



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10380.010697/2007-38  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-006.734 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2019  
**Recorrente** COOPERATIVA DE MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS DO CEARÁ  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

DECISÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO DO JULGAMENTO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOBREPOSIÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO. UNIDADE DA JURISDIÇÃO.

Havendo coisa julgada em favor do Contribuinte, não há espaço para que se faça uma análise diferente daquela exarada pelo Poder Judiciário, sendo necessária sua simples aplicação. Afinal, a decisão judicial se sobrepõe à decisão administrativa.

PIS. COFINS. ATOS COOPERATIVOS. ENTRE COOPERATIVA E ASSOCIADOS OU OUTRAS COOPERATIVAS. ART. 79 LEI 5.764/71. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. INAPLICABILIDADE.

Restando provado nos autos que a receita da cooperativa que foi objeto de lançamento tributário decorre da prestação de serviço à terceiras pessoas jurídicas, as quais não são seus cooperados ou outras cooperativas, incabível se falar em não tributação pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-006.734 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10380.010697/2007-38

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de São Paulo, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, sobre crédito relativo à Contribuição ao PIS e a COFINS.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte em epígrafe, referente aos períodos de apuração janeiro/2003 a dezembro/2004, relativo à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 4/8 e 10/15 – a numeração de referência é sempre a da versão digital do processo), no montante total de R\$ 208.746,62.

Na Descrição dos Fatos, o auditor fiscal fundamenta o lançamento de ofício nos seguintes termos:

Durante o presente procedimento fiscal, foram constatadas divergências entre os valores declarados em DCTF e/ou pagos pelo contribuinte e os valores devidos do PIS apurados por esta fiscalização, a partir do montante das receitas mensais da prestação de serviços constantes das Notas Fiscais emitidas nos anos-calendário de 2003 e 2004, requisitadas por esta fiscalização no curso desta ação fiscal e prontamente exibidas pelo contribuinte.

Por conseguinte, o lançamento objeto do presente Auto de Infração decorre do fato de o contribuinte não ter recolhido os valores devidos dessa contribuição, como também deixou de declarar nas DCTFs dos períodos correspondentes os débitos devidos do PIS, em observância ao que prescreve a legislação tributária vigente.

Dessa forma, no presente lançamento de ofício estão sendo lançadas as diferenças apuradas neste procedimento tendo em vista a constatação de tal irregularidade, sendo que essas diferenças do PIS aqui levantadas constam de demonstrativos de apuração que também integram o presente Auto de Infração.

Com efeito, acham-se adunados aos presentes autos a planilha elaborada e exibida pelo contribuinte relativa ao ano-calendário de 2004, cujos valores coincidem com os apurados por esta fiscalização, como também as planilhas demonstrativas das diferenças apuradas por esta fiscalização nesses dois anos, declaração de rendimentos dos dois exercícios fiscalizados (DIPJs/2004 e 2005), além de outros elementos, que comprovam a ocorrência da infração aqui apontada.

Cientificada dos autos de infração em 19/09/2007, a contribuinte apresentou impugnação em 16/10/2007 (fls. 176/192), na qual, depois de dizer da tempestividade de sua defesa, alegou que:

- a autuação não destacou, nem mesmo levou em conta o devido tratamento do ato cooperativo** e a sua separação dos atos não-cooperativos, resultantes da prática da contribuinte, o que resultou em considerações e conclusões injustas e em descompasso com a lei, com a Constituição Federal e com a jurisprudência;
- o lançamento de ofício vai de encontro com as disposições do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, que definiu o que é ato cooperativo, conceito este que não pode ser alterado pela legislação tributária por tratar-se de Direito Privado utilizado na Constituição Federal para limitar competências tributárias (art. 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional);
- o ato cooperativo, nas cooperativas de trabalho, como é o caso da impugnante, não se desnatura por envolver o cliente**, nem pode a lei ser interpretada de forma diferente em relação às cooperativas de outro ramo. Ato cooperativo é todo ato praticado pela sociedade em função do cumprimento de seu papel social;

a contribuinte realiza negócios-fim, que consistem na disponibilidade aos cooperados do mercado de trabalho inerente à prestação de serviços médicos aos usuários, e negócios-meio, que consistem nas contratações que realiza em nome de seus associados, visando cumprir os objetivos da sociedade. Como atos imprescindíveis ao cumprimento de seus objetivos sociais, ao seu funcionamento, os atos auxiliares (assim como os acessórios) são atos cooperativos, enquadrando-se na previsão normativa do art. 79, da Lei nº 5.764, de 1971;

ainda que não se adentre no mérito da questão – já que esse **assunto está sendo julgado pelo Poder Judiciário** competente, não se pode perder de vista que o PIS/Pasep, que tem como base de cálculo o faturamento, não incide sobre as cooperativas, porque estas não desempenham atividades com o intuito de auferir lucro e nem têm faturamento. **É caso de não incidência. A sociedade cooperativa não tem receita nem despesa. A movimentação de recursos que é ligada ao seu objeto social é, em última análise, movimentação de recursos dos cooperados. Não tendo receita, a autuada não tem faturamento;**

ainda que o legislador tenha utilizado o termo isenção na legislação do PIS/Pasep e da Cofins, deve-se decodificar esse termo, por meio de interpretação sistemática que considere toda a estrutura do direito cooperativo, compreendendo-se tão-somente no caso de existência de receita pela prestação de serviços a não cooperados, ou seja, no caso, somente se a contribuinte utilizasse profissional de medicina alheio a seu quadro de cooperados;

a autuada só realiza atos cooperativos;

mesmo que o revogado inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 1991, veiculasse efetivamente uma isenção, seria até desnecessário, pois a incidência se verifica pela ausência, nas relações de fato, da implicação normativa que faz nascer a relação jurídica. A revogação, portanto, não altera – e nem poderia alterar – essa circunstância;

os valores cobrados são irregulares, inexatos, injustos e ilegais, pois a base de cálculo eleita pela fiscalização foi todo o faturamento da cooperativa, que, além dos argumentos acima referidos, engloba inexoravelmente atos cooperativos, que estão indubitavelmente fora do campo de incidência da tributação (cita-se a legislação previdenciária – Lei nº 9.876, de 1999, art. 22, inciso IV, bem como a Orientação Normativa nº 20, de 21/03/2000, do Secretário de Previdência Social);

mediante ação judicial (processo nº 2005.81.00.016096-3 – 5ª Vara Federal no Ceará), requereu, dentre outros pedidos, a suspensão da exigibilidade do PIS/Pasep em questão, mediante a realização dos depósitos judiciais da contribuição cobrada, conforme art. 151, inciso II, do CTN. Tais depósitos vêm sendo realizados desde então. Assim, houve sim o pagamento do PIS/Pasep relativo ao período objeto da autuação. A bem da verdade, ocorreu equívoco na realização dos depósitos, uma vez que o primeiro depósito autorizado contemplou diversos meses objeto do processo judicial, não estando individualizados, mas compondo uma única guia referente ao período de 2003 até meados de 2005. De acordo com o levantamento feito com os documentos que serviram de base de cálculo, o valor foi pago na íntegra – mesmo sem considerar a não incidência ou a separação dos atos não-cooperativos –, ou seja, certamente o depósito é imensamente maior em relação à quantia devida, se devida fosse, o que não é. Dessa forma, não procede a autuação fiscal, uma vez que a exigibilidade está suspensa."

A impugnante citou, durante sua argumentação, jurisprudência sobre o conceito de ato cooperativo e a incidência do PIS/Pasep sobre eles.

Ela também requereu a realização de perícia para verificação dos atos cooperativos e a não incidência tributária, indicando seu perito e expondo os quesitos que entende deviam ser respondidos, bem como requereu a adoção dos expedientes necessários com vistas a proceder à devida alocação das quantias que foram efetivamente depositadas, de modo que se operasse a regularização do suposto débito em questão, até a decisão judicial transitada em julgado.

Por fim, a atuada protestou provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, tais como juntada posterior de documentos e especialmente por perícia, como requerido.

Em 09/10/2014, o presente processo administrativo foi apreciado pela 6ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, tendo este julgador como relator, resultando no Acórdão n.º 16-62.103 (fls. 221/228), que não conheceu da impugnação em relação à matéria levada à apreciação do Poder Judiciário e julgou pela improcedência do restante da impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário constituído de ofício. No fundamento do voto, considerando que a partir de 01/11/1999 as cooperativas estão sujeitas ao PIS/Pasep sobre o faturamento, como determinado pela Lei n.º 9.718, de 1998, e que a busca da tutela judicial acarreta a renúncia à discussão administrativa, foi ressaltado que seria irrelevante o fato de *o auditor fiscal não ter considerado a distinção entre atos cooperativos e atos não-cooperativos, já que, como visto, toda a receita dos atos da atuada, sejam cooperativos ou não, se caracterizam como base de cálculo do PIS/Pasep. Por conseguinte, revelam-se improcedentes as alegações da impugnante nesse sentido, isto é, quando abordam o conceito de ato cooperativo, quando afirmam que só praticaria atos cooperativos e, inclusive, quando dizem que o procedimento fiscal teria ido de encontro às disposições do art. 79 da Lei n.º 5.764, de 1971, ou do art. 110 do CTN*

Como a contribuinte não apresentou recurso ao Carf, os autos foram encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de cobrança executiva.

Em 20/01/2016, a atuada apresentou requerimento (fls. 312/328) pleiteando o cumprimento de decisão judicial transitada em julgado em 2013 na ação judicial n.º 2005.81.00.016096-3 (0016096-88.2005.4.05.8100).

Por conseguinte, em 29/01/2016, a PFN encaminhou o processo administrativo à Delegacia da Receita Federal de origem com os seguintes termos (fl. 376):

Considerando a natureza do crédito e que a revisão dos fatos geradores somente cabe à autoridade que realizou o lançamento, encaminhe-se o processo administrativo à DRF/FOR para análise do pedido, especificamente acerca da repercussão da decisão transitada em julgado nos autos do Proc. n.º 0016096-88.2005.4.05.8100 (vide certidão às fls. 293/294 do PA) que, dando parcial provimento à apelação da parte autora, declarou a não-incidência da COFINS e do PIS sobre os atos cooperativos, tudo nos termos do voto do relator da AC463591/01-CE.

**A DRF em Fortaleza encaminhou o presente processo administrativo a esta DRJ** entendendo que o acórdão desta deveria ser adequado no que respeita ao exame dos procedimentos adotados na ação fiscal e, conseqüentemente, à reanálise dos atos praticados pela interessada para fins de tributação do PIS/Pasep, tendo em vista a decisão transitada em julgado.

A decisão judicial assegurou à interessada a não incidência da Cofins e do PIS/Pasep sobre os atos cooperativos. Entretanto, no procedimento fiscal que resultou na lavratura do auto de infração, o atuante não fez nenhuma distinção entre atos cooperativos e não cooperativos, distinção essa que se faz agora necessária para a análise das implicações do Acórdão do TRF da 5ª Região, que transitou em julgado em 13/05/2013 (cf. certidão às fls. 293/294), cuja ementa se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. RECEITA E FATURAMENTO. ATOS COOPERATIVOS. SOCIEDADE COOPERATIVA. RESULTADOS PARTILHADOS PELOS COOPERADOS.

1. Cuida-se a espécie de AÇÃO DECLARATÓRIA proposta por sociedade cooperativa com o desiderato precípuo de obter o reconhecimento de inexistência de relação jurídica tributária que a obrigue a recolher COFINS, contribuições ao PIS e CSLL sobre os valores que movimenta no exercício dos atos tipicamente cooperativos. Essa pretensão foi julgada improcedente e os autos subiram para apreciação da apelação.

2. A possibilidade de a Lei Complementar n.º 70/91 ser modificada por lei ordinária, a sujeição passiva das sociedades cooperativas às contribuições sociais e o alcance dos atos cooperativos para fins tributários são pontos que receberão interpretação uniformizadora sob a perspectiva constitucional (RE 672215, 597315 e 598085). Todavia, enquanto não sobrevierem tais pronunciamentos, as apelações não ficam sobrestadas, podendo esta eg. Corte local prosseguir no seu mister jurisdicional, aplicando, inclusive, a jurisprudência consolidada na Quinta Região.

### 3. PEDIDO DE CASSAÇÃO DA SENTENÇA:

I. Suscita, a parte autora, a omissão do julgado recorrido no tocante à impossibilidade de incidirem contribuições sobre atos cooperativos, sobretudo porque a questão exigiria produção de prova pericial, sem a qual não se poderia determinar os atos submetidos ou excluídos da tributação.

II. Certamente, a produção do exame técnico propiciaria uma compreensão mais precisa da atividade desenvolvida pela parte, mas três observações são obstantes ao pleito: a) a prova não ultrapassa esse campo de facilitação do trabalho, não sendo imprescindível para a decisão; b) o pedido não foi formulado em primeiro grau, quando as partes foram instadas a apontar as provas que ainda pretendiam produzir, consoante atestam as fls. 64 e 65, verso; e c) a petição inicial sequer discrimina as atividades que pretende identificar como atos cooperativos, limitando-se a afirmar, em tese, o que poderia ser ato típico e ato auxiliar. O problema é que o Judiciário resolve a lide ou elimina a ameaça de lesão a direito, sem margem para consultas hipotéticas.

III. Consolida-se, assim, a preclusão temporal, cujo consectário é a impossibilidade de pretender desincumbir-se posteriormente do ônus probatório e do ônus de especificar os fatos e fundamentos de sua demanda. E como ônus que é, cumpre a parte responsável suportar desfavoravelmente eventuais lacunas na formação da convicção do magistrado.

IV. Sendo assim, proclamadas as teses neste julgamento, o Fisco poderá ainda realizar o exame concreto de comparação dos atos efetivamente praticados pela sociedade autora com os termos em que for assegurada a tutela.

V. Neste passo, rejeita-se a preliminar de nulidade da sentença, seja por cerceamento de defesa, seja por eventual violação ao princípio da congruência (decisão citra petita), tendo em vista que a lide foi decidida nos contornos propiciados pelas partes.

### 4. PEDIDO DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA:

I. Postula-se uma tutela declaratória, capaz de delinear os contornos da relação jurídica tributária, afirmando-se quais atos não ensejam a obrigação tributária, quais constituem fatos geradores e em que medida as relações entre cooperativa e terceiros possuem relevo para as contribuições que foram controvertidas (COFINS e contribuição ao PIS, consoante limites da apelação).

II. O aspecto subjetivo que caracteriza o ato cooperativo é a relação entre cooperativas e, também, entre cooperativa e associados. O legislador ordinário atento a isso ressaltou, no artigo 86 da Lei, casos diversos, deixando claro: 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. Nesta relação com terceiros, os não associados, discriminou-se a repercussão tributária do negócio jurídico: 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.

III. A leitura destes artigos não pode dispensar um exame mais profundo do art. 86. O terceiro não associado a que se refere a lei certamente não são os pacientes beneficiários dos serviços de saúde, pois estes recebem o atendimento por intermédio da sociedade cooperativa. Justamente pelo controle que a entidade possui desses serviços é que se viabiliza a posterior distribuição proporcional dos ganhos obtidos entre os cooperados.

Nestes casos, não há dúvida de que se está a tratar de atos cooperativos.

IV. Conquanto os artigos 86 e 87, assim como o 111, da Lei n.º 5.764, refiram-se, sim, ao envolvimento de terceiros com a cooperativa, o objetivo não era outro senão o de aludir aos profissionais que não se associarem à cooperativa, mas que se beneficiam dela de alguma forma ou que com ela contratam sem integrar-se ao corpo societário. Com esse entendimento sobre o terceiro, no sentido de profissional não associado, é que se compreende a necessidade de promover contabilidade apartada, com consequente tributação específica.

V. Veja-se que a lei não afirma expressamente não ser tributável o ato típico da cooperativa, porque essa exigência somente se faria necessária no caso de isenção, é dizer, quando, em princípio, a relação tributária se forma, mas o Estado defere o benefício da dispensa o adimplemento. Trata-se, na realidade, de não incidência. A materialidade da hipótese legal não se verifica, a obrigação exacional sequer chega a existir, não se aperfeiçoa. O fato não possui relevância para as contribuições sociais. Por isso, compreende-se que a lei se ocupou de afirmar quando estaria caracterizada a tributação da cooperativa, pois, do contrário, bastaria a regra geral, já estabelecida, de não incidência sobre os atos cooperativos.

VI. Para prosseguir na demonstração da falta de tipicidade da conduta da cooperativa, conjugue-se ao aspecto subjetivo do ato cooperativo – cuidado até agora – ao aspecto objetivo, que caracteriza a atividade destas sociedades simples.

VII. Enquanto a COFINS e a contribuição para o PIS haurem seu fundamento de validade no art. 195, I, b, da CRFB/88 (e art. 239), como tributos sobre a receita ou faturamento, a rigor as cooperativas não dão ensejo à incorporação desse patrimônio, necessária a caracterização dessas espécies de entradas. Em reverência à necessidade de precisão das explicações, convém ceder espaço à doutrina: “[...] os resultados econômicos positivos, obtidos com a prática de atos cooperativos, não são integrados ao patrimônio da entidade, mas distribuídos entre os cooperativados, na proporção das atividades por eles desenvolvidas. [...] Noutros termos, os valores arrecadados pela cooperativa são transferidos aos cooperativados, deduzidas, apenas, as despesas de administração” (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 911.).

VIII. Dessa feita, se o constituinte originário determina conferir “adequado tratamento tributário” ao ato cooperativo (art. 146, III, c, da CRFB/88), não se poderá perder de vista, nesta particularização, que “os resultados econômicos – quer positivos, quer negativos – não permanecem na sociedade; antes, sempre retornam ao associado” (Ibidem, p. 912.). Assim, não haverá mesmo a base econômica das contribuições ao PIS e da COFINS.

IX. Em síntese de todo o exposto, não incidem a COFINS e a contribuição ao PIS em relação aos atos cooperativos, sendo estes os realizados internamente entre cooperados e cooperativa, assim como entre sociedades desta natureza. Todavia, havendo interferência de terceiros nessa relação, não haverá ressalva na tributação.

Nesse sentido, há, inclusive, precedente da Primeira Seção do col. Superior Tribunal de Justiça: REsp 591298/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 27/10/2004, DJ 07/03/2005, p. 136.

X. Em acessão, algumas ressalvas importantes são feitas por este Tribunal Regional da 5ª Região à regra de que, necessariamente, todo ato praticado pelos cooperados, por intermédio da cooperativa, sejam atos típicos. Na jurisprudência desta eg. Corte, não se tolera mascarar atos de mercado dentre as atividades societárias (Confira-se, a propósito, a AR5547/CE, DESEMBARGADOR FEDERAL RUBENS DE MENDONÇA CANUTO – convocado, PLENO, TRF5, DJE 10/11/2010, p. 16).

XI. Sob esse ângulo, a Fazenda Nacional poderá examinar o conteúdo dos atos da cooperativa, para que se resguarde a pertinência com a finalidade destes de prestar “toda assistência cooperativista e administrativa a seus associados pelos seus serviços médicos de anestesia”, nos termos do estatuto social (fl. 30), sob pena de, desprendendo-se, sofrer a imposição tributária.

5. Sucumbência recíproca resultante da impossibilidade de aferição dos atos concretos praticados pela entidade. Apelação parcialmente provida." (grifos acrescidos)

Por essa razão, o presente processo administrativo foi encaminhado à DRF em Fortaleza, para que o auditor fiscal fizesse a distinção das receitas decorrentes de atos cooperativos e de atos não cooperativos, levando em conta os termos da decisão do TRF da 5ª Região que transitou em julgado.

Ao final da diligência, o auditor fiscal assim informou no relatório de fls. 485/486:

Cumprindo, então, ao que foi determinado pela DRJ/SPO, intimamos a empresa interessada a apresentar as Notas Fiscais de Serviços por ela emitidas nos anos de 2003 e 2004, bem assim a prestar informações a esta Fiscalização, consoante se verifica do Termo de Diligência Fiscal, com ciência em 17/08/2017.

Da análise dos elementos postos à disposição desta fiscalização, verificou-se que em todas as Notas Fiscais de Serviços emitidas pela diligenciada nos anos de 2003 e 2004, conforme se depreende da relação em anexo, figuraram como tomadores desses serviços somente pessoas jurídicas: Planos e Seguros de Saúde, Hospitais, Fundações de Seguridade Social, órgãos públicos, além de outras empresas congêneres.

Por sua vez, atendendo ao requisitado por esta fiscalização, a empresa diligenciada forneceu duas relações contendo os nomes de todos os seus cooperados (pessoas físicas), referentes aos anos de 2003 e 2004, com suas respectivas inscrições no CPF. Fácil constatar, do cotejo entre os tomadores de serviços, todos sendo pessoas jurídicas, e os prestadores desses mesmos serviços, no caso, os cooperados e todos sendo profissionais médicos (pessoas físicas), que não há qualquer coincidência entre os nomes dos prestadores e tomadores, podendo-se concluir que esses tomadores não integram o quadro de cooperados da diligenciada, como estão a revelar as duas listagens de cooperados exibidas pela Cooperativa.

Assim sendo, à luz do documentário fiscal concernente às receitas auferidas pela diligenciada nos anos de 2003 e 2004, alvo de nossa autuação, aliada às informações sobre a identificação dos profissionais de saúde prestadores dos correspondentes serviços, bem como da lista dos seus beneficiários, **a conclusão a que se chega é de que todas essas receitas foram prestadas pela dita Cooperativa, através dos profissionais médicos (pessoas físicas) a ela associados (cooperados), tendo por destinatários as diversas empresas indicadas nas correspondentes Notas Fiscais e identificadas em listagens próprias anexadas ao presente relatório, empresas estas que não integram o quadro de cooperados da diligenciada.**

A contribuinte tomou ciência desse relatório em 15/09/2017 e não se manifestou.

Sobreveio então o Acórdão da 6ª Turma da DRJ/SPO, negando provimento à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

ATO COOPERATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS.

A prestação de serviços feita pela cooperativa a terceiros não associados não se caracteriza como ato cooperativo.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls 733 a 750) a este Conselho, querendo:

a) a reforma da decisão, com a anulação e cancelamento do AI por conter cálculos inexatos, e pelo fato de não separar atos cooperativos de atos não-cooperativos, de acordo com os seus argumentos e com as disposições do art. 79, da Lei 5.764/71;

b) a anulação e cancelamento do AI em razão da decisão judicial transitada em julgado, a qual determina que sobre os atos cooperativos contidos na produção apresentada pela Coopanest-CE não devem incidir o PIS;

c) subsidiariamente, seja realizada a produção de prova pericial para exame de ingressos e dispêndios, separação de atos não-cooperativos de atos cooperativos e prova do alegado, sob pena de cerceamento do direito de defesa da contribuinte recorrente, devidamente resguardado pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

De acordo com o despacho de fls 751, o recurso é tempestivo, bem como os demais requisitos de admissibilidade encontram-se devidamente preenchidos, de modo que passo a apreciação do mérito.

Conforme se depreende do relato acima, a questão de direito encontra-se pacificada, uma vez que foi levada à apreciação do Poder Judiciário (Processo n.º 2005.81.00.016096-3 (0016096-88.2005.4.05.8100), dando origem decisão transitada em julgado (em 13/05/2013, conforme certidão às fls. 293/294).

Justamente para que fosse possível tal aplicação do Acórdão do TRF da 5ª Região, a autoridade fiscal de origem foi instada a efetuar a separação entre os atos cooperativos e não cooperativos.

Para tanto, a DRF analisou as Notas Fiscais de Serviços emitidas pela Recorrente no período atuado, constatando que figuraram como tomadores desses serviços somente pessoas jurídicas: Planos e Seguros de Saúde, Hospitais, Fundações de Seguridade Social, órgãos públicos, além de outras empresas congêneres.

Ou seja, percebeu-se que, apesar de ter decisão judicial em seu favor, a Recorrente não pode utilizá-la no presente processo administrativo, uma vez que os fatos aqui tratados não se amoldam à tutela concedida judicialmente. Explico.

Na Ação Ordinária de n. 0016096-88.2005.4.05.8100, foi proferida decisão assegurando a tutela requerida pela Contribuinte, mediante Acórdão do TRF da 5ª Região com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. RECEITA E FATURAMENTO. ATOS COOPERATIVOS. SOCIEDADE COOPERATIVA. RESULTADOS PARTILHADOS PELOS COOPERADOS.

1. Cuida-se a espécie de AÇÃO DECLARATÓRIA proposta por sociedade cooperativa com o desiderato precípua de obter o reconhecimento de inexistência de relação jurídica tributária que a obrigue a recolher COFINS, contribuições ao PIS e CSLL sobre os valores que movimenta no exercício dos atos tipicamente cooperativos. Essa pretensão foi julgada improcedente e os autos subiram para apreciação da apelação.

2. A possibilidade de a Lei Complementar n.º 70/91 ser modificada por lei ordinária, a sujeição passiva das sociedades cooperativas às contribuições sociais e o alcance dos atos cooperativos para fins tributários são pontos que receberão interpretação uniformizadora sob a perspectiva constitucional (RE 672215, 597315 e 598085). Todavia, enquanto não sobrevierem tais pronunciamentos, as apelações não ficam

sobrestadas, podendo esta eg. Corte local prosseguir no seu mister jurisdicional, aplicando, inclusive, a jurisprudência consolidada na Quinta Região.

### 3. PEDIDO DE CASSAÇÃO DA SENTENÇA:

I. Suscita, a parte autora, a omissão do julgado recorrido no tocante à impossibilidade de incidirem contribuições sobre atos cooperativos, sobretudo porque a questão exigiria produção de prova pericial, sem a qual não se poderia determinar os atos submetidos ou excluídos da tributação.

II. Certamente, a produção do exame técnico propiciaria uma compreensão mais precisa da atividade desenvolvida pela parte, mas três observações são obstantes ao pleito: a) a prova não ultrapassa esse campo de facilitação do trabalho, não sendo imprescindível para a decisão; b) o pedido não foi formulado em primeiro grau, quando as partes foram instadas a apontar as provas que ainda pretendiam produzir, consoante atestam as fls. 64 e 65, verso; e c) a petição inicial sequer discrimina as atividades que pretende identificar como atos cooperativos, limitando-se a afirmar, em tese, o que poderia ser ato típico e ato auxiliar. O problema é que o Judiciário resolve a lide ou elimina a ameaça de lesão a direito, sem margem para consultas hipotéticas.

III. Consolida-se, assim, a preclusão temporal, cujo consectário é a impossibilidade de pretender desincumbir-se posteriormente do ônus probatório e do ônus de especificar os fatos e fundamentos de sua demanda. E como ônus que é, cumpre a parte responsável suportar desfavoravelmente eventuais lacunas na formação da convicção do magistrado.

IV. Sendo assim, proclamadas as teses neste julgamento, o Fisco poderá ainda realizar o exame concreto de comparação dos atos efetivamente praticados pela sociedade autora com os termos em que for assegurada a tutela.

V. Neste passo, rejeita-se a preliminar de nulidade da sentença, seja por cerceamento de defesa, seja por eventual violação ao princípio da congruência (decisão citra petita), tendo em vista que a lide foi decidida nos contornos propiciados pelas partes.

### 4. PEDIDO DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA:

I. Postula-se uma tutela declaratória, capaz de delinear os contornos da relação jurídica tributária, afirmando-se quais atos não ensejam a obrigação tributária, quais constituem fatos geradores e em que medida as relações entre cooperativa e terceiros possuem relevo para as contribuições que foram controvertidas (COFINS e contribuição ao PIS, consoante limites da apelação).

II. O aspecto subjetivo que caracteriza o ato cooperativo é a relação entre cooperativas e, também, entre cooperativa e associados. O legislador ordinário atento a isso ressaltou, no artigo 86 da Lei, casos diversos, deixando claro: 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. Nesta relação com terceiros, os não associados, discriminou-se a repercussão tributária do negócio jurídico: 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.

III. A leitura destes artigos não pode dispensar um exame mais profundo do art. 86. O terceiro não associado a que se refere a lei certamente não são os pacientes beneficiários dos serviços de saúde, pois estes recebem o atendimento por intermédio da sociedade cooperativa. Justamente pelo controle que a entidade possui desses serviços é que se viabiliza a posterior distribuição proporcional dos ganhos obtidos entre os cooperados.

Nestes casos, não há dúvida de que se está a tratar de atos cooperativos.

IV. Conquanto os artigos 86 e 87, assim como o 111, da Lei n.º 5.764, refiram-se, sim, ao envolvimento de terceiros com a cooperativa, o objetivo não era outro senão o de aludir aos profissionais que não se associarem à cooperativa, mas que se beneficiam dela de alguma forma ou que com ela contratam sem integrar-se ao corpo societário. Com esse entendimento sobre o terceiro, no sentido de profissional não associado, é que

se compreende a necessidade de promover contabilidade apartada, com consequente tributação específica.

V. Veja-se que a lei não afirma expressamente não ser tributável o ato típico da cooperativa, porque essa exigência somente se faria necessária no caso de isenção, é dizer, quando, em princípio, a relação tributária se forma, mas o Estado defere o benefício da dispensa o adimplemento. Trata-se, na realidade, de não incidência. A materialidade da hipótese legal não se verifica, a obrigação exacional sequer chega a existir, não se aperfeiçoa. O fato não possui relevância para as contribuições sociais. Por isso, compreende-se que a lei se ocupou de afirmar quando estaria caracterizada a tributação da cooperativa, pois, do contrário, bastaria a regra geral, já estabelecida, de não incidência sobre os atos cooperativos.

VI. Para prosseguir na demonstração da falta de tipicidade da conduta da cooperativa, conjugue-se ao aspecto subjetivo do ato cooperativo – cuidado até agora – ao aspecto objetivo, que caracteriza a atividade destas sociedades simples.

VII. Enquanto a COFINS e a contribuição para o PIS haurem seu fundamento de validade no art. 195, I, b, da CRFB/88 (e art. 239), como tributos sobre a receita ou faturamento, a rigor as cooperativas não dão ensejo à incorporação desse patrimônio, necessária a caracterização dessas espécies de entradas. Em reverência à necessidade de precisão das explicações, convém ceder espaço à doutrina: “[...] os resultados econômicos positivos, obtidos com a prática de atos cooperativos, não são integrados ao patrimônio da entidade, mas distribuídos entre os cooperativados, na proporção das atividades por eles desenvolvidas. [...] Noutros termos, os valores arrecadados pela cooperativa são transferidos aos cooperativados, deduzidas, apenas, as despesas de administração” (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 911.).

VIII. Dessa feita, se o constituinte originário determina conferir “adequado tratamento tributário” ao ato cooperativo (art. 146, III, c, da CRFB/88), não se poderá perder de vista, nesta particularização, que “os resultados econômicos – quer positivos, quer negativos – não permanecem na sociedade; antes, sempre retornam ao associado” (Ibidem, p. 912.). Assim, não haverá mesmo a base econômica das contribuições ao PIS e da COFINS.

IX. Em síntese de todo o exposto, não incidem a COFINS e a contribuição ao PIS em relação aos atos cooperativos, sendo estes os realizados internamente entre cooperados e cooperativa, assim como entre sociedades desta natureza. Todavia, havendo interferência de terceiros nessa relação, não haverá ressalva na tributação.

Nesse sentido, há, inclusive, precedente da Primeira Seção do col. Superior Tribunal de Justiça: REsp 591298/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 27/10/2004, DJ 07/03/2005, p. 136.

X. Em acessão, algumas ressalvas importantes são feitas por este Tribunal Regional da 5ª Região à regra de que, necessariamente, todo ato praticado pelos cooperados, por intermédio da cooperativa, sejam atos típicos. Na jurisprudência desta eg. Corte, não se tolera mascarar atos de mercado dentre as atividades societárias (Confira-se, a propósito, a AR5547/CE, DESEMBARGADOR FEDERAL RUBENS DE MENDONÇA CANUTO – convocado, PLENO, TRF5, DJE 10/11/2010, p. 16).

XI. Sob esse ângulo, a Fazenda Nacional poderá examinar o conteúdo dos atos da cooperativa, para que se resguarde a pertinência com a finalidade destes de prestar “toda assistência cooperativista e administrativa a seus associados pelos seus serviços médicos de anestesia”, nos termos do estatuto social (fl. 30), sob pena de, desprendendo-se, sofrer a imposição tributária.

5. Sucumbência recíproca resultante da impossibilidade de aferição dos atos concretos praticados pela entidade. Apelação parcialmente provida." (g.n.)

Havendo coisa julgada em favor do Contribuinte, não há espaço para que se faça uma análise diferente daquela exarada pelo Poder Judiciário, sendo necessária sua simples

aplicação. Afinal, a decisão judicial se sobrepõe à decisão administrativa, em razão da unicidade da jurisdição adotada no sistema brasileiro.

De toda sorte, a decisão proferida em favor da Contribuinte vai no mesmo sentido da jurisprudência desse Conselho, bem sintetizado no Acórdão n. 3401005.455,<sup>1</sup> nos seguintes termos:

O conceito de ato cooperativo, por seu turno, encontra arrimo no artigo 79 da Lei 5.764/71:

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.

Vê-se que o chamado ato cooperativo é aquele praticado entre a cooperativa e seus associados, ou seja, atos "típicos", "diretos", "internos", conforme dicção do caput do artigo 79 acima, estes, não implicando operação e mercado, leia-se, ato de mercancia, assim entendido, uma mudança de titularidade de um bem (material ou imaterial) a um terceiro não associado, de acordo com a exegese do parágrafo único, do mesmo dispositivo legal. Entrementes, esta disposição não é isentiva, mas declaratória da não incidência, como, precisamente, nos ensina o professor Renato Lopes Becho, in RDDT 41/85.

Deste modo, se a Cooperativa presta um serviço para si mesma, ou melhor dizendo, para seus associados, não há se falar em faturamento ou receita típica para fins de incidência da COFINS. Haverá prestação de serviços quando houver uma obrigação de fazer, um facere para um terceiro neste caso, um terceiro tomador dos serviços, não associado da cooperativa, que, no caso, não há, repete-se.

A Lei 5.764/71 esclarece que ato praticado por cooperativos a terceiros não associados é renda tributável:

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

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

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

---

<sup>1</sup> Esse é também o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/12/2004

COOPERATIVA DE CRÉDITO. ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. LEI 5.764/71. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS.

Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, entendeu que não são tributados pelo PIS e pela Cofins os chamados atos cooperativos. Recursos Especiais nºs 1.164.716 e 1.141.667. Precedentes STJ." (Número do Processo 11060.002303/2006-72 Data da Sessão 20/09/2017 Relator Demes Brito Nº Acórdão 9303-005.786 - Unânime - grifei)

a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.

Por outro lado, a Resolução CFC 920/2001, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10 - Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas Entidades Cooperativas NBC T 10.8, merecendo destaques:

10.8.1.2 – Entidades Cooperativas são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados.

10.8.1.4 – A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.

Já o Poder Judiciário, por seu turno, seja pelo STJ (AgRg no Ag 1.418.104/MG, DJe 14/09/2015; EDcl no REsp. 1.382.587/ES, DJe 04/08/2015; AgRg no AREsp. 674.512/SP, DJe 18/05/2015; REsp. 600.458/MG, DJe 17/04/2015), seja por meio do STF (RE 598.085/RJ; RE 599.362/RJ, estes julgados no mérito de repercussão geral, temas 177 e 323, respectivamente), entenderam de maneira pacificada que os atos praticados por cooperativa com terceiros não se inserem no conceito de atos cooperativos, revelando-se uma atividade empresarial típica (escusas pela repetição desta expressão, também usada para ato cooperativo, porém, de toda proposital, convencido que são atividades típicas, contudo, diversas, cada qual para seus respectivos segmentos), cuja receita auferida está no campo de incidência do PIS e da COFINS. Logo, por exclusão, não há incidência das contribuições nos atos cooperativos.

(...)

De acordo com o artigo 62, § 2º do RICARF2 , diante de decisões de definitivas de mérito em repercussão geral proferidas pelo STF e de repetitivos pelo STJ, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF(...)

Pois bem. No presente caso, tratando-se de cooperativa de serviços médicos, é fácil concluir que as receitas ora sob análise advêm de atos não cooperativos, uma vez que um dos polos da relação é, sempre, pessoa estranha aos quadros associativos da cooperativa, ou outra cooperativa. É o que ficou demonstrado pelo relatório fiscal de fls. 485/486. Por conseguinte, tal receita deve ser tributada pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

Ressalto que com isso não se infirma que a Cooperativa, em situações como a presente, esteja atuando em prol de seus cooperados. Afirma-se tão somente que, pela lei, impõe-se a tributação.

Este tema foi bem exposto no Acórdão n. 3302-001.765:

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).

Por tudo quanto exposto, vê-se que, *pela aplicação do quanto decidido no Processo 0016096-88.2005.4.05.8100*, inexistem atos cooperativos *in casu*. Consequentemente, deve ser mantida a autuação fiscal, que constituiu o crédito tributário relativo a Contribuição ao PIS e a COFINS sobre atos não-cooperativos, uma vez que se referem à serviços prestados a terceiros.

Finalmente, os pedidos subsidiários apresentados pela Recorrente não merecem ser acolhidos, porque implicariam em redundância de atos já praticados no presente processo administrativo e inobservância das normas do processo administrativo fiscal.

De fato, não há espaço para a realização de prova pericial para a segregação dos atos cooperativos dos atos não cooperativos, simplesmente porque isto já foi feito pela DRF, nos termos do relatório de fls. 485/486. Tal separação foi feita justamente em razão do advento da decisão judicial em favor da Recorrente, reabrindo o processo tributário (já que os valores já estavam inclusive em fase de execução) nos moldes do artigo 149 do Código Tributário Nacional. Não há, portanto, que se falar em nulidade do lançamento por conter cálculos inexatos, decorrentes da falta de segregação entre atos cooperativos e não cooperativos.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Thais De Laurentiis Galkowicz