



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.001297/2006-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.644 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente COOP. TRITICOLA REGIONAL SANTO ANGELO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2002 a 28/02/2004

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Não compete à autoridade administrativa apreciar argumentos de violação às normas constitucionais de lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico, vinculada que está aos ditames do princípio da legalidade estrita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/12/2002 a 28/02/2004

ATO COOPERATIVO TÍPICO. PIS/COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. REPETITIVO.

Por força de decisão em sede de Recursos Repetitivos (Tema 363 - REsp 1.141.667/RS) não incidem PIS e COFINS em atos cooperativos típicos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que alega questões de inconstitucionalidade de lei para, na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para exclusão do lançamento sobre os atos cooperativos, vencido o conselheiro Ronaldo Souza Dias (relator) que negava-lhe provimento. Conforme publicado em pauta, designado como redator *ad hoc* o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. Não votou o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, em função de já ter votado o Conselheiro Ronaldo Souza Dias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator *ad hoc* e Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins e Ronaldo Souza Dias. Ausente(s) o conselheiro(a) Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 606 e ss) interposto contra decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/STM, mediante Acórdão n.º 18-9.755, de 17/10/08 (fls. 587 e ss), que considerou improcedente a Impugnação (fls. 489 e ss) interposta contra Auto de Infração (fls. 393 e ss), que constituiu crédito tributário a título de PIS e Cofins, com multa e juros, decorrente de falta ou insuficiência de recolhimento.

I - Do Auto de Infração e Da Impugnação

O relatório no acórdão de 1º grau, por sintetizar bem o contencioso, será parcialmente reproduzido abaixo:

(...)

Da autuação resultou a exigência do PIS/Pasep no valor de R\$ 120.209,17, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, resultando no total de R\$ 268.090,24 e da Cofins no valor de R\$ 554.811,53, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, resultando no total de R\$ 1.237.339,82, conforme constou nos respectivos auto de infração e seus demonstrativos de cálculo, que se encontram às fls. 197 a 212.

A descrição das infrações e da legislação aplicável se encontra no Termo de Constatação Fiscal de fls. 177 a 196.

(...)

Os argumentos de defesa comuns às duas impugnações podem ser assim resumidos:

- A impugnante se encontra em atividade há mais de 49 anos, possuindo um quadro social de mais de 9.300 associados, atuando no recebimento da produção agropecuária de seus associados, que é beneficiada, armazenada, industrializada e comercializada em comum. Assim, pela lei brasileira, é considerada sociedade civil, de natureza própria, sem fins lucrativos, voltada para a prestação de serviços aos seus associados, cujos atos não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda.

- A própria legislação cooperativista (Lei n.º 5.764, de 1971), prevê as razões da inderrogabilidade da forma operacional do sistema cooperativo, que se trata de sociedade de pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

- A fiscalização não considerou as receitas provenientes do ato não-cooperativo para apurar se foi deixado de recolher as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins. Ela desconheceu que o ato cooperativo está fora da incidência das mencionadas contribuições, em virtude de não configurar operação de compra e venda nem faturamento, e considerou a receita total da cooperativa como base de cálculo. O fato de

terem sido excluídas determinadas parcelas da base de cálculo não ilide o fato de que se está tributando receitas provenientes do ato cooperativo.

- A maior parte dos custos da impugnante relativos A sua estrutura comercial, financeira, administrativa e assistência técnica encontra-se na unidade denominada CENTRAD, que não foram considerados pela fiscalização, em virtude do seu entendimento de que tais custos não podem ser excluídos da base de cálculo devido ao disposto na Instrução Normativa (IN) SRF n' 358, de 2003.

- Com o advento da Constituição Federal de 1988 (CF), o ato cooperativo ganhou status constitucional por força do art. 146, inciso III, alínea "c", que determinou a edição de lei complementar para estabelecer o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, além das disposições do art. 174, § 2º, que determina que a lei deve apoiar e estimular o cooperativismo.

- Tal tratamento tributário já era estabelecido, antes mesmo da CF, pela Lei n.º 5.764, de 1971, que passou a ter eficácia de lei complementar após a edição da CF, recepcionada que foi por esta, de modo que o ato cooperativo não pode sofrer a incidência tributária conforme disposto nos artigos 85 a 87 da Lei n.º 5.764, de 1971.

- A impugnante opera não significativamente com não associados em suas seções de consumo e no recebimento de produtos agrícolas, estando estas operações atípicas devidamente segregadas na contabilidade, e vem oferecendo à tributação todos os resultados obtidos com os denominados atos não cooperativos, entretanto, os atos cooperativos não foram oferecidos à tributação, eis que seus resultados são isentos por disposição legal (artigos 85 a 87, da Lei n.º 5.764, de 1971).

- As operações das cooperativas estão fora do campo de incidência do PIS/Pasep e da Cofins, pois, em relação ao PIS/Pasep a Lei Complementar n.º 07, de 1970, em seu art. 3º, § 4º, excluiu as entidades sem fins lucrativos da exigência sobre o seu faturamento, tendo o Conselho Monetário Nacional editado a Resolução n.º 174, de 1971, estabelecido no § 5º do art. 4º, que a contribuição seria de 1% sobre a folha de pagamento mensal. Em relação A Cofins, não há fato imponible, em virtude de as sociedades cooperativas serem desprovidas de faturamento quando operam com seus associados.

- Em relação ao PIS/Faturamento, a Lei Complementar n.º 7, de 1970, não incluiu as sociedades cooperativas no rol de contribuintes, que, posteriormente, passaram a contribuir sobre a folha de pagamento de salários. A Lei n.º 9.715, de 22 de novembro e 1998, alargou a base de cálculo da contribuição em relação à sociedades cooperativas, com previsão de contribuição na forma das empresas em geral, mas apenas sobre as operações com não associados, mantendo a contribuição original sobre a folha de salário. Posteriormente, a Medida Provisória (MP) n.º 1.858-7, de 27 de julho de 1999, em seu art. 16, estabeleceu exclusões das receitas das sociedades cooperativas, visando a apuração da base de cálculo.

Verifica-se, assim, que houve negativa de vigência dos artigos 146, inciso **III**, alínea "c" e art. 174, § 2º, da CF, que determina a edição de Lei Complementar para regular a matéria.

- Portanto, não é devida pela impugnante a contribuição ao PIS/Faturamento, quer pela não incidência, quer pela isenção, institutos que não podem ser suprimidos por MP, já que foram instituídos por lei complementar.

- As disposições do art. 15, § 1º, da MP n.º 1.858-10, de 29 de outubro de 1999 são ilegais e inconstitucionais, porque pretende restringir o que seja ato cooperativo, excluindo deste conceito o fornecimento de bens de primeira necessidade aos associados, embora isso também constitua seu objeto social.

- Em relação à Cofins, é inconstitucional a pretensa revogação da isenção prevista no inciso **I** do art. 6º da Lei Complementar n.º 70, de 1991, pela MP n.º 1.858-6, ora MP n.º 2.158-35, por não ser este o veículo normativo adequado para efetuar tal alteração. Mesmo que fosse admitida a incidência da Cofins sobre os atos cooperativos, a impugnante não estaria sujeita ao recolhimento na forma prevista na Lei n.º 9.718, de 1998, por falta de fundamento constitucional da referida lei, conforme jurisprudência que menciona.

- Em relação aos atos praticados com não associados, a impugnante somente deixou de recolher as contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins em relação as vendas nas seções de consumo realizadas a seus funcionários, portanto, somente sobre esta parcela é que deve incidir a tributação.

Requeru a impugnante que sejam declarados insubsistentes os autos de infração e os respectivos lançamentos, reduzindo-se a tributação sobre as receitas de vendas nas seções de consumo ao seu quadro funcional e não conforme apurado pelos autuantes.

(...)

II – Da Decisão de Primeira Instância

O Colegiado de 1º grau manteve o lançamento, rejeitando a preliminar de nulidade e não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade. E, no mérito, argumentou, entre outros que *“não se pode admitir o cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins somente sobre os atos praticados com não-associados, conforme pretendeu a impugnante, visto que a legislação aplicada pela fiscalização, que foi regularmente editada e se encontra em vigor, determina a tributação sobre a totalidade das receitas, com as exclusões expressamente admitidas”*.

Acrescentou ainda estar correto o entendimento da Fiscalização em relação aos custos agregados ao produto agropecuário:

(...) somente os custos que são agregados ao produto agropecuário dos associados quando da sua comercialização, é que podem ser deduzidos da base de cálculo, o que não ocorre com os custos do setor administrativo que não se agregam ao produto agropecuário, o que determina a impossibilidade de sua exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

Concluiu pela procedência do lançamento.

III – Do Recurso Voluntário

A contribuinte, devidamente cientificada, recorreu da decisão de primeiro grau, recuperando razões expeditas quando de sua impugnação, alegando e argumentando em relação aos seguintes pontos:

1. Do Regime Tributário das Sociedades Cooperativas na Constituição Federal e na Lei n.º 5.764/71.
2. Da não incidência do PIS-Faturamento em relação aos atos cooperativos

3. Do conflito de leis

4. Dos Atos Não Cooperativos

Ao final pede “*provimento, no sentido de tornar insubsistente o auto de infração e o respectivo lançamento tributário no tocante ao PIS [e Cofins], nos valores concernentes à tributação dos atos cooperativos, reduzindo-se a exação tributária somente sobre as receitas de vendas nas Seções de Consumo (Supermercados) havidas ao Quadro Funcional, ocorridas no período de dezembro de 2002 a maio de 2004*”.

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Ronaldo Souza Dias, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não coincide com o meu.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

Depreende-se do relatório acima que a disputa restringe-se a determinar a base de cálculo das contribuições (PIS/Cofins), no âmbito do cooperativismo, de sociedade cooperativa de produção agropecuária, ainda no regime cumulativo, no período de dezembro de 2002 a fevereiro de 2004.

Por um lado, a recorrente entende que, no caso, as contribuições não incidem sobre valores “*dos atos cooperativos, reduzindo-se a exação tributária somente sobre as receitas de vendas*” a não associados nas “*Seções de Consumo (Supermercados) havidas ao Quadro Funcional*”. Por outro lado, a Fiscalização considerou “*como base de cálculo a receita total da cooperativa (receita do ato cooperativo e do ato não-cooperativo) com as exclusões permitidas [na lei]*”.

No período compreendido pelos fatos geradores, a tributação pelo PIS/Cofins das cooperativas regia-se essencialmente pelos art. 15 da MP nº 2.158-35/01; art. 1º da Lei nº 10.676/03 e art. 17 da Lei nº 10.684/03, e, finalmente, os essenciais artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998:

Art.15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§1º-Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§2º-Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do **caput**:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Observe-se, desde já, que a exclusão, da base de cálculo, não abrange toda e qualquer receita em operações com associados, ao contrário do que entendeu a recorrente, mas tão-somente aquelas legalmente especificadas nos itens de I a V, art. 15 da MP n.º 2.158-35/01. Observe-se, ainda, a invocação dos artigos 2º e 3º da Lei n.º 9.718/98 (*incidência sobre o faturamento compreendendo a receita bruta*), denotando opção normativa pela definição ampla da base de cálculo e, depois, pela exclusão de itens específicos; e não opção pela isenção, ou não-incidência, generalizada.

Porém, há ainda outras exclusões autorizadas nas leis n.º 10.676/03 e 10.684/03:

Lei n.º 10.676/03

Art.1º As sociedades cooperativas **também poderão excluir da base de cálculo** da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, **sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória n.º2.158-35**, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei n.º5.764, de 16 de dezembro de 1971.

(...)

Lei n.º 10.684/03

Art. 17. **Sem prejuízo do disposto no art. 15** da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória n.º101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS **os custos agregados ao produto agropecuário dos associados**, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Tais exclusões corroboram o entendimento de que o regime das cooperativas a partir da MP n.º 2158-35/01 é o regime comum às demais empresas com o diferencial de exclusões adicionais específicas, ao que comumente se admite, como forma de apoio ao cooperativismo.

Sem dúvida que a contribuinte – COTRISA – se qualifica como cooperativa agropecuária, conforme descrito no primeiro parágrafo do recurso voluntário, a que a Fiscalização não levanta objeções:

1.1 A Autuada, em atividade há mais de 49 anos (fundada em 21.12.56) possui um Quadro Social de mais de 9.300 associados, na sua maciça maioria composto de mini e pequenos produtores rurais, espalhados pelos municípios de Santo Angelo, Catuipe, São Miguel das Missões, Caibaté, Cerro Largo, Eugênio de Castro, Roque Gonzáles, São Paulo das Missões, Guarani das Missões, São Pedro do Butiá, Vitória das Missões, Salvador das Missões, Mato Queimado e Entre Ijuis, que constituem a sua área de ação, e se dedicam, além da produção agrícola, cujas produções agropecuárias são por ela recebidas, beneficiadas, armazenadas, industrializadas e comercializadas em comum. Também fornece a seus agricultores-associados, insumos (sementes, defensivos, fertilizantes), gêneros de primeira necessidade, ferramentas, rações, etc., através de suas Seções de Consumo (Seção de Insumos e Seção de Supermercados).

O problema situa-se, em outro aspecto, no entendimento do próprio regime de tributação das cooperativas. A Recorrente entende que, especificamente, em relação ao PIS e a Cofins, o tratamento reservado às cooperativas é a de isenção sobre os atos cooperativos, conforme se extrai do excerto retirado do seu Recurso Voluntário, citado abaixo.

Inicialmente, cumpre informar que a COTRISA vem recolhendo as contribuições do PIS e da COFINS, somente sobre os atos não cooperativos, visto que **os atos cooperativos estão isentos de tais exações**, consoante Lei no. 5.764/71, recepcionada pela Constituição Federal como lei complementar, bem como pela remansosa e homótona jurisprudência do ST1

O tratamento privilegiado quanto ao PIS e à Cofins, que havia para as cooperativas em período anterior ao autuado, decorria da Lei Complementar nº 70/91 (Cofins) e Lei nº 9.715/98 (PIS). A Cofins instituída pela LC nº 70/91, impunha no art. 6º, inciso II, quanto à contribuição devida pela cooperativas, isenção sobre os **atos cooperativos**:

Art. 6º **São isentas da contribuição:**

I - **as sociedades cooperativas** que observarem ao disposto na legislação específica, **quanto aos atos cooperativos** próprios de suas finalidades;

Porém, o dispositivo fora revogado pelo art. 93, inciso II, alínea 'a', da MP 2158-35/01:

Art.93.**Ficam revogados:**

(...)

II - a partir de 30 de junho de 1999:

a) os **incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº70**, de 30 de dezembro de 1991;

(gn)

O mesmo ocorreu quanto ao PIS. A Lei nº 9.715/98 previa tratamento diferenciado para cooperativas, mantendo a incidência da contribuição (quanto aos atos cooperativos) apenas em relação à folha salarial, norma que se extrai do artigo 2º inciso II:

Art.2º **A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:**

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

§1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

No entanto, o inciso II acima reproduzido fora também revogado pela então MP n.º 1.858-6, de 29 de junho de 1999, atual MP n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que no art. 93 reza:

Art.93. **Ficam revogados:**

I - a partir de 28 de setembro de 1999, **o inciso II do art. 2º da Lei n.º 9.715**, de 25 de novembro de 1998;

(...)

Desde então a tributação das cooperativas, quanto ao PIS/Cofins, veio a ser disciplinada pela lei geral cumulativa válida para todas as pessoas jurídicas de direito privado, a saber, Lei n.º 9.718/98:

Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.(Vide Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

As cooperativas passaram a ser submetidas a tal disciplina, conforme o já citado art. 15 da MP n.º 2.158-35/01, com as exclusões da base de cálculo específicas, autorizadas por este mesmo art. 15 e, ainda, com as exclusões também específicas, autorizadas pelo art. 1º, da Lei n.º 10.676/03 e art. 17 da Lei n.º 10.684/03; sem prejuízo das exclusões genéricas, autorizadas para todas as pessoas jurídicas pelo § 2º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98.

A Recorrente argumenta que a MP não poderia disciplinar a matéria, pois carece de *status* de lei complementar:

Como já se demonstrou, as cooperativas não realizam venda em seus atos cooperativos, portanto, o PIS-Faturamento já não incidia sobre eles, inferindo-se daí, que **a alteração legislativa levada a cabo pela Medida Provisória n.º 1.858/6, não tem o condão de instituir a exação *in* comento às sociedades cooperativas, pois falece de competência de lei complementar, já que a Recorrente vinha recolhendo o PIS sobre a folha de salários, na forma da lei, conforme previsto na Lei Complementar 07/70 e uma nova contribuição somente seria viável se instituída por nova lei complementar.** A Medida Provisória n.º 1.858 e suas "n" reedições, absolutamente nada alteraram a situação da Recorrente, eis que os atos cooperativos estão fora da incidência da referida exação.

(...)

Foi apresentado à fiscalização os Demonstrativos da apuração do PIS FATURAMENTO e da COFINS do período de 12/2002 a 04/2004, evidenciando-se que a base de cálculo do PIS e da COFINS **foi apurada após a exclusão de todas as receitas oriundas dos atos cooperativos**.

Conclui-se que a recorrente essencialmente alega inconstitucionalidade da MP 2158-35 (e de suas versões antecedentes), que disciplinou, como visto, a incidência do PIS/Cofins nas sociedades cooperativas. No entanto, alegações desta natureza, por mais relevantes que sejam, não são oponíveis na esfera administrativa, conforme expressamente previsto no diploma que rege o processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/72):

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, **fica vedado aos órgãos de julgamento afastar** a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, **lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade**. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009) (gn)

O próprio CARF cristalizou a jurisprudência pacificada em súmula, para declarar que a análise de inconstitucionalidade de lei não está ao alcance do tribunal, conforme:

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, não se conhece das questões de inconstitucionalidade, mantendo-se a decisão recorrida no ponto, onde concluiu:

Assim, não se pode admitir o cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e A. Cofins somente sobre os atos praticados com não-associados, conforme pretendeu a impugnante, visto que a legislação aplicada pela fiscalização, que foi regularmente editada e se encontra em vigor, determina a tributação sobre a totalidade das receitas, com as exclusões expressamente admitidas.

Há um segundo ponto controverso, referente aos chamados “custos agregados”. Para melhor visualização reproduz se novamente o art. 17 da Lei n.º 10.684, que prevê

Lei n.º 10.684/03

Art. 17. **Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35**, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1.º da Medida Provisória n.º 101, de 30 de dezembro de 2002, as **sociedades cooperativas de produção agropecuária** e de eletrificação rural **poderão excluir da base de cálculo** da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS **os custos agregados ao produto agropecuário dos associados**, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

A controvérsia jaz na consideração, ou não, dos custos administrativos na abrangência do conceito “custos agregados”. A recorrente entende de forma positiva a inclusão, mas a Fiscalização nega que tais custos possam ser considerados agregados ao produto agropecuário dos associados, argumentando com base no § 9.º do art. 33 da IN 247/2002

(incluído pelo art. 10 da IN/SRF no 358/2003), vigente à época, que regulamentando o dispositivo legal citado, dispunha:

Art. 33. As sociedades cooperativas, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor:

I - repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por eles entregue à cooperativa, observado o disposto no § 1º;

II - das receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - das receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos; e

VI - das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

§ 1º Para fins do disposto no inciso I do caput:

I - na comercialização de produtos agropecuários realizada a prazo, a cooperativa poderá excluir da receita bruta mensal o valor correspondente ao repasse a ser efetuado ao associado; e II - os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

§ 2º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput:

I - ocorrerão no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e mercadorias e/ou prestação de serviços pela cooperativa; e II - terão as operações que as originaram contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos.

§ 3º Para os fins do disposto no inciso II do caput, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 4º O disposto no inciso VI do caput aplica-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999, observado que as sobras líquidas, apuradas após a destinação para constituição dos Fundos a que se refere, somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

§ 5º A sociedade cooperativa que fizer uso de qualquer das exclusões previstas neste artigo contribuirá, cumulativamente, para o PIS/Pasep sobre a folha de salários.

§ 6º A entrega de produção à cooperativa, para fins de beneficiamento, armazenamento, industrialização ou comercialização, não configura receita do associado.

§ 7º As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo, os valores:(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

I - de que tratam os incisos I a VI do caput;(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

II - dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando de sua comercialização.(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

§ 8º As sociedades cooperativas de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo, os valores:(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

I - das sobras e dos fundos de que trata o inciso VI do caput;(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

II - dos custos dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

§ 9º **Considera-se custo agregado ao produto agropecuário** os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, **bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.**(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

Assim, entende-se que a Fiscalização procedeu em alinhamento com a legislação aplicável, quando excluiu o “custo administrativo” do conceito de “custos agregados”, conforme anotado no acórdão recorrido:

De acordo com o § 9º, supra, somente os custos que são agregados ao produto agropecuário dos associados quando da sua comercialização, é que podem ser deduzidos da base de cálculo, o que não ocorre com os custos do setor administrativo que não se agregam ao produto agropecuário, o que determina a impossibilidade de sua exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

E, no TCF, a Fiscalização resume:

Na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS foram excluídos os valores dos custos agregados aos produtos agrícolas entregues pelos associados proporcionalmente à receita obtida pela contribuinte nas operações de mercado interno (fls. 65 a 67 e 84 a 89), sendo considerados apenas os custos que tenham relação com as operações dos produtos agrícolas, **não foram considerados como custos agregados as despesas** com mão-de-obra, os respectivos encargos sociais das unidades **do centro administrativo (CENTRAD)**, bem como os demais custos/despesas (energia elétrica, matéria de expediente, informática, etc..) do centro administrativo. Os dispêndios do centro administrativo não podem ser considerados como custos agregados aos produtos agrícolas por não serem aplicados na produção, beneficiamento, acondicionamento, comercialização ou armazenagem.

Portanto, assiste razão à Fiscalização no ponto.

Do exposto, **voto** por conhecer parcialmente do Recurso, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator Designado

1. Nos termos do muito bem relatado voto do Conselheiro Presidente, o cerne da lide que nos é posta pertine à **INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE ATOS COOPERATIVOS**. De um lado a fiscalização entende que após a publicação da MP 1.858-6/1999 as hipóteses de não pagamento de PIS/COFINS das associações passaram a ser *numerus clausus*; de outro, destaca a **Recorrente** que o artigo 79 c.c. artigo 86 da Lei 5.764/71 (Lei das Cooperativas) é claro ao afastar do campo de incidência das contribuições os atos cooperativos – e com razão, pois assim fixou o Tribunal da Cidadania em Precedente Vinculante (Tema 363 – REsp 1.141.667/RS):

Ementa:

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.

1.1. Some-se ao antes descrito o fato de parte do lançamento ser composto de receitas apuradas sob a égide da Lei 9.718/98, norma que o Egrégio Sodalício (em outros precedentes vinculantes - 357.950/RS, n. 390.840/MG, n. 358.273/RS e n. 346.084/PR) limitou o

alcance da hipótese de incidência das contribuições para a venda de mercadorias e prestação de serviços:

existentes no momento em que aperfeiçoado o ato normativo. A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. Daí a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o segundo pedido formulado na inicial, ou seja, para assentar como receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa. Deixo de acolher o pleito de compensação de valores, porque não compôs o pedido inicial.

1.2. Ora, o Parágrafo Único do artigo 79 da Lei 5.764/71 dispõe “*O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria*”. Por dicção legal, em não sendo o ato cooperativo venda de mercadoria ou prestação de serviços, não compõe a base de cálculo das contribuições.

2. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento para a exclusão do lançamento sobre os atos cooperativos.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto