



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10283.720434/2013-87
ACÓRDÃO	3201-013.737 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO DE TERAPIA INTENSIVA DO ESTADO DO AMAZONAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 19/03/2009

ATO COOPERATIVO

O ato cooperativo não abarca as relações da cooperativa com terceiros, como a decorrente da relação contratual entre a cooperativa, enquanto entidade com personalidade jurídica autônoma, com o governo do Estado do Amazonas.

Ademais, ainda que se considerasse tal operação como ato cooperativo, cabe ressaltar que a legislação de regência do PIS e da Cofins não isentou da incidência dessas contribuições os atos cooperativos, permitindo, contudo, exclusões específicas da base de cálculo de apuração desses tributos.

EXCLUSÕES PERMITIDAS DA BASE DE CÁLCULO. INC. I, ART. 15 DA MP nº 2.158-35/2001

A hipótese de exclusão prevista no inciso I do art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 se aplica apenas à comercialização de produtos, conceito no qual não se enquadra a prestação de serviços médicos de terapia intensiva, inexistindo previsão legal para a exclusão, da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, dos valores repassados aos médicos em decorrência do trabalho por eles realizado no âmbito da cooperativa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2009 a 19/03/2009

ATO COOPERATIVO

O ato cooperativo não abarca as relações da cooperativa com terceiros, como a decorrente da relação contratual entre a cooperativa, enquanto

entidade com personalidade jurídica autônoma, com o governo do Estado do Amazonas.

Ademais, ainda que se considerasse tal operação como ato cooperativo, cabe ressaltar que a legislação de regência do PIS e da Cofins não isentou da incidência dessas contribuições os atos cooperativos, permitindo, contudo, exclusões específicas da base de cálculo de apuração desses tributos.

EXCLUSÕES PERMITIDAS DA BASE DE CÁLCULO. INC. I, ART. 15 DA MP nº 2.158-35/2001

A hipótese de exclusão prevista no inciso I do art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 se aplica apenas à comercialização de produtos, conceito no qual não se enquadra a prestação de serviços médicos de terapia intensiva, inexistindo previsão legal para a exclusão, da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, dos valores repassados aos médicos em decorrência do trabalho por eles realizado no âmbito da cooperativa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2009 a 19/03/2009

ARGUIÇÃO DE AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo Recorrente e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata-se de Impugnação (e-fls. 187 a 203) apresentada pelo interessado acima qualificado, contra Autos de Infração de PIS e Cofins (fls. 119 a 128) lavrados em seu desfavor, por insuficiência de recolhimento das referidas contribuições nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2009, conforme descrição do Relatório Fiscal (RF) de fls. 129 a 131.

Abaixo, os valores das infrações em questão, na data da autuação:

	COFINS	PIS
PRINCIPAL	R\$ 59.344,41	R\$ 12.857,96
JUROS DE MORA	R\$ 22.943,71	R\$ 4.971,14
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 44.508,31	R\$ 9.643,47
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO	R\$ 126.796,43	R\$ 27.472,57

O contribuinte teve ciência dos autos de infração e de seus respectivos termos em 12/06/2013, conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 178, apresentando sua impugnação em 08/07/2013. DA FISCALIZAÇÃO Com base nos documentos constantes nos autos, observa-se que a Impugnante, que tem por objeto a prestação de serviços médicos de terapia intensiva, alterou, em 19/03/2009, sua forma social de Sociedade Cooperativa para Sociedade Simples.

Conforme descrito pela autoridade fiscal, em relação ao período de janeiro a 19 de março de 2009, período em que a entidade ainda operava sob a forma de cooperativa, foram identificadas, do cotejo entre escrituração contábil, notas fiscais, DACON e DCTF correspondentes, insuficiências de recolhimento das contribuições para o PIS e a Cofins em relação a receitas da cooperativa não abrangidas por hipóteses de isenção ou não incidência.

Consoante fundamenta a fiscalização, a Medida Provisória (MP) nº 2.15835, de 24/08/2001, revogou expressamente o inciso I do art. 6º da LC 70/91, que estabelecia a

isenção da Cofins sobre as receitas das cooperativas decorrentes de operações com seus associados (atos cooperativos).

Assevera que as hipóteses de isenção da Cofins estão estabelecidas nos incisos I a X do art. 14 da citada MP e as do PIS, nos incisos I a IX do mesmo artigo, hipóteses que não contemplariam as receitas das cooperativas de trabalho, motivo pelo qual seriam devidas as contribuições não apuradas pela cooperativa sobre sua receita no período em questão.

Ainda segundo informado pela autoridade autuante, a partir da alteração da forma social (de cooperativa para sociedade simples), os valores referentes à Receita Bruta das atividades da entidade foram devidamente declarados de acordo com a legislação tributária.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, a impugnante contraditou as razões do auto de infração em questão com os argumentos a seguir sintetizados.

Aduz que o resultado financeiro de atos cooperativos não está sujeito à tributação pela Cofins e pelo PIS, exceto quando se tratar de atos com contornos mercantis praticados com não-associados, o que não teria ocorrido no caso concreto.

Argumenta que, quando uma cooperativa pratica atos cooperativos definidos em lei, não há porque se falar em auferimento de lucros e incidência dos tributos questionados, uma vez que o resultado positivo decorrente desses atos pertenceria proporcionalmente a cada um dos cooperados, de acordo com a participação na entrega de seu produto, que no caso de serviços médicos, seria o próprio serviço prestado de forma direta pelo cooperado como ato cooperativo. Assim, afirma inexistir faturamento ou receita resultante de atos não cooperativos que beneficiem a sociedade, não havendo, destarte, base imponible para o PIS e a Cofins.

Em defesa de seu entendimento, cita dispositivos da Constituição Federal, especificamente o art. 146, III, alínea a, pelo qual caberia apenas à Lei Complementar dispor sobre “adequado tratamento ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

Invoca ainda o inciso I do art. 6º da LC nº 70/91 (revogado pela MP nº 2.158-35, de 24/08/2001), que estabelecia isenção das contribuições para o PIS e a Cofins às sociedades cooperativas quanto aos atos cooperativos.

Citando ementas de decisões judiciais, aventa a inconstitucionalidade da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, que revogara o referido inciso I do art. 6º da LC nº 70/91.

Por fim, argumenta que o §2º do art. 15 da MP nº. 2.158-35 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.

Assim, alega que não faz sentido a tributação, pois os recursos recebidos no período foram repassados aos cooperados para tributação desses rendimentos nas pessoas físicas. Desse modo, considerando a incidência de Imposto de Renda e de Contribuição para a Previdência Social sobre referidos rendimentos repassados às pessoas físicas, aduz que tributar PIS e COFINS na cooperativa seria, no mínimo, uma bi-tributação, vedada pelo nosso ordenamento jurídico.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 08-051.542 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 08-051.542 - 4ª Turma da DRJ/FOR

Sessão de 11 de maio de 2020

Processo 10283.720434/2013-87

Interessado INSTITUTO DE TERAPIA INTENSIVA DO ESTADO DO AMAZONAS S/S LTDA

CNPJ/CPF 00.636.441/0001-84

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 19/03/2009

ATO COOPERATIVO

O ato cooperativo não abarca as relações da cooperativa com terceiros, como a decorrente da relação contratual entre a cooperativa, enquanto entidade com personalidade jurídica autônoma, com o governo do Estado do Amazonas.

Ademais, ainda que se considerasse tal operação como ato cooperativo, cabe ressaltar que a legislação de regência do PIS e da Cofins não isentou da incidência dessas contribuições os atos cooperativos, permitindo, contudo, exclusões específicas da base de cálculo de apuração desses tributos.

EXCLUSÕES PERMITIDAS DA BASE DE CÁLCULO. INC. I, ART. 15 DA MP nº 2.158-35/2001

A hipótese de exclusão prevista no inciso I do art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 se aplica apenas à comercialização de produtos, conceito no qual não se enquadra a prestação de serviços médicos de terapia intensiva, inexistindo previsão legal para

a exclusão, da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, dos valores repassados aos médicos em decorrência do trabalho por eles realizado no âmbito da cooperativa.

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário. Em síntese a Recorrente apresenta os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo Recorrente e manteve o crédito tributário.

No presente caso foram lavrados Autos de Infração de PIS e COFINS por insuficiência de recolhimento das referidas contribuições nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2009.

Conforme descrito pela autoridade fiscal, em relação ao período de janeiro a 19 de março de 2009, período em que a entidade ainda operava sob a forma de cooperativa, foram identificadas, do cotejo entre escrituração contábil, notas fiscais, DACON e DCTF correspondentes, insuficiências de recolhimento das contribuições para o PIS e a Cofins em relação a receitas da cooperativa não abrangidas por hipóteses de isenção ou não incidência.

Ao analisar a matéria, a DRJ manteve o crédito tributário com base no mesmo fundamento adotado da autoridade fiscal.

Em sede de Recurso Voluntário, o Recorrente em síntese argumenta que não faz sentido a tributação pois, o recurso é repassado aos cooperados e estes são tributados como pessoa física - IR, incidindo a Contribuição para a Previdência Social como pessoa física normalmente, inclusive para quem toma o serviço a 15%, tributar PIS e COFINS como pessoa jurídica seria, no mínimo, uma bi-tributação, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico, implicando assim no enriquecimento ilícito do Estado, o que também é repugnado. Cita decisões judiciais que entende lhe socorrer.

Contudo, do exame dos autos, conclui-se não assistir razão ao Recorrente. Apesar dos argumentos por ele apresentados, entendo que não são suficientes para afastar a exigência fiscal e, considerando que a DRJ conferiu adequada solução à controvérsia, adoto suas razões como razões de decidir, nos termos do Regimento Interno do CARF:

Da incidência do PIS e da Cofins

A controvérsia se concentra na conclusão a respeito da incidência, ou não, das contribuições para o PIS e a Cofins sobre as receitas da cooperativa de trabalho no período sob análise (1º de janeiro a 19 de março de 2009).

A primeira questão a responder é se há ato cooperativo na relação da cooperativa com terceiros. Para tanto, vejamos o que dispõe o art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, sobre a definição de ato cooperativo.

Do Ato Cooperativo

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.

Da redação do dispositivo legal acima, resta claro que o ato cooperativo não abarca as relações da cooperativa com terceiros, como a decorrente da relação contratual entre a cooperativa, enquanto entidade com personalidade jurídica autônoma, com o governo do Estado do Amazonas.

Ademais, ainda que se considerasse tal operação como ato cooperativo, cabe ressaltar que a legislação de regência do PIS e da Cofins não isentou da incidência dessas contribuições os atos cooperativos, permitindo, contudo, exclusões específicas da base de cálculo de apuração desses tributos, conforme previsto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158/2001:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

Sobre o tema, inclusive, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento do Recurso Extraordinário nº 599.362-RJ, com repercussão geral reconhecida, manifestou-se favoravelmente acerca da possibilidade de tributação dos atos cooperativos pelo PIS e pela Cofins. Transcreve-se abaixo ementa do referido julgado:

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.

Grifei.

Desse modo, com base no entendimento do STF exposto acima, afasta-se o argumento da impugnante quanto à configuração das receitas obtidas da relação com terceiros como ato cooperativo, bem como a tese sobre a não incidência das contribuições do PIS e da Cofins sobre os atos cooperados.

A impugnante também alegou que a autuação deveria ser julgada improcedente diante do repasse dos valores que fizera aos seus associados, relacionados ao produto (serviço médico prestado) comercializado pela cooperativa com terceiros. Tal exclusão teria por base o inciso I do art. 15 da MP 2.158/2001, cuja redação, já citada acima, repete-se a seguir:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

[...] Ocorre que o dispositivo legal retrocitado se aplica apenas à comercialização de produtos, conceito no qual não se enquadra a prestação de serviços médicos de terapia intensiva.

De forma resumida, podemos dizer que os produtos, naturais ou industriais, são bens colocados no comércio, enquanto serviços são espécies de trabalho humano, prestados para satisfação da necessidade de terceiros, como no caso dos serviços médicos de terapia intensiva, prestados pela então cooperativa ao governo estatal.

A distinção entre bens, mercadorias e serviços é extremamente relevante, notadamente para o Direito Tributário, pois o enquadramento da receita de determinado contribuinte como decorrente de comercialização de mercadorias

ou de prestação de serviços atrairá a incidência de tributos diversos, como o Imposto sob Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ou o Imposto sobre Serviços (ISSQN).

No âmbito federal, por exemplo, para um contribuinte que opta pela tributação do Imposto de Renda (IR) com base no Lucro Presumido, a base de cálculo do IR é de oito por cento sobre a receita decorrente de atividade comercial (art. 591 do RIR/2018), enquanto que sobre a receita decorrente de prestação de serviços em geral, a base de cálculo do IR é de trinta e dois por cento (art. 592 do RIR/2008).

Ademais, o próprio Código Tributário Nacional (CTN) impede a interpretação extensiva da legislação que estabeleça hipóteses de suspensão, exclusão ou isenção, como se depreende da leitura de seu art. 111, in verbis:

Lei nº. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional)

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Negritou-se.

Assim, considerando a receita da impugnante como decorrente de prestação de serviços, não procede a invocação do inciso I do art. 15 da MP 2.158/2001, que trata da exclusão, da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, de valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produtos por eles entregues à cooperativa, não de valores repassados em decorrência do trabalho por eles realizado, no âmbito da cooperativa.

Conclusão.

Diante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale