



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

Processo n° 18471.000468/2003-74
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-01.305 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de novembro de 2011
Matéria PIS COMPENSAÇÃO
Recorrente COMPROVE COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS DE VENDAS E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

PIS - COOPERATIVAS - NÃO INCIDÊNCIA SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS - INCIDÊNCIA SOBRE OS DEMAIS ATOS REALIZADOS COM TERCEIROS.

A tributação dos valores decorrentes dos atos cooperativos não podem ser objeto de incidência tributária, em especial do PIS, por não configurarem faturamento. No entanto, quando há faturamento da cooperativa contra terceiros, ainda que em cumprimento a seus objetivos sociais, há incidência do PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** do terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

(assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata de Auto de Infração (fls. 265/270 – Vol. II) lavrado para fim de constituir débito de PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social – relativos ao período de janeiro/1997 e de março/1997 a dezembro/2002.

Por retratar a realidade dos fatos, passo a transcrever o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa (fls. 637/652 – Vol. III), a saber:

“Na Descrição dos Fatos (fl. 267), a autoridade fiscal que procedeu aos trabalhos de apuração do lançamento esclarece que durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências conforme Termo de Verificação. Tal termo encontra-se nos autos às fls. 239 a 249.

No referido Termo de Verificação Fiscal consta, em resumo, que:

3.1 A Sociedade em questão presta serviços a usuários finais/tomadores não associados.

Periodicamente a Comprove efetua pagamentos aos cooperados, a título de remuneração dos serviços por estes executados.

O procedimento adotado pela cooperativa não satisfaz aos requisitos dos princípios cooperativistas, porque atua como cedente de mão-de-obra a não associados, sendo o ato cooperativo, conforme definido no art. 7º da Lei nº 5764/71, caracterizado pela prestação direta dos serviços aos associados.

Por não serem os tomadores dos serviços contratados, qualificados como cooperados ou associados, considerou que os requisitos básicos do ato cooperativo não foram satisfeitos.

Quando são executados serviços a tomadores não associados, caracteriza-se a tributação, haja vista que os serviços contratados são prestados a usuários finais não associados, em observância ao art. 111 c/c o art. 86 da Lei nº 5764/71 e demais pressupostos legais.

A fiscalizada apresentou as Declarações de Informações Econômico-Fiscais, dos exercícios de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, optando pela tributação do lucro real anual.

Os valores apurados, caracterizados como infringência a dispositivos da legislação tributária vigente, constituem insuficiência de pagamento de tributos e foram objeto de lançamento de ofício.

4. O enquadramento legal da presente autuação encontra-se à fl. 270.

5. Irresignado com o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em comento, o interessado apresentou a peça impugnatória de fls. 304 a 338. Alegou, em síntese, que:

É sociedade civil, sem fins lucrativos, e que opera exclusivamente com seus associados, para realizar o seu objetivo social. Para tal, necessário que haja a contratação de serviços a fim de que os seus sócios cooperantes exerçam a atividade cooperativista.

A cooperativa, dentro da sua contabilidade, pratica o ato verdadeiramente cooperativo, e que todos os requisitos do art. 15 estão estampados nas fichas de matrículas dos cooperados e não poderia a impugnante contabilizar seus atos cooperativos em separado.

Estar classificada como cooperativa singular, integrando o disposto no artigo 6º, inc. I da Lei nº 5764/71.

Ser o instrumento que viabiliza a atividade coletiva de seus sócios, realizando uma atividade de fins econômicos, em benefício de todos, de acordo com o art. 3º da Lei nº 5764/71.

A prestação de serviço aos sócios, nas cooperativas singulares, é realizada de forma direta de acordo com o art. 4º da Lei nº 5764/71 O ato cooperativo, de acordo com o art. 79 da Lei nº 5764/71 foi elevado ao nível constitucional, na CF de 1988, em seu art. 146.

O ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas ainda não teve sua regulamentação por lei complementar, nos exatos termos do art. 146 da CF/88.

Como a lei cooperativista antecede a Constituição, e esta eleva para o nível hierárquico mais alto em termos legislativos a questão do estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, concluiu-se, embasada na teoria da recepção de Hans Kelsen, que o art. 79 da Lei nº 5764/71, por tratar de tema eminentemente tributário, apesar de formalmente ter entrado no ordenamento jurídico por intermédio de lei ordinária, a partir de 05/10/88, passou a ser materialmente considerado como lei complementar.

O fim primordial das sociedades cooperativas é a prestação de serviços aos cooperados, não auferindo receitas e tampouco possuindo despesas, em conformidade com as disposições do art. 80 da Lei nº 5764/71.

As sobras auferidas por uma sociedade cooperativa são colocadas, anualmente, por ocasião da Assembléia Geral Ordinária, à disposição de seus associados, nos termos da lei de regência do cooperativismo. Mesmo quando se efetua algum pagamento de cunho administrativo, o mesmo é feito em nome de seus cooperados, não em nome da sociedade. As cooperativas atuam como uma longa manus de seus cooperados.

Presta serviços aos cooperados, agindo em nome dos sócios.

O texto constitucional, a saber, o art. 5º, XVIII, 174, § 2º e o 146, III, "c", exige do legislador ordinário especial atenção ao ato cooperativo, objetivando claramente apoiar e estimular o cooperativismo, propiciando adequado tratamento à atividade.

Todas as operações realizadas pelas cooperativas como longa manus dos cooperados, inerentes ao objeto social, estão inseridas no conceito de ato cooperativo para fins de tributação.

O principal ciclo operacional realizado pela sociedade cooperativa de trabalho é a contratação/prestação de serviços.

A presença dos associados em um dos pólos desse ciclo operacional, caracteriza o negócio-fim. E a ausência do associado de forma direta, como parte das relações jurídicas decorrentes de quaisquer dos ciclos operacionais supra, caracteriza a operação como ato não-cooperativo.

Atos não cooperativos são aqueles realizados na utilização de recursos (bens e serviços) de pessoas (física ou jurídicas) que atuem dentro do mesmo objeto social dos cooperados, alheios, porém, ao quadro dos sócios, para cumprimento dos contratos com os usuários ou consumidores.

A regra contida no art. 6º da LC 70/91 não era uma isenção, mas sim o reconhecimento de que as cooperativas deveriam recolher a contribuição apenas sobre os atos "não próprios" de sua finalidade.

A auditoria está equivocada, pois autuou a Impugnante desde janeiro de 1996 a dezembro de 2000.

As cooperativas, por não serem titulares das receitas que são revertidas aos seus associados (cooperados), estão abrigadas da incidência no que tange à atividade de representação de seus sócios.

Se a cooperativa utilizar profissional alheio ao seu quadro de cooperados, o faturamento dessa atividade estará abrangido pelas exações objeto do PIS.

A revogação do art. 6º, inc. I da LC 70/91, não altera os aspectos da não incidência tributária em questão, razão pela qual o PIS não incide sobre as transferências econômicas que se realizam entre a cooperativa e os cooperados.

A auditoria está equivocada pois autuou a Impugnante desde janeiro de 1996 a dezembro de 2000.

As constantes reedições das medidas provisórias tem propiciado ao Executivo um flagrante desvio nos seus fundamentos, sendo as reedições indevidamente utilizadas para a correção de precipitados textos.

Apesar da evidente inspiração ruralista na edição da Instrução Normativa (sic) e do próprio art. 15 da Medida provisória (sic), esta não pode ser interpretada em sua literalidade, devendo ser compreendida num contexto onde quando menciona produto, deve ser entendida como bens ou serviços, em face da regra contida no art. 3º da Lei das Sociedades Cooperativas.

Não está obrigada a recolher o PIS, uma vez que não obteve, no período objeto de autuação, receitas de não associados, pois não realiza atos não cooperativos.

A arrecadação realizada pela cooperativa em nome dos cooperados e a despesa paga por estes, transita exclusivamente em conta de patrimônio líquido, não podendo a despesa paga pelos cooperados ser considerada como receita auxiliar para fins de tributação.

6. Ao final requer o reexame dos fatos e a anulação da autuação.”

Após analisar as razões trazidas na impugnação, a Quarta Turma da Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro – DRJ/RJ II, proferiu o acórdão nº 13-14.774 em 28.12.06, por meio do qual manteve a totalidade do lançamento, *in verbis*:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

PIS. COOPERATIVAS. OPERAÇÕES COM NÃO-ASSOCIADOS.

A teor do art. 79 da Lei nº 5.764/1971, são atos cooperativos todos aqueles que englobam operações efetuadas com os cooperados ou desta resultem, não englobando, portanto, as operações efetuadas com não associados, ainda que estas operações tenham sido realizadas para atender o objetivo social da cooperativa, sendo que a partir de 1º de outubro de 1999, não mais vigora, para as sociedades cooperativas, a isenção sobre a receita resultante de operações com atos cooperativos.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não compete à Autoridade Administrativa apreciar argüições de inconstitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, pois o controle das leis acha-se reservado ao Poder Judiciário.”

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 696/708 – Vol. IV), por meio do qual reiterou os argumentos trazidos em sua impugnação, defendendo sua qualificação de cooperativa, bem como **a atividade que exerce como atividade cooperativa**

sem fins lucrativos e a inoccorrência do fato gerador do PIS. Inovou em relação à multa aplicada, informando que a incidência é indevida em razão da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.51.01.003921-0, sendo aplicável sobre os valores devidos apenas a correção monetária. Discute, ainda, a constitucionalidade da Taxa Selic.

Em sessão de julgamento, esta Turma analisou o caso e decidiu pela necessidade de realizar-se diligência, a fim de constatar se havia concomitância entre a matéria analisada em processo judicial e a questão objeto destes autos – mormente quanto à discussão da incidência ou não do PIS sobre atos cooperados.

Em retorno da diligência (fls. 739/890) foi anexado aos autos a documentação relativa à medida judicial e relatório da DRF (fls. 894/895) a respeito da juntada dos referidos documentos. Na seqüência, vieram os autos para decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Fabiola Cassiano Keramidas,

O Recurso é tempestivo, e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração de PIS incidente sobre a receita da Recorrente, que é cooperativa.

Dos termos relatados, verifica-se que houve diligência prévia para fim de constatar a concomitância entre a discussão em apreço e a ação judicial mencionada pela Recorrente.

Da análise da documentação trazida aos autos por ocasião da diligência realizada, constata-se que **a medida judicial ajuizada pela Recorrente trata da incidência da COFINS sobre atos cooperados.** Não há, portanto, concomitância com a matéria dos autos, que trata da incidência do PIS sobre os atos realizados pela cooperativa.

Em vista da inexistência de concomitância, passo a análise do mérito, qual seja, a incidência do PIS sobre os atos realizados pela Recorrente com terceiros, em nome de seus cooperados.

É cediço que o Estado incentiva as atividades das sociedades cooperativas, inclusive dispondo tal incentivo em dispositivos constitucionais (artigo 5º, XVIII e Artigo 174, parág. 2º) e legais, conforme Lei nº 5.764/71, que dispõe sobre a Política Nacional do Cooperativismo, a saber:

“CF/88 - Art. 5º - (...) Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos:

(...)

XVIII – a criação de associações, e, na forma da lei, a de cooperativas independente de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento.”

“Art. 174 – (...) parágrafo 2º - a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.”

“Lei nº 5.764/71 - Art. 1º - Compreende-se como Política Nacional de Cooperativismo a atividade decorrente das iniciativas ligadas ao sistema cooperativo, originárias do setor público ou privado, isoladas ou coordenadas entre si, desde que reconhecido seu interesse público.”

“Art. 2º - As atribuições do Governo Federal na coordenação e no estímulo às atividades de cooperativismo no território nacional serão exercidas na forma desta lei e das normas que surgirem em sua decorrência.

Parágrafo único – A ação do Poder Público se exercerá, principalmente, mediante a prestação técnica e de incentivos financeiros e creditórios especiais, necessários à criação, desenvolvimento e integração das atividades cooperativas.”

Para esclarecer do que se trata, aos olhos do legislador, o cooperativismo, a legislação estabelece, ainda, o conceito de “ato cooperado” que, *in casu*, é importante para a definição da questão da tributação das cooperativas. Estabelece o artigo 79 da Lei nº Lei nº 5.764/71, *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.” (destaquei)

Portanto, ato cooperado (ou cooperativo) é aquele praticado pela cooperativa com seus associados, ou com outras cooperativas. Nada impede, contudo, que as cooperativas realizem atos negociais com terceiros. Aliás, justamente em cumprimento de seus objetivos sociais as cooperativas normalmente realizam atos com terceiros. É sobre estes atos que dispõe o artigo 86 da citada lei:

“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.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.” (destaquei)

Ou seja, a própria lei, prevendo que, para atingir seus objetivos sociais, as cooperativas precisariam realizar atos com não associados, reconheceu expressamente tal possibilidade e regulamentou-a, nos termos do artigo 87, a saber:

*“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 a incidência de tributos.**” (destaquei)*

Resta evidente, da leitura do dispositivo em destaque, que em relação aos atos praticados com terceiros, permite-se a incidência de tributos. Ademais, se a legislação explicita que os resultados das operações realizadas com terceiros (não cooperados) deverá ser contabilizado em separado, para que possa haver a incidência de tributos sobre tais resultados, a *contrario sensu* é possível concluir que, em relação aos resultados das operações realizadas entre cooperados e cooperativas (os chamados atos cooperados), não pode haver incidência tributária. **A legislação, portanto, estabelece um caso claro de não incidência tributária, ao retirar do campo de incidência os atos cooperados.** Por outro lado, é evidente que os atos que não se enquadram em tal categoria, quais sejam, aqueles realizados com terceiros, podem ser objeto de tributação.

O mecanismo, a meu ver, tem por fim evitar a dupla incidência tributária sobre mesmos valores. No âmbito das relações entre cooperativa e cooperados é afastada a tributação porque, na relação entre a cooperativa e terceiros, há incidência tributária. Se a cooperativa age sempre em benefício dos cooperados, os valores que recebe de terceiros serão repassados aos cooperados. Neste repasse não há incidência tributária, porque no fluxo financeiro de terceiros para a cooperativa o ônus fiscal já foi cobrado.

Importa ressaltar, que a realização de atos entre as cooperativas e terceiros é perfeitamente legal, quando tem por finalidade o benefício dos seus cooperados (afinal, este é o objeto social da cooperativa, em última análise). Logo, não se está aqui a discutir se os atos praticados pela Recorrente, com terceiros não cooperados, são legais ou não. Não se discute que tais atos foram realizados em benefício dos cooperados. O que se está a analisar é se, nestas operações é cabível a incidência tributária.

Conforme mencionado acima, parece-me claro que a legislação eximiu da tributação os atos cooperados, mas manteve a possibilidade de incidência tributária quando da realização de atos das cooperativas, com terceiros, ainda que em benefício de seus cooperados, criando mecanismo visando afastar a bitributação de mesmos valores (cujos beneficiários são, em última instância, os cooperados).

No presente caso não há controvérsia sobre o fato de que a Recorrente fatura, contra terceiros não cooperados, os valores correspondentes a serviços prestados diretamente

por seus cooperados. O valor que a Recorrente arrecada é repassado aos cooperados por meio de atos cooperados (não tributáveis), mas sofre a incidência tributária, quando recebido pela Recorrente – sob pena de, sobre tais valores, não ocorrer incidência tributária alguma.

Ora, se o cooperado recebesse os valores diretamente do terceiro (para quem presta seus serviços) tais valores também seriam tributados, quando do recebimento pelo cooperado. Caso admitíssemos a não incidência no recebimento do valor pela cooperativa e no repasse ao cooperado, estaríamos admitindo que serviços prestados através de cooperativas jamais seriam tributados – o que não me parece lógico, ou legal (em especial considerando o princípio da isonomia).

Assim, o cooperado pode escolher o modelo que melhor lhe convém para receber os valores correspondentes à sua prestação de serviços:

- (i) prestar os serviços e receber diretamente do terceiro contratante, tributando os valores quando deste recebimento, ou;
- (ii) receber os valores através da cooperativa, sem submetê-los à tributação nesta etapa do fluxo financeiro (pois estar-se-á diante de ato cooperado), mas ciente de que na remessa dos valores do terceiro (tomador de seus serviços), para a cooperativa (que fatura o valor diretamente ao tomador) esta deverá oferecer a quantia à tributação.

Importante ressaltar que não há prejuízo para os cooperados, porque eles já pagariam uma vez a tributação. Uma incidência é devida e garantida pela própria legislação que trata do ato cooperado. O que a legislação garante é que os cooperados, que ao meu ver são considerados uma espécie de “hipossuficientes”, utilizem do mecanismo do agrupamento para prestar seu serviço e fazer frente aos grandes concorrentes sem que, para isso, sofram ônus, majorações do custo operacional.

No presente caso a Recorrente recebe de terceiros valores que, embora de titularidade dos cooperados, devem ser tributados nesta etapa do fluxo financeiro, pois se consubstanciam faturamento, sem que haja disposição legal que autorize a não incidência tributária. Logo, é devido o PIS, objeto da discussão, sobre os valores recebidos pela Recorrente, ainda que em nome de seus cooperados, pois tais quantias configuram faturamento tributável, na medida em que não são recebidos em decorrência de ato cooperado, mas sim se configuram resultados de operações com não cooperados.

Pelo exposto, conheço do presente em virtude de estarem presentes os pressupostos de admissibilidade, para o fim de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a conclusão da decisão administrativa de primeira instância.

É como voto.

Sala das Sessões, em 9 de novembro de 2011

(assinado digitalmente)

Relatora Fabiola Cassiano Keramidas

Processo nº 18471.000468/2003-74
Acórdão n.º **3302-01.305**

S3-C3T2
Fl. 10
