



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10840.001627/2005-62
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.489 – 3ª Turma
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria RESSARCIMENTO COFINS
Recorrente COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL COONAI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO.

Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da COFINS relativa às instituições financeiras. Irrelevante, portanto, a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos.

Nos termos da Lei nº 9.718/98 e da Medida Provisória nº 1.807, de 28/01/1999, atual MP nº 2.158-35/2001, a partir de fevereiro de 1999 as cooperativas de crédito, na condição de instituição financeira, passaram a recolher a COFINS sobre o faturamento ou receita operacional, com as deduções específicas estabelecidas na leis 9.701 e 9.718, de 1998.

Recurso Especial do contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Julgamento iniciado na reunião de 09/2018 e concluído na sessão de 16/10/2018.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência do contribuinte (fls. 653/676), admitido pelo despacho de fls. 716/721, que se insurge contra o Acórdão 3201-001.867 (fls. 595/601), de 29/01/2015, o qual negou, à unanimidade, provimento ao recurso voluntário, e cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

COFINS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COOPERATIVA DE CRÉDITO.

A isenção às sociedades cooperativas, prescrita inicialmente pela pelo art. 6º, I, da Lei Complementar n. 70/91 foi revogada pelo art. 23, II, "a", da MP 1.8586/ 1999 , mantida em reedições posteriores. Análise que implica a apreciação de constitucionalidade da revogação, matéria vedada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Aplicação da Súmula CARF n. 2.

COFINS. ISENÇÃO PRESCRITA PELA LEI Nº 11.051, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2004, ART. 30. AUSÊNCIA DE PROVA.

É ônus do contribuinte a comprovação do direito creditório afirmado. As sociedades cooperativas, da mesma forma, devem manter escrituração contábil regular, bem como a documentação que a estriba, para garantir o direito subjetivo à restituição do tributo indevidamente pago

Em suma, alega que seu pedido de repetição de indébito, cumulado com DCOMP, relativamente ao período 05/2000 a 04/2005, foi sobre as entradas decorrentes de atos cooperativos, sob o fundamento de que as sociedades cooperativas de crédito gozariam da não incidência da COFINS sobre tais atos. Não houve manifestação no recurso quanto à falta de provas do período posterior a 01/01/2005.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões (fls. 723/731), pugna pelo improvimento do recurso do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso nos termos em que admitido, uma vez que os paradigmas envolviam mérito semelhante em relação à cooperativas de crédito. Assim, devolvido ao nosso conhecimento a questão "quanto à tributação de receitas operacionais de entidades financeiras cooperativas".

A natureza das cooperativas de crédito tem matriz constitucional. E a redação antiga e a atual (dada pela EC 40/2003) do art. 192, deixam isso expreso:

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

VIII - o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operacionalidade e estruturação próprias das instituições financeiras.

Redação dada pela EC 40/2003:

*"Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, **em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito**, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram."*

Dúvida não resta, por conseguinte, que as cooperativas de crédito tem natureza de instituição financeira nos termos da Lei que regula o sistema financeiro nacional (Lei 4595/64), conforme dispõe seus art. 7º, I, 16, e arts. 17, § 1º do art. 18 e art. 40, abaixo transcritos:

SEÇÃO IV Das instituições financeiras privadas

Art. 7º Junto ao Conselho Monetário Nacional funcionarão as seguintes Comissões Consultivas:

I - Bancárias, constituída de representantes:

...

16 - das Cooperativas que operam em crédito.

Capítulo IV

Das Instituições Financeiras

Seção I

Da caracterização e subordinação

*Art. 17. Consideram-se instituições financeiras, para os efeitos da legislação em vigor, as pessoas jurídicas públicas ou privadas, **que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros***

próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros.

Parágrafo único. Para os efeitos desta lei e da legislação em vigor, equiparam-se às instituições financeiras as pessoas físicas que exerçam qualquer das atividades referidas neste artigo, de forma permanente ou eventual.

Art. 18. As instituições financeiras somente poderão funcionar no País mediante prévia autorização do Banco Central da República do Brasil ou decreto do Poder Executivo, quando forem estrangeiras.

§ 1º Além dos estabelecimentos bancários oficiais ou privados, das sociedades de crédito, financiamento e investimentos, das caixas econômicas e das cooperativas de crédito ou a seção de crédito das cooperativas que a tenham, também se subordinam às disposições e disciplina desta lei no que for aplicável, as bolsas de valores, companhias de seguros e de capitalização, as sociedades que efetuam distribuição de prêmios em imóveis, mercadorias ou dinheiro, mediante sorteio de títulos de sua emissão ou por qualquer forma, e as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, por conta própria ou de terceiros, atividade relacionada com a compra e venda de ações e outros quaisquer títulos, realizando nos mercados financeiros e de capitais operações ou serviços de natureza dos executados pelas instituições financeiras.

Art. 40. As cooperativas de crédito não poderão conceder empréstimos senão a seus cooperados com mais de 30 dias de inscrição.

Parágrafo único. Aplica-se às seções de crédito das cooperativas, em qualquer tipo o disposto neste artigo."

Como toda instituição financeiras, seus atos são regulados pelo Banco Central do Brasil, em especial a Resolução CMN/BACEN nº 3.321, de 2005.

De outro turno, as instituições financeiras, portanto as sociedades cooperativas de crédito, foram expressamente erigidas à condição de contribuinte por força do art. 72 dos ADCT.

"Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão 1/1994)

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do Art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

(.-.)

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 17, de 1997)"

A norma constitucional prevê, assim, claramente a incidência do PIS sobre a receita operacional das pessoas jurídicas elencadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8212/1991, dentre as quais figuram as cooperativas de crédito, tal como se lê abaixo:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada A Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

...

*§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, **cooperativas de crédito**, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, e devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.*

"

O sujeito passivo, como nos vários casos em que me debrucei, restringe-se a vetusta alegação de que os atos cooperativos não são tributados, e ponto, como se todas as cooperativas tivessem a mesma natureza, independentemente de provar quais atos são e quais não são cooperativos. Mas não concordo com essa tese, pois assim como o legislador constituinte, também o ordinário delas tratou sua tributação de forma distinta das demais cooperativas.

Portanto, a sociedade cooperativa de crédito é considerada instituição financeira.

Com efeito, resta prejudicada a análise quanto à não tributação sobre os atos cooperativos. Em verdade, é irrelevante para definir a tributação das sociedades cooperativas de crédito a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos, para fins de tributação do PIS/COFINS, face a legislação vigente, ao menos até a publicação da Lei 11.051, de 29/12/2004, a qual, segundo o próprio art. 34, III, tem sua vigência a partir de 01/01/2005. Isso

também dispõe o art. 15 da IN SRF 635, de 24/03/2006. Porém, esse ato cooperativo, quanto ao ônus da prova, quando for o caso, será da cooperativa de crédito.

E o entendimento ora esposado não dissente da jurisprudência desta Turma.

Acórdão nº 9303-003.270

COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE FEVEREIRO DE 1999. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. INCIDÊNCIA. EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO. A isenção da COFINS relativa às cooperativas de crédito, concedida pelo parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar nº 70/91, foi revogada tacitamente pela Lei nº 9.718/98, com efeitos a partir de fevereiro de 1999, mês a partir do qual Contribuição passou a incidir sobre o faturamento ou receita bruta definido pelo art. 3º da referida Lei, com as deduções específicas estabelecidas no § 6º desse artigo. Nos termos da Lei nº 10.676/2003, também poderão ser deduzidas da base de cálculo, a partir de novembro de 1999, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, limitadas ao valor destinado para a constituição do Fundo de Reserva (FATES) e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764/71. Recurso Especial do Contribuinte Negado. (04/02/2015)

Por fim, frente ao exposto, máxima vênia, dirijo do eminente Conselheiro Demes Brito, que no Acórdão 9303-005.786, de 20/09/2017, aplicou à sociedade cooperativa parte naqueles autos (PA 01/01/2002 a 31/12/2004) o entendimento expresso nos Recursos Especiais 1.164.716 e 1.141.667, julgados sob o rito dos recursos repetitivos. Com o devido respeito, entendo que eles não se aplicam tratando-se de sociedade cooperativa de crédito, mormente no período objeto da exação.

Ressalte-se que o STF no RE 599.362-RJ, no rito de repercussão geral, manifestou-se sobre a possibilidade de tributação dos atos cooperativos em relação às contribuições sociais, embora o caso em si verse sobre cooperativas de trabalho. Transcrevo a ementa desse julgado:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.15835/ 2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência.

1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não

incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.

3. *A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.*

4. *A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.*

5. *Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.*

6. *Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.*

7. ***Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).***

8. *Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.15835/2001. 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

Esse julgamento do STF ocorreu em 06/11/2014, e, de forma hialina, assentou que não é inconstitucional tributar ato cooperativo.

Os repetitivos a que aludiu o i. Conselheiro Demes Brito, que fez menção alhures, concluiu que os atos cooperativos típicos, mais especificamente aqueles submetidos ao julgamento, não poderiam ser tributados porque na hipótese seria caso de não incidência tributária por força de lei.

Observo que no RE 1164716 - MG, o caso tratava-se da "Cooperativa dos Instrutores de Formação Profissional e Promoção Social Rural Ltda - COOPIFOR", e no RE 1141667 a parte era "Cooperativa dos Citricultores Ecológicos do Vale do Caé Ltda - ECOCITRUS". O tipo dessas cooperativas em nada se assemelham a uma cooperativa de crédito, pois sabemos que estas últimas tem toda uma regulamentação diferenciada, inclusive em nível de Constituição Federal, bem como em nível infraconstitucional regramento e fiscalização como instituição financeira pelo Banco Central.

Em pesquisa ao sítio do STJ, reparei existirem algumas decisões proferidas após esses repetitivos. Na pesquisa de jurisprudência de repetitivos no sítio do STJ tem um link com o seguinte título "Acórdãos posteriores ao Repetitivo". Nessa pesquisa deparei-me com o seguinte julgado:

AgInt nos EDcl no RE nos EDcl no AgRg no REsp 686511 / RS, julgado em 29/06/2018:

AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. TEMAS 516 E 536/STF. SOBRESTAMENTO.

1. A agravante entende que a hipótese dos autos não se amolda ao precedente afetado à sistemática de repercussão geral, por entender que o Tema 516/STF aborda apenas atos das cooperativas de trabalho, enquanto, na hipótese, trata de "cooperativa de crédito".

2. Contudo, conforme consignado quando do julgamento dos embargos de declaração, não se pode inferir do Tema 516/STF que sua aplicabilidade se restringe às cooperativas de trabalho, pois o acórdão que afetou o tema fala de "valores recebidos pelas cooperativas", sem nenhuma mitigação.

3. Aliás, quanto ao tema da incidência de contribuições sociais sobre as atividades das cooperativas, há, em verdade, dois precedentes afetados.

*4. O Plenário do STF reconheceu a existência de repercussão geral no RE 672.215-RG/CE, oportunidade em que será decidida a questão da "incidência de **COFINS, PIS** e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo" (Tema 536/STF), e no RE 597.315-RG/RJ, ocasião em que será solucionada a*

"Sujeição passiva das cooperativas à contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS" (Tema 516/STF), controvérsias que se assemelham ao presente caso.

5. *A incidência dos referidos temas às cooperativas de crédito é referendado por precedentes do STF: RE 965.113 ED-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 6/10/2017, publicado em 31/10/2017; RE 594.695 AgR-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 5/5/2015, publicado em 25/5/2015).*

6. *"Destaca-se que no referido tema 536, o Pleno da Corte voltará a analisar, em sede de repercussão geral, a matéria da tributação das **cooperativas** em geral, considerados os conceitos constitucionais de '**ato cooperativo**', '**receita de atividade cooperativa**' e '**cooperado**'" (RE 1.082.173, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 27/10/2017, publicado em 6/11/2017.).*

7. *Inexiste, portanto a alegada restrição do entendimento a outras cooperativas que não sejam as de crédito.*

8. *A toda evidência, o único equívoco da decisão agravada é quando determina o sobrestamento apenas pelo Tema 516, quando o correto é o sobrestamento por ambos os temas (516 e 536).*

Agravo interno improvido.

Assim, o que se constata é que quando a discussão que chega ao STJ é sobre a tributação de Cooperativas de Crédito, aquela Corte está sobrestando os processos para aguardar o que o STF vai decidir no julgamento dos temas 516 e 536.

Ou seja, não estão aplicando o que decidiram nos repetitivos aos quais o Dr. Demes Brito se reporta quando a cooperativa seja de crédito. Portanto, não há qualquer vinculação aos repetitivos nos Recursos Especiais 1.164.716 e 1.141.667 em se tratando de cooperativas de crédito.

Quanto ao período posterior a 01/01/2005, sequer houve manifestação da recorrente quanto à questão decidida no recorrido, que tratou do ônus da prova quanto aos atos cooperativos, pelo que deve ser mantido o recorrido em todos seus termos.

Em conclusão, é de ser mantido o recorrido.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Processo nº 10840.001627/2005-62
Acórdão n.º **9303-007.489**

CSRF-T3
Fl. 11
