



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

Processo n° 10840.002779/2003-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3002-000.514 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - AUDITORIA INTERNA - COFINS
Recorrente COOPERATIVA DE LATICÍNIOS E AGRÍCOLA DE BATATAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/01/1998

COFINS. COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DOS INGRESSOS DECORRENTES DE ATOS COOPERADOS.

As operações realizadas entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, caracterizam-se como atos cooperados e, por conseguinte, não sofrem a incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS. Entretanto, já em relação às operações realizadas entre a cooperativa e terceiros não associados, estas se constituem em atividade empresarial, devendo, portanto, serem tributadas por essas contribuições.

DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF. ERRO. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

Alegações genéricas, desacompanhadas da documentação probatória do alegado, não são aptas a desconstituir o Auto de Infração lavrado para exigir tão-somente os débitos declarados pela própria contribuinte em DCTF.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de diligência formulada pela conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Alan Tavora Nem e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão 14-20.204 da DRJ/RPO, que manteve integralmente o Crédito Tributário lançado pelo Auto de Infração, que exige da contribuinte os valores dos débitos de COFINS declarados, contudo, não pagos, acrescidos dos encargos moratórios.

A partir desse ponto, transcrevo o relatório do Acórdão recorrido por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

"Trata o presente de Auto de Infração lavrado contra o interessado decorrente de auditoria interna realizada na Declaração de Contribuições e Tributos Federais —DCTF— do 1º trimestre de 1998, exigindo crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social —COFINS, e respectivas cominações legais no montante de R\$ 9.194,48, sendo R\$ 3.309,60 de contribuição, R\$ 3.402,68 de juros de mora calculados até 30/06/2003, e R\$ 2.482,20 de multa proporcional passível de redução.

Cientificada do lançamento, inconformada, a interessada o impugnou, alegando, em síntese, que, por se tratar de sociedade cooperativa, está isenta da Cofins nos termos da Lei Complementar (LC) n° 70, de 1991, art. 6°. Discordou também da exigência dos juros de mora à taxa Selic, sob o argumento de que esta taxa, por ter natureza remuneratória, não pode ser aplicada na cobrança de crédito tributário, defendendo a aplicação da taxa moratória de 1,0 % ao mês. Já em relação

multa, defendeu a aplicação do percentual de 20,0 % sob o argumento de que os débitos ora exigidos foram informados na respectiva DCTF.

Expendeu, ainda, às fls. 04/13, extenso arrazoado sobre ato cooperativo e sua abrangência, faturamento e sua abrangência e não-incidência, concluindo, respectivamente, que a interessada pratica somente atos cooperativos sobre os quais não incide a Cofins, que as operações realizadas por ela não constituem faturamento e que não há fato gerador que implique incidência de tributo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento — DRJ em Ribeirão Preto, através do Acórdão nº 14-15.748 de 7 de maio de 2007, fls. 75 a 79, julgou o lançamento procedente em parte nos termos do voto do relator, a saber:

Em face do exposto e de tudo mais que dos autos consta, voto pela procedência parcial do lançamento, excluindo do seu montante a multa no lançamento de ofício, no valor de R\$ 2.482,20 (dois mil quatrocentos e oitenta e dois reais e vinte centavos), mantendo o crédito tributário remanescente, no valor total de R\$ 6.712,28 (seis mil setecentos e doze reais e vinte e oito centavos), sendo R\$ 3.309,60 de contribuição e R\$ 3.402,68 de juros de mora, calculados até 30/06/2003.

Encaminhado o Acórdão para ciência ao interessado, a Agente da Receita Federal do Brasil em Batatais apresenta embargo de declaração, fls. 80, para esclarecimento sobre a incidência da multa de mora sobre débitos não pagos no vencimento, uma vez que a multa de ofício foi excluída na decisão."

Analisando as argumentações da contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) julgou a Impugnação parcialmente procedente, por Acórdão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/1998 a 31/03/1998

DCTF. AUDITORIA INTERNA. DÉBITOS DECLARADOS. PAGAMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, declarada na respectiva DCTF, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/1998 a 31/03/1998

MULTA DE OFICIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO.

Aplica-se retroativamente aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados as normas legais que beneficiam o sujeito passivo, excluindo-se a multa no lançamento de ofício do crédito Tributário constituído em face da não-confirmação dos pagamentos informados em DCTF's.

MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA Incide multa de mora sobre débitos tributários não pagos nos prazos da legislação específica.

JUROS DE MORA. SELIC.

A exigência de juros de mora com base na Selic está em total consonância com o Código Tributário Nacional.

Em seqüência, após ser cientificada dessa decisão, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário (182/230), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, repisando fatos e argumentos jurídicos já expostos.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O Crédito Tributário contestado no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão posta nos autos cinge-se na autuação fiscal por ter a ora recorrente declarado regularmente débitos de COFINS, referentes ao primeiro trimestre de 1998, porém, não tendo realizado o pagamento de tais débitos. O fato foi constatado em procedimento de auditoria interna, o que levou à lavratura do Auto de Infração correspondente.

A contribuinte é uma sociedade cooperativa e, em decorrência disso, trouxe a principal alegação, em suas peças recursais, de que os atos cooperados não estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS.

Quanto a essa matéria, tanto a jurisprudência judicial como a administrativa já pacificaram o entendimento no mesmo sentido alegado pela ora recorrente. Nessa esteira, transcreve-se voto do Ilustre Conselheiro André Henrique Lemos, proferido no julgamento do

Acórdão nº 3401-003.817 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 27 de junho de 2017, que bem demonstra a cognição majoritária sobre o tema:

"Em meio a este arcabouço, tem-se como missão primeira decidir se em atos cooperativos praticados pela Recorrente em prol de seus associados ou seja, em atos cooperativos próprios, típicos (numa relação interna entre a Cooperativa e seus associados, repete-se), geraria receita ou mero ingresso passível de tributação ou não do PIS e da COFINS.

Em segundo, se a Lei 11.051/2004 tem aplicação retroativa.

E, por fim, em terceiro, e alternativamente, se seriam dedutíveis das bases de cálculo do PIS e da COFINS, as despesas de captação (custo de captação dos recursos).

Tentando decifrar o assunto, se começará a analisar as fontes normativas sobre as sociedades cooperativas, passando pelas decisões judiciais (STJ e STF) e administrativas (CARF); o mesmo método se fará com o chamado ato cooperativo, e ao final, se analisará a presente casuística, qual seja, uma Cooperativa de Crédito.

I. DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

As sociedades cooperativas são reguladas pela Lei 5.764/71, recepcionada pela Constituição Federal com força de lei complementar, havendo incentivo à criação de sociedades cooperativas, nos termos dos artigos 5º, XVIII, 146, III, "c", 170 e 174, § 2º:

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

XVIII a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento; Art. 146. Cabe à lei complementar:

III estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de

fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Como é de sabido as sociedades cooperativas possuem forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil não sujeitas à falência e são constituídas para prestar serviços aos seus associados, como preceitua o artigo 4o da Lei 5.764/71.

Tais sociedades são formadas por grupos de pessoas com o intuito de cooperar entre si, visando o proveito comum e sem fins lucrativos (artigo 3o da Lei 5.764/71), cujas sobras voltam, direta ou indiretamente para quem gerou a fonte de receita.

Portanto, com estas brevíssimas considerações, percebe-se a singularidade desta espécie de sociedade, o que a diferencia, diga-se de passagem, das sociedades comerciais, por exemplo.

II. DO ATO COOPERATIVO. A DIFERENÇA ENTRE ESTE E UMA ATIVIDADE EMPRESARIAL E SUAS CONSEQÜÊNCIAS PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO DO PIS E DA COFINS

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 do PIS e 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 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, portanto, seguem as ementas dos RE 598.085/RJ (DJe 10/02/2015, votação unânime) e 599.362/RJ (DJe 10/02/2015, votação unânime), respectivamente:

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 1.8586 E REEDIÇÕES SEQUENTES, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.15835. 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 conflitem 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 15082006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01092006, 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 sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje13122010, 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 2.15833, originariamente editada sob o nº 1.8586, 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.*

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.*

Cumprir informar ainda, no toada do artigo 62, § 2º do RICARF, citado acima, duas decisões do E. STJ, ambas de 2016, as quais, em sede de recurso representativo de controvérsia, também se manifestaram sobre o tema:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. *Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.*

2. *O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são 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. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*

3. *No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.*

4. *O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.*

5. *Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.*

6. *Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a*

contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. (REsp. 1.141.667/RS, 1ª Seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são 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. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovisionamento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. (REsp. 1.164.716/MG, 1ª seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

Diante disso, reduzindo-se o raciocínio à simplicidade, tem-se o ponto de corte: ato cooperativo é aquele prestado pela cooperativa em prol de seus associados, por conseguinte, não mercancia, logo, não-incidência de PIS e da COFINS. Prestação de serviços da cooperativa para terceiros não associados não é ato cooperativo, é uma atividade empresarial, portanto, receita tributável para fins das citadas contribuições."

(grifos no original)

Dessa forma, as operações realizadas entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, caracterizam-se como atos cooperados e, por conseguinte, não sofrem a incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS. Entretanto, já em relação às operações realizadas entre a cooperativa e terceiros não associados, estas se constituem em atividade empresarial, devendo, portanto, serem tributadas por essas contribuições.

Ultrapassada essa matéria, voltemos ao caso específico do presente processo. O Auto de Infração lavrado nos autos, a princípio, não se destina a exigir da contribuinte o pagamento da COFINS calculada sobre atos cooperados eventualmente realizados, mas, ao contrário, se pretende cobrar os valores declarados em DCTF por ela mesma. Logo, considerando-se que a própria recorrente já possuía o entendimento de que sobre atos cooperados não eram devidas as contribuições, as informações prestadas sobre os débitos devidos somente poderiam se relacionar a atividades não cooperadas, isto é, sujeitas à incidência das contribuições.

Por oportuno, lembremos que a DCTF foi instituída através do Decreto-Lei nº 2.124/1984 e que, na época dos fatos dos autos, ano de 1998, prevalecia o entendimento de que os valores declarados pelos contribuintes, caso não fossem pagos, deveriam ser objeto de lançamento para poderem ser exigidos. Com o transcurso do tempo, ocorreram evoluções legislativas, doutrinárias e jurisprudências que levaram à situação atual, ou seja, a desnecessidade de constituição de tais créditos tributários, pois estes já se encontram constituídos através da própria confissão de dívida do contribuinte.

Assim, a meu sentir, a origem do débito cobrado em ambas as situações é a mesma, a própria declaração da contribuinte. Por isso, embora a contribuinte possa, eventualmente, errar as informações prestadas à Receita, também em ambos os casos, ela deve fazer prova da ocorrência de tal erro. Aliás, tal fato já tinha sido explorado pelo voto condutor do Acórdão recorrido:

"Também, em sua impugnação, em momento algum, demonstrou ou carregou aos autos documentos provando que aqueles débitos foram apurados e declarados incorretamente e que originaram de receitas de atos cooperativos. Apenas alegou que somente pratica atos cooperativos sem, contudo, provar tal alegação.

Dessa forma, não ha que se falar em isenção da Cofins em relação aos débitos declarados e não-pagos e ora exigidos, assim como não há que se falar que operações com não cooperados não constituem faturamento e, portanto, não haveria incidência tributária por ausência de fato gerador.

Tendo a própria interessada, apurado e declarado a contribuição, objeto do lançamento contestado, não cabe mais o julgamento de sua procedência ou não. O cancelamento ou a revisão do lançamento somente seria possível se tivesse demonstrado que errou no preenchimento da

DCTF e tivesse apresentado uma retificadora. Contudo, em momento algum alegou isto."

(grifo nosso)

De fato, mesmo tomando conhecimento dessa razão de decidir do Acórdão recorrido, em seu Voluntário, a contribuinte não carrou nenhum documento, que comprovasse que os débitos declarados por ela não se referiam a atos negociais não cooperados. Assim, ao optar por apenas ratificar sua argumentação sobre a não incidência das contribuições sobre atos cooperados, argumento que não se refuta agora, assim como não o foi no Acórdão recorrido, ao invés de trazer aos autos as provas necessárias, forçoso é admitir que a recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar seu erro no preenchimento da DCTF e, conseqüentemente, da improcedência do crédito tributário lançado.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo na íntegra o Crédito Tributário lançado.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves