



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

Processo n° 11060.002300/2006-39
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.817 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2017
Matéria PIS-COFINS
Recorrente COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO DE ASSOCIADO VALE DO SOTURNO - SICREDI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

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

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 de PIS e 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).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 28/01/2002 a 31/12/2004

PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS DECORRENTES DOS ATOS PRATICADOS COM SEUS ASSOCIADOS, DESIGNADOS ATOS TÍPICOS, PRÓPRIOS. LANÇAMENTO PELA SUA INCLUSÃO. IMPROCEDÊNCIA.

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 de PIS e 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 voluntário. Sustentou novamente pela recorrente, em função de alteração do colegiado, o advogado Amílcar Barca Teixeira Júnior, OAB/DF nº 10.328.

ROSALDO TREVISAN – Presidente.

ANDRÉ HENRIQUE LEMOS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Cleber Magalhães, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos (relator), Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário, cujo nascedouro da relação jurídico-tributária se deu por meio de autos de infração de PIS e COFINS, em razão de a Recorrente ter excluído da base de cálculo das referidas contribuições, as receitas decorrentes dos atos praticados com seus associados (*atos cooperativos*), referente ao período de apuração de 01/01/2002 a 31/12/2004, e sobre tal lançamento, incidiu ainda, a multa de ofício de 75%.

A Recorrente apresentou impugnações para ambas autuações (COFINS, fls. 200-239 e para o PIS, fls. 240-282), pedindo a insubsistência dos lançamentos, principalmente porque os ingressos decorrentes do *ato cooperativo* NÃO geram receita ou faturamento para si, posto que goza de não-incidência sobre os atos cooperativos, devendo pagar tais contribuições sobre o faturamento oriundo da prestação de serviços a terceiros não cooperados.

Alternativamente, requereu a exclusão da base de cálculo apurada as despesas de captação na forma da planilha Anexa a IN/SRF 247/02.

Às fls. 410-422, sobreveio decisão da DRJ de Santa Maria/RS, a qual, por unanimidade de votos, julgou procedente os lançamentos da COFINS e do PIS, cuja ementa possui o seguinte teor:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004 COOPERATIVAS DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo para as cooperativas de crédito corresponde à totalidade das receitas, com as exclusões admitidas na legislação para as instituições financeiras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004 COOPERATIVAS DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo para as cooperativas de crédito corresponde à totalidade das receitas, com as exclusões admitidas na legislação para as instituições financeiras.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004 PRELIMINAR. INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade de atos legais regularmente editados é privativa do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente.

A contribuinte desafiou o referido acórdão, por intermédio da interposição de recurso voluntário (fls. 430-462), no qual praticamente repisou os argumentos expendidos em suas impugnações, acrescentando jurisprudências dos Tribunais Superiores (REsp. 591.298/MG; EDcl no REsp. 625.607/MG) e deste Tribunal (acórdãos 105-16989; 107-08906; 203-07489 e 201-78429), as quais vão ao encontro de seu entendimento pela não incidência da COFINS e do PIS para as sociedades cooperativas quanto ao ato cooperativo desenvolvido por estas - configurando, na sua visão um "serviço para si próprio" -, hipótese em que não gera faturamento para estas sociedades.

Advoga a Recorrente que os lançamentos são insubsistentes, mormente porque os ingressos decorrentes do *ato cooperativo não* geram receita ou faturamento para si, posto que goza de **não-incidência** sobre os atos cooperativos próprios, devendo pagar tais contribuições sobre o faturamento oriundo da prestação de serviços a terceiros não cooperados.

Também defende que sobreveio a Lei 11.051/2004, cujo artigo 30 esclareceu o assunto, Lei esta, fruto de decisões judiciais do E. STJ, nos autos dos Recursos Especiais 388.921; 523.554 e 616.219 - as quais reconheceram a não incidência do PIS e da COFINS sobre os *ingressos* oriundos dos *atos cooperativos* praticados por cooperativas aos seus cooperados -, e por tal razão, esta seria interpretativa, e por conseguinte, aplicável de modo retroativo, cuja possibilidade encontra respaldo no art. 106, I, do CTN.

Por fim, alternativamente, argui sobre *deduções permitidas*, dizendo que a fiscalização não observara a legislação tributável aplicável às cooperativas de crédito, posto que, na qualidade de instituição financeira, tem o direito de efetuar deduções com *despesas* incorridas nas operações de intermediação financeira, inicialmente por meio do artigo 2º da MP 1.807/99, posteriormente pela MP 2.158-25/01 (dando nova redação ao § 6º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98), o que depois, por intermédio da reedição da MP 1.858-7/99, novas alterações trataram da matéria.

Ainda neste tópico, disse que o Decreto 4.524/02, dispôs sobre as duas contribuições objeto dos lançamentos e que foram normatizadas pela IN/SRF 247/02, sendo que, esta, em seu artigo 26, permitiu que as cooperativas de crédito deduzissem as despesas incorridas nas operações de intermediação financeira para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, dentre outras, *dedução das despesas de captação* (Cosif 8.1.1.00.00-8).

Disse que a fiscalização não observou/considerou esta despesa (custo de captação dos recursos), apurando uma base de cálculo superior a legalmente admitida e arremata na fl. 238:

Desta forma, a base de cálculo (se não considerarmos a exclusão do ato cooperativo) deve ser a seguinte:

Faturamento/Receita bruta

(—) Reversão de Provisões/Recebimento de Créditos em Prejuízo

(—) Despesas de Captação

(-) Demais despesas legalmente permitidas (=) Base de cálculo do PIS e da COFINS

Diante disso, pediu a declaração da insubsistência da autuação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Henrique Lemos, relator

A ciência do acórdão da DRJ foi recebido em 02/10/2008 (fl. 429), sendo o recurso voluntário interposto dia 30/10/2009 (fl. 430), portanto, tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A celeuma encaminhada para este E. Tribunal diz respeito a 2 (dois) autos de infração, um de PIS e outro da COFINS, por ter a Recorrente excluído da base de cálculo das referidas contribuições, as *receitas* decorrentes dos atos praticados com seus associados (*atos cooperativos*), referente ao período de apuração de 01/01/2002 a 31/12/2004, e sobre tal lançamento, incidiu ainda, a multa de ofício de 75%.

Como se viu, a Recorrente defende a insubsistência dos autos de infrações, centrando-se basicamente:

1) Que os *ingressos* oriundos do *ato cooperativo* não geram receita ou faturamento, passíveis de serem tributados pelo PIS e COFINS, vez que a Recorrente goza de *não-incidência* sobre tais *atos cooperativos* próprios.

2) Que em razão de vários precedentes do STJ (Recursos Especiais 388.921; 523.554 e 616.219), os quais reconheceram a *não-incidência* do PIS e da COFINS sobre os *ingressos* resultantes dos *atos cooperativos* praticados por cooperativas aos seus cooperados (próprios), criou-se a Lei 11.051/2004, portanto, uma Lei interpretativa que, em seu artigo 30, esclareceu o assunto, e sendo interpretativa, sua aplicação é retroativa, conforme artigo 106, I do CTN.

3) Alternativamente, disse ter direito de efetuar deduções com *despesas* incorridas nas operações de intermediação financeira, nos termos artigo 2º da MP 1.807/99, posteriormente pela MP 2.158-25/01 (a qual deu nova redação ao § 6º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98), e que depois, por meio da reedição da MP 1.858-7/99, novas alterações trataram da matéria.

Finalizou seu recurso dizendo que o Decreto 4.524/02, dispôs sobre as duas contribuições objeto dos lançamentos e que foram normatizadas pela IN/SRF 247/02, sendo que, em seu artigo 26, permitiu às cooperativas de crédito deduzirem as despesas incorridas nas operações de intermediação financeira para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, dentre outras, *dedução das despesas de captação* (Cosif 8.1.1.00.00-8).

Pois bem, como se viu do relatório e se verá ao longo do presente voto, a matéria é rica tanto em normatização - Constituição Federal, Lei Ordinária, Medidas Provisórias, Decreto, Instrução Normativa, Resolução BACEN e Resolução do Conselho Federal de Contabilidade -, quanto na doutrina, como também, nas decisões judiciais e/ou administrativa, demandando muitas reflexões até que se pudesse trazer algo conciso, porém com conteúdo para este Colegiado e às partes.

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 CONSEQUÊNCIAS 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 faturamento¹ 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

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

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

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)

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 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. (grifei). 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. Afrenta 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.

Cumpre 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. 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 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. 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 desprovemento 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* 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.

Dispositivo

Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário para reformar a decisão recorrida, cancelando os autos de infração.

André Henrique Lemos

Processo nº 11060.002300/2006-39
Acórdão n.º **3401-003.817**

S3-C4T1
Fl. 510
