



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

Processo nº 10925.002520/2006-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.455 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS
Recorrente COOPERATIVA DE ECON. E CRÉD. MÚTUA DOS MÉDICOS E DEMAIS PROFISSIONAIS DA SAÚDE DE JOAÇABA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2001 a 15/12/2004

COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO. FALTA DE INFORMAÇÃO DAS SUPOSTAS RECEITAS DE ATOS COOPERADOS EM DCTF E FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173 E NÃO 150, § 4º, AMBOS DO CTN. INOCORRÊNCIA.

A interpretação da jurisprudência atual prevalente é a de que, em não efetuado pagamento total ou parcial, a contagem decadencial deve ser dada pelo artigo 173 do CTN e não pelo artigo 150, § 4º, do mesmo Código. No caso concreto, o lançamento foi cientificado em 19/12/2006, abrangendo o interregno de 31/01/2001 a 15/12/2004, vindo a contagem decadencial a se iniciar no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (01/01/2002). A partir desta data até a ciência do lançamento (19/12/2006), tem-se 4 (quatro) anos, 11 (onze) meses e 18 (dezoito) dias, não ocorrendo decadência.

COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITOS. EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS DECORRENTES DOS ATOS PRATICADOS COM SEUS ASSOCIADOS. ATOS TÍPICOS, PRÓPRIOS. LANÇAMENTO PELA SUA INCLUSÃO. CANCELAMENTO.

É assente na jurisprudência pátria que há diferença entre atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços não associados e atos em prol dos cooperados. Atos praticados com terceiros não associados são receitas tributáveis para fins da COFINS. Atos cooperativos são ingressos, logo, fora do campo de incidência das referidas contribuições. Precedentes do STF em sede de repercussão geral (RE 598.085/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime e 599.362/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime) e do STJ em regime de recursos repetitivos (REsp. 1.141.667/RS, 1ª Seção do STJ, v. u.,

DJe 04/05/2016 e REsp. 1.164.716/MG, 1ª seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente e Redator *Ad Hoc*.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, André Henrique Lemos, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente). Ausente justificadamente a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Relatório

(cf. relatório constante na pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, onde foi disponibilizado pelo relator original aos demais conselheiros)

Adota-se o relatório que sobrestou o julgamento até decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal em matéria de repercussão geral, referente ao então artigo 62-A do RICARF (efl. 477):

*Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da 10ª Turma da DRJ que manteve **auto de infração da Cofins** relativa aos períodos de apuração de **01/01/2001 a 31/12/2004**, cujos valores principais foram acompanhados de multa de ofício de 75%, além de juros de mora. A ciência ocorreu em 19/12/2006.*

*No Relatório da Atividade Fiscal é informado que a contribuinte **não declarou débitos da Cofins em DCTF nem efetuou recolhimentos** da Contribuição. Sustenta a fiscalização que a partir de fevereiro de 1999, com a vigência da Lei nº 9.718/98, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, dentre as quais se incluem as cooperativas de crédito, passaram a ser contribuintes da Cofins, cuja base de cálculo passou a ser o faturamento, entendido como a totalidade das receitas auferidas, e que cabe somente as exclusões previstas no art. 1º da Lei nº 9.701/98 e no art. 3º, §§ 2º e 6º, da Lei nº 9.718/98, sendo que **a legislação não prevê a exclusão de receitas relativas aos atos cooperados.***

*A **DRJ** manteve a autuação, nos termos do acórdão de fls. 423/438. Tratando da tributação dos **atos cooperativos** interpretou o seguinte, conforme parte da ementa que reproduz:*

COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. LEI Nº 9.718/98.

*Na apuração da Cofins devida pelas cooperativas de crédito no período de 01/02/1999 a 31/12/2004, é **irrelevante a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos**, visto que ambos são sujeitos à tributação.*

COFINS. ATOS COOPERATIVOS. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO.

Norma que trata da matéria atribuída constitucionalmente à lei ordinária, mesmo que inserida em lei formalmente complementar, pode ser revogada por lei ordinária. Assim, a isenção prevista no art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91 foi revogada pelo art. 23 da Medida Provisória nº 1.8586/ 99, que tem força de lei ordinária.

*No **Recurso Voluntário, tempestivo**, a contribuinte insiste no cancelamento do auto de infração, arguindo basicamente o seguinte:*

*- a **decadência** dos fatos geradores **até novembro de 2001**, em face da **homologação tácita** prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Rejeita a aplicação do art. 173, I, do CTN, empregado pela DRJ, afirmando na peça recursal que este “se aplica aos tributos cujo lançamento se dê por iniciativa do fisco, enquanto que o artigo 150, § 4º, se aplica àqueles cujo lançamento se dê por iniciativa do contribuinte” (fl. 464), e mencionando jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes;*

*- **não incidência da Cofins sobre os atos cooperativos**, em face do art. 146, III, “c”, da Constituição Federal, do art. 79 da Lei nº 5.764/71, e da impossibilidade de a lei tributária alterar a definição e os conceitos utilizados na Constituição Federal, vedação que se encontra no art. 110 do CTN. Menciona, neste ponto, voto do Min. Marco Aurélio no Recurso Extraordinário nº 240.7852/ MG, o Acórdão nº 10192258, do Primeiro Conselho de Contribuintes, e dois julgados do STJ (Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 611217, da Segunda Turma, e Especial nº 591298, da Primeira Seção);*

- perda de objeto em relação à penalidade, “eis que não havendo débito a ser recolhido pela recorrente, também não há multa pelo atraso no pagamento.” (fl. 472). (Negritos do Relator).

Os autos foram sobrestados por conta de 2 (dois) temas afetados por repercussão geral deflagrada pelo STF, quais sejam: (1) Tema 177, RE 598085: revogação, por Medida Provisória, da isenção da contribuição para o PIS e para a COFINS concedida às sociedades cooperativas e (2) Tema 536, RE 627215: incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo.

A Recorrente peticionou dizendo que processo fora julgado e se encontrava disponível para a formalização de decisão desde 06/11/2012.

À efl. 485 o Despacho de Encaminhamento determinou a distribuição e sorteio dos autos em razão da revogação do aludido artigo 62-A do RICARF (Portaria MF 256/2009) pela Portaria MF 545/2013.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*

O voto a seguir reproduzido entre aspas é de lavra do Conselheiro André Henrique Lemos, relator original do processo, que, conforme Portaria CARF nº 143, de 30/11/2018, teve o mandato extinto antes da formalização do resultado do presente julgamento. O texto do voto, *in verbis*, foi retirado da pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, onde foi disponibilizado pelo relator original aos demais conselheiros.

“O recurso voluntário é tempestivo, como já constatado à época do sobrestamento, conhecimento que se ratifica.

A celeuma encaminhada para este E. Tribunal diz respeito a auto de infração, da COFINS, por não ter a Recorrente declarado em DCTF e efetuado o pagamento do tributo, referente as *receitas* decorrentes dos atos praticados com seus associados (*atos cooperados* - em especial itens 3.4, 3.5 e 4 do Relatório da Atividade Fiscal), referente ao período de 2001 a 2004, e sobre tal lançamento, incidiu ainda, juros de mora e multa de ofício de 75%.

Como se viu, a Recorrente defende a insubsistência do auto de infração, resumida e objetivamente, arguindo primeiramente a decadência de parte do lançamento, e no mérito, a não incidência da COFINS sobre os ditos *atos cooperativos*.

Preliminar de decadência

Entende a Recorrente que há decadência dos fatos geradores até novembro de 2001, em face da homologação tácita prevista no art. 150, § 4º, do CTN; não sendo aplicável ao caso o art. 173, I, do CTN, empregado pela DRJ, afirmando na peça recursal que este “se aplica aos tributos cujo lançamento se dê por iniciativa do fisco, enquanto que o artigo 150, § 4º, se aplica àqueles cujo lançamento se dê por iniciativa do contribuinte” (efl. 464).

Como se viu, a autuação fiscal se deu por conta de não declaração dessas hipotéticas receitas, tampouco seu respectivo recolhimento.

A interpretação jurisprudência atual prevalente é a de que, em não efetuado pagamento total ou parcial, a contagem decadencial deve ser dada pelo artigo 173 do CTN e não pelo artigo 150, § 4º, do mesmo Código.

Assim, no caso concreto, sendo o lançamento cientificado em 19/12/2006, abrangendo o interregno de 31/01/2001 a 15/12/2004, tem-se que a contagem decadencial iniciou-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, in casu, 01/01/2002. A partir desta data até a ciência (19/12/2002), tem-se 4 (quatro) anos, 11 (onze) meses e 18 (dezoito) dias.

Deste modo, inócurre a decadência, não assistindo razão à Recorrente.

Quanto ao mérito, entende-se que a missão é 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 da COFINS.

Principiar-se-á pela análise das 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.

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 se sabe 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.

Do ato cooperativo. A diferença entre este e uma atividade empresarial e suas consequências para fins de tributação 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 faturamento¹ ou *receita* típica para fins de

¹ Faturamento é o conjunto de faturas emitidas, a soma dos contratos de venda (de mercadoria e/ou serviço, por exemplo), logo, a cooperativa não realizando contratos de venda não haverá incidência do PIS e da COFINS (Renato Lopes Becho, Na Tributação das Cooperativas, Dialética, 1999). Noutro falar, somente haveria a incidência das referidas contribuições, caso a cooperativa prestasse serviço para um terceiro não associado, cujo

incidência da COFINS. Haverá prestação de serviços quando houver uma obrigação de fazer, um *facere* para um terceiro - neste caso, um terceiro tomador dos serviços, não associado da cooperativa -, que, no caso, não há, repete-se.

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

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

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

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços 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.

auferimento seria oriundo de "receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza".

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 1.858-6 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

² § 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)

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 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.** (grifo do relator). 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.*

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência.

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

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.

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

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

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

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

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de

forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

*8. Inexiste ofensa ao **postulado da isonomia** na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001.*

Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional.

9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.

10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração. (Negritos do Relator).

Cumpre informar ainda, na 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. 543-C 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 parág. 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. 543-C 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. 543-C 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 desprovimento do Recurso Especial.*

5. *Recurso Especial desprovido.*

6. *Acórdão submetido ao regime do art. 543-C 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* 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.

A casuística

O ponto nuclear é saber se no caso concreto, o negócio jurídico - o ato praticado - estabelecido entre a Recorrente fora feito com seus associados (cooperados) ou com terceiros não associados. Noutro giro verbal, se se trata de um *ato cooperativo* típico ou de um *ato não cooperativo* (uma atividade empresarial típica).

Primeiro, de acordo com seu Estatuto Social, a Cooperativa-Recorrente, possui os seguintes objetivos sociais (efl. 38):

Art. 2. - A cooperativa terá por fim a educação cooperativista, a assistência financeira e prestação de serviços aos seus associados, através da ajuda mutua, da economia sistemática e do uso adequado do crédito, dentro normas que regem as operações ativas, passivas, acessórias e especiais.

Procurará, ainda, por todos os meios, fomentar a expansão do cooperativismo de economia e crédito mutuo. (Negrito do Relator).

Vê-se pelo *caput* do artigo 2º acima que o objetivo social diz respeito à assistência financeira ***aos associados***.

Segundo, na Planilha de Apuração dos Créditos e da Base de Cálculo PIS/COFINS percebe-se que a receita total da atividade é a mesma que fora excluída de base de cálculo do PIS/COFINS (efl. 69), em razão de ser *ato cooperado*, cujo valor também é informado em DIPJ, *ficha 06B - Demonstração do Resultado, 37. Rendas de Prestação de Serviços* (efl. 71, p. ex.), além de Planilhas assinadas pelo contador da Recorrente, as quais demonstram no campo *Outras Exclusões: Receitas de Atos Cooperativos* (efls. 78/269).

Juntou também Balancetes de Verificação e Balanços Patrimoniais.

Verifica-se que a fiscalização, de posse da documentação entregue pela Recorrente (Estatuto Social, Balancete, DIPJ e Balanço), utilizou-se dos valores contidos dos *atos cooperativos*, considerou as *exclusões* e *deduções*, sendo o seu resultado, multiplicado pela alíquota da COFINS, cobrando o referido tributo que entendeu como devido.

Este, portanto, o caminho percorrido pela auditoria fiscal.

O conjunto de provas e o trabalho da fiscalização não deixam dúvidas que a Recorrente praticou típico *ato cooperativo*, e como tal, por tudo que se expôs, tal rubrica não deve sofrer incidência da COFINS.

Processo nº 10925.002520/2006-82
Acórdão n.º **3401-005.455**

S3-C4T1
Fl. 498

Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a preliminar de decadência, e, no mérito, cancelar o auto de infração.”

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan