



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10735.001848/2003-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-004.485 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de julho de 2020
Recorrente USIMED PETROPOLIS-RJ COOPERATIVA DE USUÁRIOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

COPERATIVA 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 às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

ALCANCE DOS CONSUMIDORES COOPERADOS OU ASSOCIADOS

O motivo dos lançamentos é a caracterização da recorrente como cooperativa de consumo. Do que se constata dos autos, quase toda a receita da recorrente decorre da revenda de produtos aos consumidores, associados ou não da recorrente, usuários da Unimed Petrópolis e de outras Unimed, ou outros.

Caracterização como cooperativa de consumo. O art. 69 da Lei 9.532/97 alcança o produto da venda feita a consumidores cooperados ou associados. O produto da venda a consumidores não cooperados ou associados já era tributável antes do referido preceito legal. Pretensão fiscal que não merece reparos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin- Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão DRJ, que por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento para manter o crédito tributário exigido.

O processo em referência versa sobre Auto de Infração de fls. 104 a 124, lavrado, contra o contribuinte em epígrafe, em decorrência da diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago da Contribuição para o PIS, , referente aos fatos geradores ocorridos nos meses 01/1998 a 12/2001, incluídos principal, multa de ofício e juros de mora.

Na descrição dos fatos do Auto de Infração, à fl. 105, foi mencionado que foram constatadas, durante o procedimento de verificações obrigatórias, por amostragem, divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme descrito no Termo de Esclarecimento (fls. 108 a 115), parte integrante do Auto de Infração.

4. No referido Termo de Esclarecimento consta em síntese que:

1) em atendimento ao item 3 do Termo de Intimação lavrado em 12/02/03 (fl. 12), o contribuinte esclarece (fl. 13) que os produtos adquiridos para revenda, são produzidos por terceiros não-associados. São produtos de farmácia, elencados no artigo 2º, § 1º, item b da 3ª Alteração Estatutária de 25/03/1999 (fl. 20), que geraram uma Receita de Revenda de Mercadorias de R\$5.052.652,32 em 1999. Esta receita corresponde a 96% da receita total de suas operações, conforme informação constante na ficha 07 de sua DIPJ de 2000 (fls. 14 a 17), sendo contabilizadas por meio das contas 3.1.1.01.002/304 — Vendas a Associados; 3.1.1.01.003/305 — Vendas a associados a prazo, e 3.2.1.01.001/320 — Vendas a não-associados;

2) conforme informação constante na ficha 07 de sua DIPJ de 2000 (fls. 14 a 17) e esclarecimento prestado, em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação lavrado em 12/02/03 (fls. 12 e 13), verificou-se que a Receita de Prestação de Serviços, que representa 4% da receita total declarada, é proveniente da Taxa de Manutenção/conta Mensalidades/conta 3.1.1.01.004/340, que é paga uma única vez ao ano pelos associados, pessoas físicas, e das mensalidades/Conta 3.1.1.01.001/303, que é cobrada mensalmente dos associados, pessoas jurídicas, por meio das emissões de faturas;

3) em atendimento ao item 1 do Termo lavrado em 25/02/03, o contribuinte esclarece (fls. 38 e 39) que os bens comercializados são produtos de farmácia, medicamentos e perfumaria, e os serviços prestados são comodatos de equipamentos, tais como cadeiras de rodas, muletas, etc, equipamentos esses que o cooperado tem direito a utilizar quando se associa.

Em atendimento ao Termo de Intimação lavrado em 08/04/03 (fl. 40), o contribuinte apresentou cópia do livro Razão da conta 1.1.2.08.002/143 —

Equipamentos p/ empréstimo (fl. 41), que demonstra o valor de R\$1.683,50 em 31/12/99. Este total quando comparado com o valor de R\$239.613,42, referente ao Estoque de Medicamentos p/ Revenda / Produtos de farmácia, conforme cópia do balancete de Dezembro/1999 (fl. 43), representa 0,70% do mesmo;

4) os fatos relatados nos itens acima se repetem em relação aos anos calendários de 1998, 2000 e 2001, conforme esclarecimento prestado (fl. 93), em atendimento aos Termos de Intimação / Item 2 lavrados em 14/05/03 (fls. 90, 91 e 92);

5) os fatos descritos nos itens acima caracterizam a Cooperativa Usimed como de consumo, pois a contabilização de suas operações, nos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001, fundamentados nos documentos analisados pela Fiscalização, e nos esclarecimentos dados pelo contribuinte, demonstram que o objetivo principal da cooperativa é a comercialização de produtos de farmácia;

6) a Lei 9.532, de 10/12/97, em seu artigo 69, e art. 146, § 50 do RIR/99, diz que "As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas". Assim, a partir do ano-calendário de 1998, o contribuinte deixou de possuir as condições exigidas para a isenção tributária a que tinha direito, pois embora a Usimed Petrópolis RJ Cooperativa de Usuários de Assistência Médica não tenha se classificado como de consumo, conforme cópia do seu Estatuto Social (fls. 18 a 37), suas operações, conforme esclarecimentos prestados pelo contribuinte em atendimento aos Termos lavrados, citados anteriormente, demonstram o contrário;

7) sendo assim, as exclusões efetuadas da base de cálculo do PIS, a título de Receitas de Atos Cooperativos, foram consideradas pela Fiscalização como indevidas, já que ficaram sem embasamento legal. As exclusões são as identificadas pelo contribuinte nos Demonstrativos de Verificação de recolhimento de Tributos/Contribuições (fls. 06/09), e relacionados na planilha de fl. 112;

8) Com relação ao período de maio a dezembro de 2001, de acordo com os artigos 3º e 100 da Instrução Normativa nº 40/2001, que dispõe sobre a Contribuição para o PIS/pasep e a Cofins, de que trata a Lei nº 10.147/2000, para que determinados medicamentos tenham as alíquotas incidentes sobre a receita bruta de venda, reduzida a zero, por pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou importador, é exigido, como obrigação acessória, que as respectivas obrigações sejam identificadas na documentação fiscal de venda e totalizada, em separado, nos livros fiscais;

9) Através do Termo de Intimação lavrado em 09/04/03 (fl. 47), foi solicitada a identificação na Receita da Revenda de Mercadorias, da parcela correspondente à venda de produtos não sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS e Cotins, sendo que, em esclarecimento (fl. 48), em atendimento ao referido Termo, o contribuinte informa que não foram contabilizadas em separado as operações solicitadas e aceitas, como redutor da base de cálculo das contribuições o original das compras, já tributadas pelos fornecedores, identificando as mesmas através de planilhas (fls. 49 a 89), apresentadas à Fiscalização;

10) Quanto aos valores informados nas referidas planilhas, e verificados por amostragem na escrita contábil do contribuinte, a "Lista negativa/Retido" significa que os valores relacionados serviram de base de cálculo para a retenção efetuada pelos fornecedores identificados nas planilhas; "Lista Positiva/Isento" significa que os

valores relacionados já foram tributados anteriormente; e "Lista Neutra/Outras" são valores não sujeitos a forma de tributação determinada na IN 40/SRF;

11) Ao não contabilizar em separado a parcela correspondente à venda de produtos não sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS e Cofins, de modo a identificá-los, conforme determina o art. 10 da IN 40/SRF, o contribuinte deixa de poder utilizar-se da redução das alíquotas a zero. Em esclarecimento de 14/05/03 (fl. 48), a Fiscalizada reconhece como redutor da base de cálculo o valor original referente às compras já tributadas na forma da IN SRF 40/2001, entendimento este que embasou o cálculo do valor tributável adotado pela Fiscalização.

Ciente da autuação, apresentou impugnação, aduzindo que:

1) no relatório que serve de base para a autuação, o Sr. Auditor dispõe que as exclusões efetuadas a título de "Resultado Positivo dos Atos Cooperativos" foram indevidas, sendo que "ato cooperativo" só existiria se os produtos adquiridos em nome dos cooperados fossem produzidos por estes próprios;

2) não resta dúvida que a Usimed se enquadra na condição de cooperativa de compra de produtos e aquisição de serviços em comum, podendo ser enquadrada como "cooperativa de consumo";

3) ao contrário do que foi descrito pelo Sr. Auditor-Fiscal, a atividade da Impugnante não configura a hipótese tributária da Lei nº 9.715/98;

4) a matéria é regradada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, que em seu art. 15, exclui da incidência tributária as receitas de vendas de bens e mercadorias aos associados;

5) se insere no ramo de "consumo", ou seja, possibilita aos cooperados a aquisição de bens e medicamentos necessários a complementar o atendimento médico-particular dos planos de saúde particulares;

6) foi constituída pelo interesse de pessoas que se dispuseram a congregar sua atividade em proveito comum, nos estritos termos da Lei 5.764/71, especialmente no que tange às peculiares características prescritas no seu art. 4º;

7. Apresenta, ainda, a impugnante, os conceitos de atos cooperativos, classificação destes em principais e acessórios, sua compreensão em face da modalidade de atuação das cooperativas de consumo e a definição de atos não cooperativos, para concluir que: (i) não existe relação jurídico-tributária que determine o nascimento da obrigação contida no Auto de Infração; (ii) a impugnante atua exclusivamente em nome de seus associados; (iii) a requerente deve ser exonerada do tributo que foi indevidamente apurado pela Fiscalização.

Apreciados os argumentos, o lançamento foi julgado procedente sob o fundamento de que a partir de 01/01/1998, as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Inconformada, apresentou Recurso Voluntário reiterando em suma os argumentos já trazidos em sede de impugnação.

Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Tem-se que, concluída a ação fiscal, a única infração apurada diz respeito à exigência de PIS, incidente sobre a diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago, durante o procedimento de verificações obrigações tributárias.

A questão central deste processo consiste em se definir se a recorrente, estaria sujeita a incidência do PIS, uma vez que argumenta que na sua compreensão em face da modalidade de atuação das cooperativas de consumo e a definição de atos não cooperativos, não existe relação jurídico-tributária que determine o nascimento da obrigação contida no Auto de Infração; pois atua exclusivamente em nome de seus associados e, por isso, deve ser exonerada do tributo que foi indevidamente apurado pela Fiscalização.

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 nº 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.

Dos fatos apurados, o autuante entendeu que a recorrente, desde o ano-calendário de 1998, não mais preenchia as condições exigidas para a isenção tributária, pois, embora não tenha se classificado como cooperativa de consumo em seu estatuto, seus atos demonstram o contrário, como acima descrito, em que quase a totalidade das receitas é derivada de mercadorias – a associados, a usuários de várias Unimed, e a terceiros.

Além disso, ficou evidenciado que a recorrente comercializa bens e serviços, com pessoas físicas associadas e com não associadas suas e sim do sistema Unimed, e trata indevidamente essas operações como atos cooperativos. Tal fato não seria suficiente para caracterização de cooperativa mista, na hipótese de se lá, se esses usuários não associados estivessem inscritos no livro de matrícula da recorrente. Como não estão, de toda a forma, a recorrente seria classificável como cooperativa de consumo e seus resultados positivos devem ser integralmente tributados.

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 nº 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 nº 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 nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 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 nº 5.764, de 1971, art. 24, §3º).

§2ºA 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 nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

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

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

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

No tocante ao PIS e COFINS, a MP nº 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.

Cumprido 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 delei 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 dedeclaração 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 conflitam 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 impositivo 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 tributo-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 ASSEMBLADOS -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, impõe-se também a adoção da interpretação mais restritiva, como tem sido dada pelo Poder Judiciário.

Desse modo, não há como reconhecer a tese advogada pela Recorrente, quanto à alegação de que a sua atividade não configura a hipótese tributária da Lei nº 9.715/98, cabe, inicialmente, observar que a referida lei é a convalidação da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995. A capitulação legal do Auto de Infração, ou seja, "art. 2º, inciso I, 3º e 8º, inciso I e 9º, da medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715/98", é apropriada ao caso em virtude do que preceitua o art. 69 da Lei nº 9.532/97, que, conforme já visto, sujeita a cooperativas de consumo "às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas". Assim, no período da autuação de 01/1998 a 01/1999, o contribuinte estava sujeito à incidência dos dispositivos legais mencionados, sendo que, a partir de 02/1999, a incidência passou a ser dos

artigos 2º, 3º da Lei n.º 9.718/98, conforme consta no enquadramento legal do Auto de Infração, à fl. 107.

Ademais, do que se constata dos autos, quase toda a receita da Usimed Petrópolis é decorrente da revenda de produtos (que ela adquire no mercado) aos consumidores, associados ou cooperados da Usimed ou não, usuários da Unimed Petrópolis ou de outras Unimed, ou outros (não cooperados ou não associados da Usimed, nem usuários das Unimed).

Uma pequena parcela da receita deriva de mensalidades dos associados e de taxa de manutenção anual dos associados. Praticamente não há receitas de outra atividade diversa à de revenda de produtos farmacêuticos (incluídos aí cosméticos, produtos de perfumaria). Portanto, conclui-se ainda que a recorrente é uma cooperativa de consumo, não merecendo reparos o acórdão recorrido.

Ante o exposto, voto por NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora.