



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

Processo nº 11516.003532/2006-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-003.009 – 1ª Turma Especial
Sessão de 27 de fevereiro de 2014
Matéria Cooperativas
Recorrente CEJAMA - COOPERATIVA DE ELETRICIDADE JACINTO MACHADO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO

Somente são nulos os atos praticados pela administração tributária se o contribuinte não tem conhecimento dos elementos que o originou.

COFINS NÃO INCIDÊNCIA SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS - ART. 79 DA LEI 5.764/71 - LEI DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

A revogação do inciso I, do art. 6º, da LC 70/91, em nada altera a não incidência da COFINS e do PIS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único, do art. 79, da Lei 5.764/71, não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal conforme entendimento pacífico do STJ. A tributação dos valores decorrentes dos atos cooperativos não podem ser objeto de incidência do PIS e da COFINS em razão de disposição legal que coloca os atos cooperativados fora do mercado, não constituindo esses valores receita ou faturamento, estando, portanto, a margem da regra matriz destes tributos.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Marcos Antônio Borges que negavam provimento ao recurso. O Conselheiro Paulo Sérgio Celani votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator.

EDITADO EM: 12/03/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Sidney Eduardo Stahl, Marcos Antonio Borges, Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Flávio de Castro Pontes (Presidente).

Relatório

e seguintes:

Por bem descrito tomo o relatório apresentado na decisão da DRJ às fls. 1210

1. Contra o contribuinte em epígrafe foram lavrados, em 20 de Novembro de 2006, dois Autos de Infração: um representado pelo crédito tributário da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de R\$ 577.572,24 (fls. 263 a 282), Fato Gerador 30/09/2001 a 30/06/2006; e outro da Contribuição para o PIS/Pasep de R\$ 125.139,68 (fls. 283 a 302), Fato Gerador 31/09/2001 a 30/06/2006, em razão de insuficiência de declaração das contribuições devidas, não declaradas em DCTF, conforme explicitado no Termo de Encerramento e Verificação Fiscal (fls. 255/262);

2. As incorreções foram fundamentadas da seguinte forma. PIS/Pasep: art. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/70, arts. 2º, Inciso I, 8º, Inciso I e 9º, da Lei nº 9.715/98, arts. 2º, 30, 8º e 69 da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99, e suas reedições; arts. 2º, Inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15, Lei nº 10.676, de 2003, Lei nº 10.684, de 2003, art. 17, IN SRF nº 247, arts. 23 e 33, alterada pela IN SRF nº 358, de 2003; COFINS: art. 10 da Lei Complementar nº 7/70, arts. 2º, 3º, 8º, 69, da Lei nº 9.718/98, com alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99, e suas reedições; arts. 2º, Inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15, Lei nº 10.676, de 2003, Lei nº 10.684, de 2003, art. 17, IN SRF nº 247, de 2002, arts. 23 e 33, alterada pela IN SRF nº 358, de 2003;

3. No Termo de Encerramento e Verificação Fiscal o autor do procedimento fiscal conduz a descrição dos fatos imputados como irregulares conforme a seguir:

3.1 Foi constatado que a sociedade cooperativa somente recolheu PIS sobre a Folha de Pagamento, ficando os demais valores faturados a margem da tributação e, também, não declarados em DCTF;

3.2 Aduz no termo que, com o advento da Lei nº 9.718, de 1998 e da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999 e reedições posteriores, as sociedades cooperativas de maneira geral passaram a contribuir para a COFINS com base na receita bruta, ou seja, independente da classificação contábil e do tipo de atividade exercida, no caso em tela, a base de cálculo passou

a ser o total de prestação de serviços somadas as receitas financeiras;

3.3 Ademais, a partir de 1º de Novembro de 1999, as sociedades cooperativas passaram a ficar sujeitas a Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, de acordo com a sistemática introduzida pela Medida Provisória nº 1.858, de 1999 e suas reedições. A isenção relativa aos atos cooperativos foi expressamente revogada pelo art. 23 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, permitindo as exclusões de valores referentes aos atos cooperativos próprios deste tipo societário. Estas regras foram disciplinadas pela Instrução Normativa SRF nº 145, de 1999, e as deduções específicas foram introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, e Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 2003;

3.4 Importa acrescentar que a sociedade cooperativa impetrou o Mandado de Segurança, como litisconsorte, em ação de nº 99.80.02951, em 15 de outubro de 1999, na Seção Judiciária da Cidade de Criciúma - SC. Em 18 de outubro de 1999, por aquela Seção Judiciária julgou-se incompetente, sendo que o processo foi remetido ao Juízo Federal da 3ª Vara Federal de Florianópolis onde tramitou sob o número 99.00.09367-4. Em 10 de fevereiro de 2000 foi indeferido o pedido de liminar, e em 15 de agosto de 2001, foi prolatada a sentença que denegou a segurança. Portanto, além da impetrante não ter sido beneficiada por decisão que a amparasse a sua pretensão de ver afastada a cobrança da COFINS, regulamentada pela Lei nº 9.718, de 1998 e da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, ficou confirmado que a mesma é contribuinte da referida contribuição;

3.5 Fundamenta o procedimento fiscal trazendo os dispositivos legais infringidos sobre a matéria questionada, que são fontes referenciais para a constituição do crédito tributário das contribuições sociais para o PIS/Pasep e da COFINS, com a multa de ofício e juros de mora regulamentares sobre os valores não declarados e não recolhidos;

DA IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

4. Inconformada coma exigência fiscal apresentou, em 21 de Dezembro de 2006, por intermédio de seu representante legal (fls.351), a impugnação (fls. 304 a 345), instruída com os documentos e a jurisprudência administrativa e judicial (fls. 346 a 1206). A Defesa, após sínteses dos fatos relacionados, combate a exação fiscal com as razões discriminadas na continuação;

4.1. A Defesa resume o procedimento fiscal. De inicio apresenta os argumentos de cerceamento de defesa por não saber como o procedimento fiscal apurou o “demonstrativo de receita tributável”, assim como, indaga aonde foram buscados os “custos” que servem de exclusão para tributação da base de calculo das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS. Questiona a Defesa por que não foram incluídas as contas (custos) do setor administrativo, do setor de pessoal, e ainda, pelo demonstrativo não saberia dizer se foi observado o art. 17

da Lei nº 10.685, de 2003, que manda descontar “os valores repassados ao associado”, sem distinção;

4.2 Argui a Defesa o tratamento tributário adequado ao ato cooperativo, nos termos e condições previstos no art. 146, Inciso III da Constituição Federal, com a citação de vários doutrinadores, concluindo que a sociedade cooperativa de eletrificação rural restringe-se a prestar serviços, não possuem resultados e não têm receitas, logo, não auferem renda, nem faturam, nem obtém receita para si, todos os ingressos se incorporam ao patrimônio dos próprios cooperados;

4.3 A sociedade cooperativa de eletrificação rural desenvolvendo suas atividades de distribuição e comercialização de energia elétrica, nos termos da Lei nº 5.764, de 1971, Decreto nº 62.655, de 1968 e Lei nº 9.074, de 1995, é caracterizada como um grupo de pessoas que reciprocamente se obrigam em contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro permissionárias de Serviço Público Federal;

4.4 Assinala que é uma sociedade cooperativa e é regida igualmente por legislação do setor cooperativo e elétrico no ramo da infra-estrutura, ou seja, são cooperativas que têm por função primordial prestar coletivamente serviços, e o quadro social necessita (luz, telefone, água — infra-estrutura), sem objetivo de lucro, acompanhado da prestação de serviço público de energia elétrica a consumidores urbanos e rurais, através dos serviços de distribuição, administração e comercialização;

4.5 Colaciona ampla disposição da jurisprudência sobre a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, incluindo a posição do STF no julgamento do REs nº 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, onde foi apreciada a questão da abrangência do conceito de faturamento;

4.6 A Defesa afirma que não há base material, nem legal para imposição do ato infracional pelo fisco às sociedades cooperativas de eletrificação rural, pela inaplicabilidade do conceito de faturamento — receita ao ato cooperativo; **primeiro**, porque se trata do ato cooperativo art. 79, da Lei nº 5.764, de 1971; **segundo**, pela jurisprudência do STJ sobre o conceito de receita faturamento; **terceiro**, pelo caráter não-lucrativo das sociedades cooperativas — art. 4º da Lei nº 5.764, de 1971; **quarto**, os chamados atos não-cooperativos, previstos na Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86 e 87, não se enquadram nesses conceitos e são tributados, normalmente, conforme a detenção do art. 111, e os ingressos adquirem uma nova feição e padrão; e **quinto**, a Lei Complementar nº 70, de 1971, deu tratamento tributário adequado, via lei complementar, ao ato cooperativo;

4.7 A Defesa conclui pela não aplicabilidade sobre a base impositiva da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, face as peculiaridades e amparadas na Lei nº 10.684, de 2003, Instruções Normativas nºs. 358, de 2003 (247, de 2002) e 635, de 2006. **Reputa como importante as atividades de distribuição,**

administração e comercialização de energia definição do custo do serviço prestados;

4.8 Traça considerações sobre a interpretação da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006, principalmente, no tocante ao custos dos serviços prestados, e procura diferenciar as terminologias empregadas no texto normativo de “valores” repassados e de “custos” tomando como referencia a apuração da base de cálculo das contribuições sociais as sociedades cooperativas agropecuárias, contempladas no mesmo dispositivo legal;

4.9 Acrescenta nos argumentos a indagação de como são repassados aos associados os valores dos serviços prestados numa sociedade cooperativa de eletrificação rural, identificando como uma questão legal. Repete que na sociedade cooperativa não haverá o lucro como objetivo e, sim, cálculos de custos que formarão o preço do serviço, materializado na fatura de energia elétrica;

4.10 Diante de todos os argumentos apresentados o contribuinte, preliminarmente, solicita que seja julgado nulo o Auto de Infração, ante o cerceamento de defesa presente no “Demonstrativo de Receita Tributável”, e ainda, se o entendimento seja diverso, requer sucessivamente:

a) julgada procedente a impugnação na totalidade para que seja declarada nulidade do Auto de Infração, ante a não incidência sobre o ato cooperativo, por ausência de faturamento ou receita bruta, que constituem a base impositiva das contribuições sociais (PIS/Pasep e COFINS), nas operações de comercialização de Energia Elétrica a associado;

b) excluídos todos os valores — ingressos — oriundos da cobrança de tarifa energia elétrica, levantados na “Demonstrativo de Receita Tributável”, anexo ao Auto de Infração;

c) nulidade do ato fiscal por erro na base de cálculo da contribuição do PIS/Pasep e da COFINS, por não atender as disposições da Instruções Normativas SRF nº 145, de 1999, 358 de 2003 e 635 de 2006, por contemplar algumas reduções de custos, e outros não, conforme critérios aleatórios;

d) sejam aplicados os Pareceres Normativos CST nº 77 de 1976 e 66 de 1986, para excluir da base de cálculo os valores advindos do ato cooperativo, como elucidam os referidos atos da própria Receita Federal, que levaria a exclusão dos ingressos da tarifa de energia elétrica tanto para o PIS/Pasep como para a COFINS;

e) sejam excluídos a venda de bens a associados, vinculados às atividades destes, art. 12, II da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006, através da chamada “Receita Fornecimento de Energia”, ante a conceituação legal (art. 83 do CC) que classifica a energia elétrica como bem imóvel, por disposição legal;

O seja aplicado ao Ato de Infração o entendimento contido na Solução de Consulta nº 352, de 2004, da 9ª Região Fiscal que interpretando o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003 e Instrução Normativa SRF nº 358 de 2003, determina a exclusão da base imponible do PIS/Pasep e COFINS os custos relativos As áreas de recursos humanos, financeira, comercialização, compras, centro de processamento de dados, contabilidade, jurídica , assistência técnica, etc.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apontando em ementa os seguintes motivos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA

Não há fundamento na alegação de impossibilidade de identificação das contas contábeis consideradas na base de cálculo, quando basta examinar os balancetes fornecidos pela própria autuada para verificar que os valores que serviram de base para a autuação foram dali extraídos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

INCIDÊNCIA. SOCIEDADES COOPERATIVAS.

A contribuição para o PIS/Pasep devida pelas sociedades cooperativas deve ser calculada com base no faturamento mensal, que corresponde à receita bruta conforme definida no art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, permitindo-se, estritamente, as exclusões previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS. COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO RURAL.

Os custos dos serviços prestados pela cooperativa de eletrificação rural abrangem os gastos de geração, transmissão, manutenção, distribuição e comercialização de energia elétrica, quando repassados aos associados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

EXCLUSÃO DA BASE DE CALCULO. CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS. COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO RURAL.

Os custos dos serviços prestados pela cooperativa de eletrificação rural abrangem os gastos de geração, transmissão,

manutenção, distribuição e comercialização de energia elétrica, quando repassados aos associados.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente apresenta Recurso Voluntário às fls. 1.230/1.295 requerendo que seja julgado nulo o Auto de infração por conta da ausência de elementos essenciais à caracterização do fato impositivo e, caso não seja acatado tal argumento, que seja reconhecido o direito da Recorrente de excluir da base de cálculo os custos operacionais (custos relativos às áreas de recursos humanos, financeira, comercialização, compras, centro de processamento de dados, contabilidade, jurídica, assistência técnica, etc.) e os homologados pela ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, bem como reduzir a base impositiva para que atinja somente as receitas auferidas em razão das operações da contribuinte.

Requer, por fim, que seja declarada a não-incidência (2001 a 2006) do PIS e da Cofins, nos Termos do artigo 79 da Lei Cooperativista: já que todo faturamento advém das faturas pagas pelos associados.

Pleiteia, finalmente, o cancelamento do débito constante do auto.

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, é preciso analisar a alegação de nulidade do auto de infração.

No processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são aquelas constantes do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nenhuma das hipóteses se amolda ao presente caso, em especial no que tange à preterição ao direito de defesa, que foi amplamente garantido à contribuinte.

Como se denota dos autos lavrados, todos os requisitos do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72 são plenamente identificáveis e de fácil compreensão. Em especial quanto a sua fundamentação, é perfeitamente aferível do campo “descrição dos fatos e enquadramento(s) legal(s) a razão pela qual foi o contribuinte autuado. A Recorrente, por sua vez, em razão dos argumentos delineados nas suas defesas demonstra ter total conhecimento dos fatos e se defendeu de modo pleno.

Assim, entendo não haver nulidade que implique em cerceamento à defesa.

No mérito, o objeto do presente processo está delimitado ao exame da incidência ou não das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS sobre a receita oriunda dos atos cooperativos típicos da Cooperativas, à luz do disposto no artigo 79, parágrafo único, da Lei n.º 5.764/1971.

Assim, antes de examinarmos o regime específico das Cooperativas de Eletrificação Rural é preciso entender o regime comum de incidência das Contribuições sobre as cooperativas em geral.

Com efeito, à luz da definição trazida pelo regime jurídico das entidades cooperativas (artigo 79, da Lei n.º 5.764/71), 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. O parágrafo único, do aludido dispositivo legal, ressalta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Vejamos:

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

Deveras, o artigo 15, da Medida Provisória 2.158-35/2001, ao determinar o recolhimento para a COFINS e PIS em relação às cooperativas, autorizou a exclusão, da base de cálculo, dos atos cooperativos próprios, assim considerados: (i) os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por ele entregues 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; e (v) as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

Nesse segmento, não há falar em tributação de atos cooperativos propriamente ditos. Aliás, esse é o entendimento sufragado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça no trato das questões inerentes às cooperativas, notadamente quanto à incidência tributária sobre os atos-fim da entidade.

Em sede pátria, a doutrina especializada não discrepa da jurisprudência e é unânime ao afirmar a necessidade de um tratamento diferenciado às sociedades cooperativas. Neste sentido, destaca o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal e ex-Procurador Geral da República, A. Gonçalves de Oliveira, no artigo intitulado “A Cobrança do ICM das Cooperativas de Consumo e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”, in Cadernos de Direito Tributário, Revista de Direito Público n.º 23, págs. 228/229:

A tributação aqui prevista, com efeito, não poderia atingir as cooperativas nos seus fornecimentos de bens e serviços aos próprios associados, pelo conceito mesmo de cooperativa, tal como definida na lei cooperativista. Assim é que se poderiam interpretar as normas do Código Tributário, Decreto-lei n.º 406, Ato Complementar n.º 27, ao referir-se a tributação de cooperativas, na conjunção dessas normas com a lei cooperativista e a natureza de suas operações com seus associados.”

Outro não é o entendimento do ilustre Professor Carlos Ervino Gulyas, Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas, in Revista de Direito Tributário n.º 17, pág. 25:

“A receita originada pela venda desses bens ou serviços de associados, por sua vez, não pode constituir receita da cooperativa porque esta nada adquiriu daqueles, a quem, aliás, devem ser transferidas as vantagens da venda, mesmo que com prévia dedução dos encargos correspondentes aos gastos da prestação do serviço.”

Adiante, e utilizando a doutrina de Luciano Pereira, citado por Fábio Luz Filho, o Professor Carlos Ervino, ob. cit. pág. 26, assim assentou:

“A operação é feita, na realidade, por estes, representados pela cooperativa, como simples mandatária. Assim, quando ela coloca, no mercado consumidor uma partilha de produtos, quem o faz é o próprio produtor e não ela cooperativa, que não age por conta própria, mas pelo do associado, mediante um pequeno desconto no preço da venda, que não pode ser considerado comissão mercantil porque não é lucro, pois que se destina ao custeio dos serviços da cooperativa, distribuindo-se os excessos pelos associados, na proporção das respectivas entregas de produtos.”

Finalizando sua intervenção, o Professor Gulyas conclui quanto à impossibilidade de se classificar as operações realizadas pelas cooperativas como produtoras de receitas (base de cálculo da COFINS e do PIS):

“Pelas suas características peculiares, principalmente seu papel de representante dos associados, os valores que ingressam, como os decorrentes da conversão do produto (bens ou serviços) do associado em dinheiro ou crédito nas de alienação em comum, ou os recursos dos associados a serem convertidos em bens e serviços nas de consumo (ou, neste último caso, a reconversão em moeda após o fornecimento feito ao associado), não devem ser havidos como receitas da cooperativa.” (GULYAS, Carlos Ervino. ob. cit. pág. 30)

Analisando situação semelhante ao dos presentes autos, não-incidência da COFINS sobre atos cooperativos, assim se manifestou o Professor José Antônio Minatel:

“É possível colocar as sociedades cooperativas como contribuintes da COFINS, tendo como parâmetro, para a apuração da base de cálculo, os gastos realizados pela cooperativa com os chamados atos auxiliares?”

Resposta: Não, uma vez que as sociedades cooperativas não auferem receitas quando praticam o verdadeiro ato cooperativo.” (Não Incidência da COFINS na Prática do Ato Cooperativo. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 64, p. 144)

No campo da exação tributária com relação às cooperativas, a aferição da incidência do tributo impõe distinguir os atos cooperativos através dos quais a entidade atinge os seus fins e os atos não cooperativos; estes extrapolantes das finalidades institucionais e geradores de tributação; diferentemente do que ocorre com os primeiros.

A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro, mas, sim, servir aos associados.

Os atos cooperativos *stricto sensu* não estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, porquanto o artigo 79 da Lei n.º 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Não implicando o ato cooperativo em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a revogação do inciso I, do art. 6º, da Lei Complementar n.º 70/1991, em nada altera a não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único, do art. 79, da Lei 5.764/71, não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal.

A Lei n.º 5.764/1971, ao regular a Política Nacional do Cooperativismo, e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, prescreve, em seu artigo 79, que constituem *'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'*, ressalva, todavia, em seu artigo 111, as operações descritas nos artigos 85, 86¹ e 88, do mesmo diploma, como aquelas atividades denominadas 'não cooperativas' que visam ao lucro. Dispõe a lei das cooperativas, ainda, que os resultados dessas operações com terceiros 'serão contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos (art. 87²)', o que faz entender que somente essas – as feitas com terceiros, não associados – são sujeitas à tributação, não aquelas, que não são destinadas a mercado.

É princípio assente na jurisprudência que: “Cuidando-se de discussão acerca dos atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro”. (Min. Milton Luiz Pereira, REsp n.º 152.546, DJU 03/09/2001, unânime).

A doutrina, por seu turno, é uníssona ao assentar que pelas suas características peculiares, principalmente seu papel de representante dos associados, os valores que ingressam, como os decorrentes da conversão do produto (bens ou serviços) do associado em dinheiro ou crédito nas de alienação em comum, ou os **recursos dos associados a serem convertidos em bens e serviços nas de consumo** (ou, neste último caso, a reconversão em moeda após o fornecimento feito ao associado), não devem ser havidos como receitas da cooperativa.

Incidindo o PIS e a COFINS sobre o faturamento/receita bruta, impõe-se aferir essa definição à luz do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que veda a alteração dos conceitos do Direito Privado. Consectariamente, faturamento é o conjunto de faturas emitidas em um dado período ou, sob outro aspecto vernacular, é a soma dos contratos de venda realizados no período. Consequentemente, a cooperativa, posto não realizar contrato de venda, não se sujeita à incidência do PIS ou da COFINS.

O raciocínio mais elementar para o exame do caso em questão implica na impossibilidade de tributação dos atos cooperativados por conta de disposição legal que os colocam fora do mercado.

A Lei Complementar n.º 70/91, em face do mandamento constitucional, instituiu a COFINS a incidir sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

A Lei n.º 9.718/98, no artigo 3º, parágrafo 1º, definiu que o faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica e que o conceito de receita bruta é a totalidade

¹ 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.

² 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.

das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade e classificação contábil adotada para as receitas.

O Supremo Tribunal Federal, em sessão de 09.11.2005, ao julgar os Recursos Extraordinários n.ºs 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, considerou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, ao tempo em que reconheceu a constitucionalidade do artigo 8º, caput, do mesmo diploma legal. Com tal decisão restou definido que o conceito de receita bruta não poderia ter sido ampliado pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, devendo permanecer o conceito definido pela legislação anterior (art. 2º da LC n.º 70/91), que considera como faturamento a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Verificado, por definição legal (art. 79 da Lei n.º 5.764/71), que o ato cooperativo não implica em operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, consigna-se que não há incidência do PIS e da COFINS sobre tais atos.

É desnecessária e fora da competência desse Conselho a apreciação acerca da constitucionalidade da norma legal discutida uma vez que o STF já realizou o mencionado controle, declarando a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º do referido diploma legal.

Assim, visto pelo aspecto geral, não pode incidir sobre o total de prestação de serviços somadas as receitas financeiras, como aqui ocorreu.

Apenas para fins de informação é preciso apontar que o entendimento desse Conselho também é nesse sentido, a saber:

*COFINS NÃO INCIDÊNCIA SOBRE OS ATOS
COOPERATIVOS – ART. 79 DA LEI 5.764/71 - LEI DAS
SOCIEDADES COOPERATIVAS*

A revogação do inciso I, do art. 6º, da LC 70/91, em nada altera a não incidência da COFINS e do PIS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único, do art. 79, da Lei 5.764/71, não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal. A tributação dos valores decorrentes dos atos cooperativos não podem ser objeto de incidência do PIS e da COFINS em razão de não constituírem receita ou faturamento, estando, portanto, a margem da regra matriz destes tributos. Ac. 3302-00.489 — 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/3ª Seção

Tomo, ainda, a liberdade de citar trecho do voto do Ministro Teori Albino Zavascki no Resp. 825.648/RS, assim expresso:

“o ato cooperativo não gera faturamento para a sociedade. O resultado positivo decorrente desses atos pertence, proporcionalmente, a cada um dos cooperados. Inexiste, portanto, receita que possa ser titularizada pela cooperativa e, por conseqüência, não há base impositiva para o PIS. Já os atos não cooperativos geram faturamento à sociedade, devendo o resultado do exercício ser levado à conta específica para que possa servir de base à tributação (art. 87 da Lei n.º 5.764/71);

- qualquer que seja o conceito de faturamento (equiparado ou não a receita bruta), tratando-se de ato cooperativo típico, não ocorrerá o fato gerador do PIS por ausência de materialidade sobre a qual possa incidir essa contribuição social.”

Tenho que o trecho por si só é esclarecedor.

Cobrar tributos sobre “receita” de atos cooperativados seria a mesma coisa de que cobrar de cada uma das famílias tributos sobre o rateio do custo da manutenção da casa ou das refeições servidas na entidade familiar.

Vale, entretanto, seguir o entendimento aqui exposto e examinar a especificidade das Cooperativas de Eletrificação Rural, como a Recorrente.

Com relação a elas a Instrução Normativa SRF n.º 635, de 24 de março de 2006, além das exclusões genéricas, autoriza às sociedades cooperativas de eletrificação rural a excluir da base de cálculo, a partir de 1º de novembro de 1999 essas “receitas”, vejamos (os destaques são nossos):

Art. 12. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de eletrificação rural, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:

I - dedução dos custos dos serviços prestados aos associados, observado o disposto no § 2º;

II - exclusão da receita referente aos bens vendidos aos associados, vinculados às atividades destes;

III - dedução das sobras líquidas 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 (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.

§1º Os custos dos serviços prestados pela cooperativa de eletrificação rural, referidos no inciso I do caput, abrangem os gastos de geração, transmissão, manutenção, distribuição e comercialização de energia elétrica, quando repassados aos associados.

§2º Quando o custo dos serviços prestados for repassado a prazo, a cooperativa poderá deduzir da receita bruta mensal o valor correspondente ao pagamento a ser efetuado pelo associado, em cada período de apuração.

§3º A sociedade cooperativa de eletrificação rural, nos meses em que fizer uso de qualquer das exclusões ou deduções previstas nos incisos I a III do caput, deverá, também, efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, conforme disposto no art. 28.

§4º A dedução e a exclusão previstas, respectivamente, nos incisos I e II do caput:

I - ocorrerão no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e 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, ou serviços vendidos.

§5º As disposições dos incisos I a III do caput aplicam-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999.

§6º As sobras líquidas, apuradas após a destinação para constituição dos fundos a que se refere o inciso III do caput, somente serão computadas na receita bruta do cooperado pessoa jurídica, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando a ele creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

§7º A dedução de que trata o inciso III do caput poderá ser efetivada a partir do mês de sua formação, devendo o excesso ser aproveitado nos meses subsequentes.

Art. 13. Considera-se sociedade cooperativa de eletrificação rural aquela que realiza a transmissão, manutenção, distribuição e comercialização de energia elétrica de produção própria ou adquirida de concessionárias, com o objetivo de atender à demanda de seus associados, pessoas físicas ou jurídicas.

O AIIM foi expresso a informar que a apuração da Base de Cálculo do PIS e da COFINS se deu do seguinte modo para o lançamento do tributo (fls. 261) (os destaques são nossos):

Partimos do total do faturamento apresentado pelo contribuinte, composto pelas receitas de fornecimento de energia elétrica, outras receitas de serviços e receitas financeiras e deduzimos os custos que trata a Instrução Normativa nº 358 de 09.09.2003, ou seja, os custos da energia elétrica e o custo de distribuição, deduzimos ainda as sobras que trata a IN acima citada. Os valores apurados como Base de Cálculo para o PIS e para a Cofins são os apresentados nas planilhas de fls. 253/254 constantes da linha Receita Tributável.

A manutenção das “receitas” de (i) **fornecimento de energia elétrica e outras receitas de serviços** (sob a denominação de Rec. de Fornecimentos Energia e Serviços às fls. 253/254) **são excluídas da base impositiva** porque se encaixam nas disposições dos incisos I e II, supra transcritos — dedução dos custos dos serviços prestados aos associados, observado o disposto no § 2º; e, na exclusão da receita referente aos bens vendidos aos associados, vinculados às atividades destes — e (ii) as receitas financeiras não são tributáveis, por expressa declaração de sua inconstitucionalidade, eis que as cooperativas estão sujeitas ao regime da Lei n.º 9.718/1998, consoante o disposto no inciso X do artigo 8º da Lei n.º 10.637/2002 e inciso VI do artigo 10 da Lei n.º 10.833/2003. Não há notícia, por outro lado, no Auto de Infração, de que houve transação com não-associados.

Relativamente a esta hipótese de exclusão da base de cálculo, importante a transcrição do § 1º do artigo 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, que dispõe sobre o aproveitamento da regra de exclusão:

“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:

(...)

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;

(...)

§ 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.”

Ora, a atividade desenvolvida pela cooperativa é adquirir, junto ao mercado, energia e repassá-la a seus cooperados, que, por sua vez, têm o dever estatutário de adquirir energia da cooperativa, utilizando-a para o exercício de sua atividade, no caso a atividade Rural.

O inciso III, acima citado, somente reforça o entendimento de que, para as Cooperativas cuja atividade é a prestação de serviços especializados *aplicáveis na atividade rural* — e não somente as cooperativas agropecuárias (não sendo possível aplicar o disposto para cooperativas que desempenham atividades urbanas) — a aplicação do serviço é o que importa para fins de exclusão.

Assim, independentemente do prisma analisado, as “receitas” lançadas não constituem base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS.

Nesse sentido voto por julgar procedente o presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator

Processo nº 11516.003532/2006-17
Acórdão n.º **3801-003.009**

S3-TE01
Fl. 1.727

CÓPIA