Barroso, que ainda não foi julgado. Restou consignado na ementa:

EMENTA 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 julgamento, em 06/11/2014, do RE 598085, de relatoria do ministro Luiz Fux, fixou-se a tese de que “*são legítimas as alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, no que revogou a isenção da COFINS e da contribuição para o PIS concedidas às sociedades cooperativas*”. O tema do recurso foi a vigência do artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar 70/1991, segundo o qual eram isentos de contribuição os atos cooperativos das sociedades cooperativas. No julgamento, decidiu-se que são legítimas as alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, no ponto em que foi revogada a isenção da Cofins e do PIS concedida às sociedades cooperativas. Veja-se a ementa do julgado referido:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO. SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS) VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE “ATO NÃO COOPERATIVO” POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC Nº 70/91, PELA MP Nº 1.858-6 E REEDIÇÕES SEGUINTE, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.158-35. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, “C”, DA CF/88, DETERMINANTE DO “ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO”, AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado. 2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas. 3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitória, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997. 4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995). 5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a ratio ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação. 6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada. 7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados)

na busca dos seus objetivos institucionais. 8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006, assentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços. 9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, verbis: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI Nº. 5.764/71. COFINS. MP Nº. 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO-INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS. 1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei nº. 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998. 2. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG) 3. Prevalece, no confronto com a Lei nº. 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art. 2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. 4. Os atos cooperativos (Lei nº. 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato impondível para incidência da Cofins. 5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. 6. Apelação provida. (fls. 120/121). 10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998. 11. Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta.

(RE 598085, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

Posteriormente, o Plenário do STF, em sessão virtual de 18 a 24.08.2017, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, desproveu os embargos de declaração da Unimed de Barra Mansa Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares.

Assim, quanto ao PIS/Pasep e a Cofins, o quanto decidido definitivamente pelo STF no RE 598085, conforme acima, aplicar-se-ia aos julgamentos do CARF, com fulcro no art. 62, §2º, do Anexo II do RICARF/2015:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543 - B e 543 - C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Como no presente caso o recurso especial não trata desses tributos, a tese não se aplica de forma automática, mas todo o racional é adotado neste voto para subsidiar a presente decisão.

Considerando-se que não há ainda decisão definitiva em sede de exame de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecido, em relação à CSLL (que também não é objeto deste recurso), compreende-se que deve prevalecer, tanto quanto à CSLL, como ao seu tributário irmão (IRPJ), o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, a seguir exposto.

Veja-se que, no julgamento do Recurso Especial REsp nº 1.081.747 - PR (2008/0179707-7), o STJ decidiu nos termos da seguinte ementa:

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. Recursos especiais não providos. (Publicado no DJE de 29/10/2009) (grifou-se)

No julgamento acima (Recurso Especial nº 1.081.747 – PR), o extenso estudo da Ministra Relatora Eliana Calmon é por ela sintetizado nos seguintes termos:

1) equivocados a doutrina e os precedentes do STJ que entendem como ato cooperativo, indistintamente, todo aquele que atende às finalidades institucionais da cooperativa;

2) constitui-se ato cooperativo típico ou próprio, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71, o serviço prestado pela cooperativa diretamente ao cooperado, quando:

a) a cooperativa estabelece, em nome e no interesse dos associados, relação jurídica com terceiros (não cooperados) para viabilizar o funcionamento da própria cooperativa (com a locação ou a aquisição de máquinas e equipamentos, contratação de empregados para atuarem na área-meio, por exemplo) visando à concretização do objetivo social da cooperativa; e

b) a cooperativa recebe valores de terceiros (não cooperados) em razão da comercialização de produtos e mercadorias ou da prestação de serviços por seus associados e a eles repassa.

3) estão excluídos do conceito de atos cooperativos a prestação de serviços por não-associado (pessoa física ou jurídica) através da cooperativa a terceiros, ainda que necessários ao bom desempenho da atividade-fim ou, ainda, a prestação de serviços estranhos ao seu objeto social; e

4) os atos cooperativos denominados “auxiliares”, quando a cooperativa necessita realizar gastos com terceiros, como hospitais, laboratórios e outros - mesmo que decorrentes do atendimento médico cooperado, não se inserem no conceito de ato cooperativo típico ou próprio.

Em julgados posteriores, o STJ tem decidido que o ato cooperativo deve ser interpretado de forma bastante restritiva, considerando que se limita àquele firmado entre cooperativas e entre cooperativa e associados, não envolvendo terceiros. Cite-se como exemplos os seguinte julgados: REsp 58.265/SP, DJe 01/02/2010; REsp 786.612/RS, DJe 24/10/2013 e EDcl no REsp 1423100/SE, DJe 25/04/2014.

Assim, considerando-se o quanto já decidido com repercussão geral pelo STF e a jurisprudência do STJ com tendência à interpretação restritiva dos dispositivos legais que regem a matéria e, ainda, tendo em vista a concepção de que o CTN impõe a interpretação literal nos casos de isenções (art. 111, inciso II), compreende-se que, no caso em litígio, no tocante ao IRPJ, impõe-se também a adoção da interpretação mais restritiva, como tem sido dada pelo Poder Judiciário.

Nesse sentido, ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido, entende-se que os valores recebidos pelas cooperativas de trabalho, por serviço prestados por seus associados a outra pessoa, ainda que não associado, por representar ato não cooperativo, estão sujeitos ao IRPJ.

Como o contribuinte apresentou outras alegações na impugnação, as quais não foram objeto de apreciação pela turma julgadora de primeira instância (DRJ) que decidiu por afastar a autuação por razões de direito (conforme acórdão de fls. 209 e ss), uma vez revertida aquela decisão, compete ao colegiado de piso se manifestar quanto às demais alegações contidas na impugnação.

Conclusão

Em vista do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, com retorno à turma julgadora da DRJ para apreciação das demais questões alegadas na impugnação.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Declaração de voto

Conselheira Livia De Cali Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com o devido respeito ao voto da i. Relatora, diverjo de seu entendimento quanto à admissibilidade do presente recurso especial e também no mérito.

Sobre a admissibilidade, compreendo que os acórdãos recorrido e paradigma tratam de autuações substancialmente diferentes relativas à tributação de cooperativas, não se verificando possível extrair, do voto condutor do acórdão paradigma, uma conclusão quanto ao caso dos autos.

Isso porque, no caso do acórdão paradigma, o objeto da autuação – e o que foi considerado ato não cooperativo – foram os serviços *diversos dos praticados pelos cooperados*, isto é, os atos apenas intermediados pelos médicos cooperados, mas praticados por terceiros. Nesse contexto, assim concluiu o voto condutor daquele precedente (grifamos):

Assim, conclui-se serem improcedentes as alegações da impugnante de que serviços diversos dos praticados pelos médicos cooperados constituam atos cooperativos, porquanto se tratar de intermediação de serviços de terceiros não-cooperados.

Diversamente, no caso dos autos o questionamento se deu exclusivamente quanto aos serviços *praticados pelos cooperados* com terceiros.

De fato, o caso dos autos trata de uma cooperativa de trabalho (não médico), em que o objeto da cooperativa é exatamente intermediar, isto é, ser o canal entre o profissional e o mercado, sendo os serviços prestados diretamente pelas pessoas físicas cooperadas, como se observa:

(...) a Cooperativa funciona como prestadora de serviços e tem como objetivo o planejamento e intermediação de negócios entre seus cooperados e terceiros, remunerando-se por meio de comissão ou taxa de administração.

Analisando-se o teor do voto condutor do acórdão paradigma, compreendo que não se extrai, naquele caso, uma conclusão sobre como aquela turma decidiria sobre a tributação dos resultados exclusivamente dos atos praticados pelos médicos cooperados em favor de terceiros. Dito de outra forma, compreendo que o raciocínio exposto no voto condutor do acórdão paradigma, se aplicado ao caso dos autos, não seria capaz de indicar uma conclusão daquela turma quanto à autuação ora em discussão, daí porque não vislumbro divergência jurisprudencial capaz de autorizar o conhecimento do presente recurso especial.

No mérito, com a devida vênia ao posicionamento adotado pela Relatora, e referendado pela maioria desta Turma da CSRF, compreendo que também não assiste razão à Fazenda Nacional.

É que, no caso das cooperativas de trabalho, estas são criadas justamente para viabilizar o exercício dos serviços pelos cooperados, muitas vezes sendo ela, a cooperativa, a contratada perante os terceiros – embora quem exerça os serviços sejam, na prática, os cooperados. O fato de a cooperativa firmar contratos com os terceiros não descaracteriza a natureza do ato, já que ao assim fazer a cooperativa nada mais faz do que realizar a sua finalidade.

A própria Receita Federal já reconheceu a peculiaridade inerente às cooperativas de trabalho por meio do **Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 6, de 24 de maio de 2007**, o qual “*Dispõe sobre a não-incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre as importâncias decorrentes da prestação a terceiros de serviços oferecidos por cooperativa, os quais resultem do esforço comum dos seus associados*”, nos seguintes termos (grifamos):

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - SUBSTITUTO, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e no art. 182 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), e o constante no processo nº 10880.007544/2003-49, declara:

Art. 1º As importâncias decorrentes da prestação a terceiros de serviços oferecidos por cooperativa, os quais resultem do esforço comum dos seus associados, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

Art. 2º As importâncias de que trata o art. 1º, quando 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, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Assim, no caso de cooperativa de trabalho, a prestação a terceiros de serviços que resultem do *esforço comum dos cooperados* é considerada ato cooperativo, de modo que os respectivos resultados não estão sujeitos à tributação. Isso porque são, na verdade, a própria razão de ser da cooperativa de trabalho. Neste sentido, apenas resultados outros, não

relacionados ao desempenho de atividade pelos próprios cooperados, isto é, não concernentes ao esforço de trabalho pessoal das pessoas físicas cooperadas, mas apenas intermediados por elas, é que devem ser considerados atos não cooperativos e, portanto, tributáveis.

Observo que o Superior Tribunal de Justiça – STJ proferiu decisões sobre aspectos tributários aplicáveis às cooperativas, inclusive em regime de repercussão geral, no entanto compreendo que nenhuma delas é aplicável ao caso e, portanto, este colegiado não se encontra regimentalmente vinculado a reproduzir tais resultados para o caso dos autos.

Na verdade, a análise da jurisprudência revela que o tratamento tributário a ser conferido às cooperativas é de ser definido conforme o caso concreto, havendo diversas nuances conforme se altere o objeto da cooperativa, os serviços prestados e os resultados assim obtidos.

Nesse passo, vemos que, no âmbito do REsp nº 58.265/SP, apreciando a possibilidade de tributação sobre resultado positivo decorrente de aplicações financeiras realizadas por cooperativas, o STJ relembrou o conteúdo da Sumula STJ 262, segundo a qual “*O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem 'ato cooperativos típicos'*” e firmou-o como Tese (Tema /Repetitivo 240).

Em diversas outras ocasiões o STJ também decidiu que “*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*” (grifamos), sendo que ali todos os casos envolviam cooperativas de trabalho médico, em que não apenas os serviços eram prestados a terceiros mas também por terceiros, não se tratando de esforços dos próprios cooperados (exemplos: AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.221.603 – SP, AgRg no REsp 751.460/MG, REsp 635.986/PR, AgRg no AgRg no Resp 1033732/SP, REsp 746.382/MG).

Nessa linha -- e muito embora aplicações financeiras sejam, essencialmente, operações entre as cooperativas e terceiros não cooperados -- o STJ tem inclusive entendido que o enunciado da Súmula STJ 262 (segundo o qual “*Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas*”) não se aplica às cooperativas de crédito, como se depreende do seguinte precedente daquela Corte Superior:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ATOS COOPERATIVOS. IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA. SÚMULA 262/STJ. INAPLICABILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que os atos cooperativos típicos - assim entendidos aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados ou entre os associados e as cooperativas, ou ainda entre cooperativas, para a consecução dos objetivos sociais - não geram receita ou lucro, consoante disposto no art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/1971.

2. **A Primeira Seção do STJ pacificou o entendimento de que toda movimentação financeira das cooperativas de crédito** - incluindo a captação de recursos, a realização de empréstimos aos cooperados, bem como a efetivação de aplicações financeiras no mercado - **constitui ato cooperativo**.

3. Infere-se que, se as aplicações financeiras das cooperativas de crédito, por serem atos cooperativos típicos, não geram receita, lucro ou faturamento, o resultado positivo decorrente desses negócios jurídicos não sofre a incidência do Imposto de Renda.

4. Acresça-se que **os julgados que deram origem ao enunciado da Súmula 262/STJ não analisaram a situação específica das cooperativas de crédito, cuja atividade básica está relacionada à gerência financeira dos recursos creditícios dos associados.**

5. Provido o Recurso Especial para reformar o acórdão recorrido quanto ao mérito, faz-se necessária a apreciação pelo STJ dos honorários advocatícios devidos pelo sucumbente. Trata-se de aplicação do direito à espécie.

(...)

(AgRg no AgRg no REsp 717126 / SC - Relator Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, Data do Julgamento 09/02/2010, Data da Publicação/Fonte DJe 24/02/2010)

E, de maneira coerente com tal orientação, esta 1ª Turma da CSRF também tem decidido que as aplicações financeiras realizadas por cooperativas de crédito têm natureza de ato cooperativo, o que afasta a incidência de IRPJ e CSLL sobre os respectivos resultados (16327.001594/2006-27 e 16327.000211/2006-01, de 18/01/2019; 9101-002.782, de 06/04/2017; 9101-001.825, de 20/11/2013, dentre outros).

Em síntese, compreendo que, no caso das cooperativas de trabalho, os resultados de atos praticados com terceiros resultante de esforços pessoais dos cooperados pessoas físicas são, sim, atos cooperativos, não podendo ser objeto de tributação.

Estas são as razões pelas quais divergi do substancioso voto da Relatora no caso dos autos, para não conhecer do recurso especial e, uma vez vencida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Com o devido respeito, ousou discordar do entendimento que prevaleceu neste julgamento, razão pela qual apresento a seguinte declaração de voto para registrar meu posicionamento sobre o caso concreto.

De pronto, registro que o problema no presente caso, a meu ver, não gira em torno da caracterização do ato cooperativo. Há ato cooperativo e isso foi reconhecido já em primeira instância pela DRJ. A real controvérsia reside sobre quem deveria ser o destinatário da tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Recapitulando, então, temos que a 9ª Turma da DRJ/RJ1, sob o acórdão n.º 12-27.680 (e-fl. 194) ao analisar o artigo 79 da Lei n.º 5.764/71 entendeu que:

(...)

16. Entretanto, na maioria das cooperativas de serviço, caso em que se encontra a Interessada, os associados são os próprios prestadores de serviços, como também ocorre nas cooperativas de taxistas e de médicos, e não os usuários. Em face disso, não se pode fazer uma interpretação literal do dispositivo, que certamente desvirtuaria o instituto da cooperativa, fazendo, por exemplo, com que a própria operação mediante a qual uma cooperativa de produtores de leite contrata com a empresa adquirente a colocação dos produtos de seus cooperados fosse descaracterizada como ato cooperativo. Da mesma forma, em consequência de uma interpretação restritiva, os serviços do taxista só poderiam ser qualificados como atos cooperativos se prestados a outro taxista cooperado. Deste modo, deve ser levado em conta que, nas cooperativas voltadas para a atividade de prestação de serviços profissionais específicos, 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 praticados pela Interessada são considerados cooperativos sempre que dela se obtenha a aproximação dos usuários com os cooperados, com que são beneficiados não so os próprios associados, como também as pessoas estranhas aos quadros da cooperativa que usufruem dos serviços.

17. Os atos não cooperativos, por outro lado, seriam somente aqueles em que a intermediação se desse entre os mesmos usuários e outros profissionais que não houvessem se associado à cooperativa.

18. De acordo com o que relata o Auditor autuante, todos os atos praticados pela Interessada enquadram-se dentre os cooperados como também é alegado na Impugnação.

Confira que, no Termo de Constatação n.º 0002 (fls. 6/7), a Fiscalização assevera:

A partir deste momento voltamos a Intimar e Reintimar a empresa quando no período entre 2910612007 e 0911012007, recebemos a documentação solicitada, quando constatei que a Cooperativa funciona como Prestadora de Serviços, e que tem como objetivo o planejamento e Intermediação de Negócios entre seus cooperados e terceiros, remunerando-se para isso através

de Comissão ou Taxa de Administração, conforme planilhas, em anexo, e resumo abaixo.

Concluindo que os atos praticados pelo sujeito passivo eram atos cooperativos, o IRPJ foi afastado, permanecendo a cobrança parcial de CSLL, PIS e COFINS, somente por imposição legal expressa que não prevê isenção para tais tributos.

Na sequência, o v.acórdão recorrido, repetiu o voto exarado pela primeira instância sem qualquer ressalva, tendo sido negado provimento ao recurso de ofício, por maioria de votos.

Pois bem. A PGFN em seu recurso especial visa o reestabelecimento da exigência do IRPJ por entender que a relação entre os cooperados e terceiros são atos-meio e não atos propriamente cooperativos.

Eis o ponto!

A autuação recai sobre a cooperativa, não sobre os cooperados. Contudo, quem presta serviços – já que se está falando de uma cooperativa de trabalho – são os cooperados, não a cooperativa. Como a relação dela com seus cooperados (não terceiros) é definitivamente um ato cooperativo, nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764/71, não há que se falar em tributação da cooperativa, mesmo porque, só será tributado pelo IRPJ a empresa que auferir acréscimo patrimonial, mais especificamente, lucro, que se compõe por intermédio de variadas receitas e, como cooperativas não auferem lucro mas sim sobras que retornam aos seus cooperados, não faz sentido – porque fora da hipótese de incidência tributária – exigir IRPJ da autuada, da cooperativa.

Como já mencionei em “Tributação e Ato Cooperativo”, a classificação de Walmor Franke sobre os negócios jurídicos praticados pelas cooperativas nos auxilia muito na compreensão do que é ato cooperado. Na visão do autor, há quatro modalidades de negócios jurídicos, que podem ser assim resumidos:

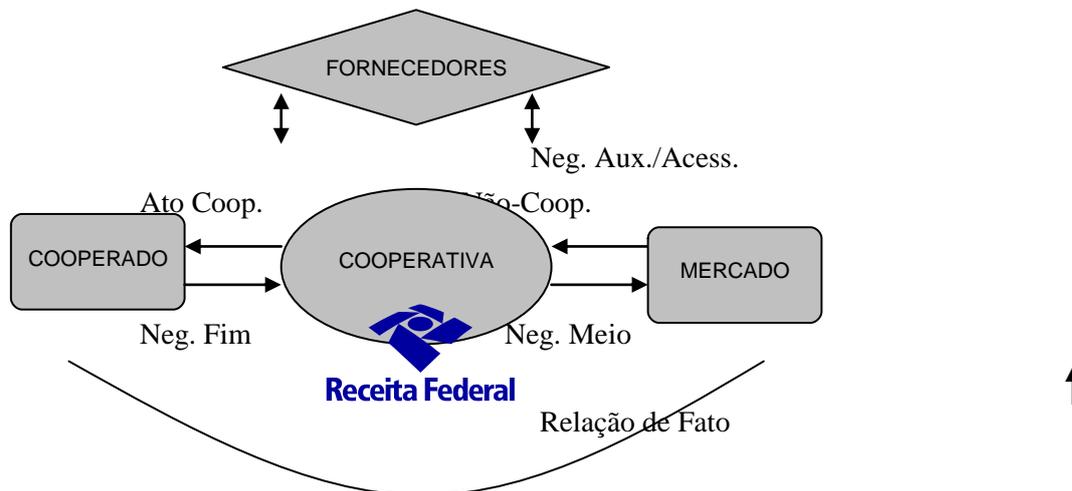
Negócio interno (ou negócio-fim): enquadra-se estritamente no conceito legal de ato cooperativo, na proporção em que se revela com o relacionamento entre o cooperado e a cooperativa. Exemplificando: numa cooperativa de produção agropecuária, o negócio interno se dá quando o cooperado entrega à cooperativa seus produtos para a venda, e após vendidos os produtos, dar-se-á quando a cooperativa repassar o resultado da venda ao cooperado.

Negócio externo (ou negócio-meio, ou de mercado): precede ou sucede o negócio externo, depende do objeto da cooperativa. Há relação íntima com o negócio interno, pois um não se justifica sem o outro. Utilizando o mesmo exemplo, o negócio externo seria a venda do produto do cooperado ao mercado consumidor. Neste caso o negócio externo sucede a entrega do produto pelo produtor e precede a entrega do produto da venda ao mesmo.

Negócios auxiliares: são todos os negócios que, mesmo não sendo negócios fim ou meio, são realizados para a consecução dos objetivos sociais da cooperativa. Para uma cooperativa agropecuária, equivale à aquisição de implementos agrícolas de uso comum, aquisição de material de escritório etc.

Negócios acessórios: não se confundem com negócio-fim ou negócio-meio, mas, além disso, também não se relacionam com o objetivo imediato da cooperativa. São negócios relativos à regular administração do empreendimento, tais como a venda de máquina obsoleta, ou a aquisição de imóvel mais amplo para a administração da cooperativa etc.

Partindo destes conceitos, é possível ilustrar a estrutura negocial da cooperativa da seguinte forma:



Disto, temos no caso concreto, que o objeto da autuada, ou seja, a cooperativa, nos termos de seu estatuto é (e-fl. 119):

Art. 3 – O objeto da cooperativa corresponde à atividade econômica composta em face da produção profissional dos cooperados, sem qualquer restrição, podendo abranger as atividades administrativas, operacionais para realização de serviços desmembrados em caráter geral, podendo especialmente operar nas áreas de administração, produção, manutenção, controle, projetos, comunicação, entretenimento, informática, telecomunicações, marketing entre outros.

§1º - No cumprimento de suas finalidades, a sociedade poderá assinar em nome dos seus cooperados, contratos com pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou mesmo com pessoas físicas, tendo como objetivo uma atividade econômica **composta da atuação coletiva de seus associados.**

§2º - Poderá, também em nome de seus cooperados, realizar os **negócios-meio, diretamente ligados à sua finalidade social,** assinando contratos com atividades que objetive a evolução profissional dos seus associados, bem como que lhes propicie o exercício da atividade econômica objeto da cooperativa, **colocando o produto desses negócios à disposição de seus associados.**

§3º Poderá realizar, na conformidade do parágrafo anterior, negócios-meio indiretamente ligados à sua finalidade social, colocando o produto dos mesmos à disposição dos cooperados.

§4º - Nos contratos celebrados, a cooperativa agirá de conformidade com sua finalidade de representar os cooperados coletivamente, agindo, na prática, com instrumento de sua contratação.

(...)

Perceba-se que o próprio estatuto social da cooperativa admite expressamente a possibilidade da prática de negócios externos/negócios-meio, ou seja, que ocorrem com terceiros, porém sempre para proteger os interesses dos cooperados em relações com terceiros, a quem prestarão os serviços previstos no caput do artigo 3º do mencionado estatuto.

E aqui relembre-se o papel e nível de relevância dos negócios-meio, principalmente em tipos de cooperativas como a analisada: os negócios-meio precedem ou sucedem o negócio externo, **dependem do objeto da cooperativa. Há relação íntima com o negócio interno, pois um não se justifica sem o outro.**

(Grifos nossos)

Por oportuno, confira-se também sua finalidade:

Art. 2 – SERVICE COOP – COOPERATIVA DOS PROFISSIONAIS DE TRABALHO PARA O EXERCÍCIO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS DESMEMBRADAS, tem como finalidade social à congregação de profissionais das áreas de administração, operacionalização, controle, manutenção e projetos, que se proponham a associar bens e serviços para o exercício de sua atividade econômica, no interesse comum e sem finalidade lucrativa, compreendendo a execução de atos, cooperativos, direcionados, entre outros, à oferta coletiva de seus serviços, bens e produtos, firmatura de contratos com usuários, cobrança e recebimento do preço contratado, registro, controle e distribuição dos resultados, sob a forma de produção ou de valor referencial, e apuração e atribuição aos cooperados das despesas da sociedade, tudo mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços da sociedade (artigo 4º, inciso VII e 80, da Lei n. 5.764/71).

Assim, independentemente da origem das receitas que a fiscalização considerou omitidas, se de negócios internos ou externos, entendo que dentro da esfera de finalidade da cooperativa atuada - e sim, a finalidade é fator importantíssimo, já que em primeira análise, distingue as cooperativas das outras empresas com fins lucrativos – tanto os negócios praticados restritamente entre ela e seus cooperados quanto os negócios-meio apresentados em seu estatuto social, configuram atos cooperativos não passíveis de tributação pelo IRPJ, já que traduzem a finalidade da cooperativa com excelência.

Por fim, por identificar todos elementos do ato cooperativo, quais sejam: a) necessidades individuais comuns (pressuposto e objeto básico do ato cooperativo); b) ausência de finalidade de lucro (como sistema econômico e socialmente mais justo para limitar um bem particular do grupo por meio da satisfação das primeiras); c) solidariedade (como valor essencial permanente e indispensável para o ganho da integração social, o bem-estar particular dos membros do grupo e o geral, da comunidade); d) integração social do grupo (por meio do espírito de colaboração ativa e como técnica de transformação da sociedade política em comunidade); e e) bem-estar geral (como fim do sistema), voto no sentido de negar provimento ao recurso fazendário.

É a declaração.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei