



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720520/2011-01
ACÓRDÃO	3003-002.766 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPEVO COOPERATIVA REGIONAL DE ENSINO DE VOTUPORANGA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

COFINS. ISENÇÃO. ART. 15 DA MP 2.158/01. COOPERATIVA DE ENSINO. RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS. EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Com a edição da Lei nº 9.718/1998 e a posterior revogação da isenção prevista no art. 6º, I, da LC nº 70/1991 pela Medida Provisória nº 1.858-6/1999, as sociedades cooperativas passaram a submeter-se à mesma sistemática de apuração das demais pessoas jurídicas, ressalvadas apenas as exclusões expressamente previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001.

O inciso II do art. 15 da MP 2.158/35 que o contribuinte se fundamentou para excluir parte de suas receitas da base de cálculo do PIS e da COFINS sobre o faturamento trata-se de exclusão de receitas relativas a venda de bens e mercadorias a associados que não é o caso do mesmo, uma vez, que sua atividade é a prestação de serviços educacionais.

A legislação invocada pela contribuinte que justificou as exclusões objeto dos autos, não alcançam as atividades de prestação de serviço exercidas pelas cooperativas de serviços, tendo em vista que essas exclusões estão vinculadas a atividades típicas das cooperativas de produção.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO EMBASADA NOS MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento da Cofins, quando ambas as contribuições são exigidas em relação à mesma base fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 14-91.110, de 26/03/2019**, proferido pela 4ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, com crédito tributário total no valor de R\$ 186.277,4, conforme autos de infração de fls. 469/496.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, de fls. 454/467, em síntese, a autuada, cooperativa de ensino, excluiu indevidamente da base de cálculo do PIS e da Cofins valores referentes aos atos cooperativos.

A fiscalização, por sua vez, entende que com a edição da Lei nº 9.718, de 1998, as cooperativas passaram a ser tributadas da mesma forma que as demais pessoas jurídicas, assim apurou as contribuições sociais com base na Lei nº 9.718, de 1998, e demais atos legislativos de regência, lançando as diferenças, de ofício, por meio do presente.

Cientificada dos autos de infração, a fiscalizada apresentou a impugnação, às fls. 499/510, arguindo, em resumo, que há que se rever os conceitos de atos cooperativos tendo que vista se trata de uma cooperativa educacional, sem fins lucrativos, que presta serviços educacionais, com custos divididos entre os cooperados.

Alega que a cooperativa é uma sociedade simples, não está sujeita à falência, tem como objeto a prestação de serviços aos sócios, supre as suas necessidades, tem capital variável e possui regime de propriedade inovador, entre outras características próprias desse tipo de entidade.

Argumenta ainda que os atos contábeis praticados são decorrentes exclusivamente de atos cooperativos, que não implicam em operação de mercado, mas sim praticados exclusivamente com os cooperados, sem interesse negocial ou fins lucrativos, que gozam de completa isenção.

Colaciona jurisprudência com entendimento de que os atos cooperativos não implicam em operações de mercado e não são tributados pelas contribuições sociais.

Expõe que no período em questão todos os atos praticados foram entre a recorrente e os seus cooperados, ou seja, são atos cooperativos, e que há o reconhecimento tácito da fiscalização de que os atos contábeis apresentados pela impugnante são, de fato, dessa natureza.

Por fim, alega que, diante da ausência de finalidade lucrativa, da evidente consecução dos seus objetivos sociais e da ausência de contratos de vendas de produtos, havendo tão somente prestação de serviços educacionais exclusivamente para cooperados, há que considerar que não há faturamento, não há receita, uma vez que os valores integralizados pelos cooperados correspondem às despesas mensais ocorridas naquele período e distribuídos entre os associados, assim também não haveria base de cálculo das contribuições sociais.

Analisando as razões de defesa, a 4ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, assim ementou a sua decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

COFINS. COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

A partir de 01/11/1999, a base de cálculo da Cofins das cooperativas é a mesma aplicada às demais sociedades, com as exclusões a elas pertinentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição ao PIS/Pasep, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

COFINS. COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

A partir de 01/11/1999, a base de cálculo da Cofins das cooperativas é a mesma aplicada às demais sociedades, com as exclusões a elas pertinentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, o qual, em síntese, pugna pelo procedência do recurso, para que seja reconhecido a não incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre Atos Cooperados realizados pela cooperativa com seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:

Consta dos autos que a recorrente foi intimada na data de 15/04/2019 (fls.614/615) e protocolou Recurso Voluntário em 08/05/2019 (fl.616) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

II – Do mérito:

A presente demanda envolve a controvérsia acerca da natureza dos atos praticados pela Cooperativa Regional de Ensino e sua eventual sujeição ao recolhimento do PIS e da COFINS.

Como vimos acima, o Auto de Infração foi lavrado sob os pressupostos de que suas receitas que são serviços educacionais estão sujeitas a incidência integral do PIS e da COFINS sobre o faturamento, haja vista, que as exclusões admitidas são apenas as estabelecidas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001; art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, § 2º do art. 1ª da Lei 10.676/03; arts. 9º e 10 da Instrução Normativa SRF nº 635/2006. De acordo com o Termo de

Constatação Fiscal, anexo aos Autos de Infração às fls.514/527, restou constatado que a autuada excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições as receitas contabilizadas a título de atos cooperados, quais sejam: mensalidades escolares, outros ingressos, material didático e atualização s/atos cooperativos.

Para melhor compreensão, cito um trecho do TCF:

II – DAS INTIMAÇÕES E RESPOTAS

(...)

2) Em resposta o contribuinte apresentou a carta de 20 de maio de 2011 com os seguintes documentos e esclarecimentos:

- Demonstrativo Analítico Mensal da Base de Cálculo do PIS e da COFINS do período de 01/2007 a 12/2008.
- Cópia do estatuto social e última ata de alteração da diretoria.
- Na carta o contribuinte justificou que as exclusões referentes a base de cálculo do PIS e Cofins são referentes atos cooperados praticados pela cooperativa, com base no art. 79 da Lei 5764/71 e Art. 15 - item II da Medida Provisória 2.158-35 de 24/08/2001.

O item II do art. 15 da MP 2.158/35 que o contribuinte se fundamentou para excluir parte de suas receitas da base de cálculo do PIS e da COFINS sobre o faturamento trata-se de exclusão de receitas relativas a venda de bens e mercadorias a associados que não é o caso do mesmo, uma vez, que sua atividade é a prestação de serviços educacionais.

MP 2.158-35/2001 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 - DA ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO E DAS DECLARAÇÕES APRESENTADAS:

- No Demonstrativo do PIS e da Cofins com Base na Receita do período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, elaborado pelo contribuinte e anexo a carta de 20 de maio de 2011, o mesmo separou suas receitas em atos cooperados e atos não cooperados.

Como atos cooperados - foram contabilizadas as seguintes receitas, que pela suas características tem natureza de serviços educacionais, fato que constatamos com base nos razões apresentados: **Mensalidades escolares; Outros Ingressos; Material didático; Atualização s/atos cooperados.**

Como atos não-cooperados - foram contabilizadas as seguintes receitas: Aluguel; Rem Aplic. Financeira; Doações cotas partes.

- No Demonstrativo o contribuinte excluiu da base de cálculo do PIS e da Cofins sobre o faturamento as receitas relativas aos **atos cooperados**.

- O contribuinte declarou em DCTF, no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008 parte do PIS e da COFINS sobre o faturamento.

(...)

V - DA RECEITA BRUTA E BASE DE CALCULO DO PIS E DA COFINS S/FATURAMENTO:

Receita bruta: tendo em vista que a natureza jurídica do contribuinte é na forma de cooperativa e que seu objetivo social é a prestação de serviços educacionais, concluímos, com base nas Legislações e a Decisão Administrativa acima referida que suas receitas de janeiro de 2007 a dezembro de 2008 informadas nos Demonstrativos analíticos mensais da base de cálculo do PIS e da Cofins do período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008 estão sujeitas a incidência integral do PIS e da COFINS sobre o faturamento. Os valores constantes nos demonstrativos foram conferidos, por amostragem, com base nas cópias dos razões apresentados.

Quanto as exclusões previstas na MP 2158/01; INSRF 247/02; INSRF 635/06 e Lei 10.676/03 - constatamos, com base nas cópias das demonstrações financeiras dos anos calendário de 2007 e 2008, que o contribuinte apresentou anexo a carta de 05 de agosto de 2011, que o mesmo constituiu em 31/12/2008 um Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social no valor de R\$ 20.220,63 que será deduzido da base de cálculo do PIS e COFINS sobre o faturamento do mês de dezembro de 2008.

Assim sendo, o contribuinte deixou de recolher parcialmente o PIS-Faturamento e a COFINS relativos ao período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, uma vez, que o mesmo excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições **as receitas contabilizadas a título de atos cooperados**.

A decisão proferida pela instância inferior manteve o lançamento fiscal pautado no entendimento de que *“para a contribuição ao PIS, não há mais que se falar em não-incidência para os atos cooperativos, pois a nova sistemática prevê a tributação sobre o faturamento com algumas exclusões específicas das cooperativas”* (art. 15 da MP nº 1.858-7, de 1999, objeto de sucessivas reedições, até resultar no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001). Nesse sentido, cita a evolução legislativa e expõe que *“não procedem as alegações da impugnante no sentido de que se constitui em cooperativa de ensino sem fins lucrativos, não possui faturamento nem capital, que somente pratica atos cooperativos etc.”*.

Em contrapartida, defende a recorrente que *“sendo a RECORRENTE uma Cooperativa de Ensino e tal regime, no cooperativismo, NÃO HÁ FATURAMENTO, NÃO HÁ RECEITA,*

tendo em vista que tais valores são resultados de ATOS COOPERADOS, ou seja, atos entre cooperativa e cooperados, cooperados e cooperativa, cooperativa e cooperativa”.

Aduz que “além das receitas tributáveis declaradas pela COOPERATIVA RECORRENTE, o Agente Fiscalizador utilizou como base de cálculo para apuração dos haveres tributários do PIS e da COFINS as receitas: (i) receitas financeiras; (ii) variação monetária ativa; (iii) outras receitas operacionais; (iv) serviços educacionais e (v) receitas de atos não cooperativos”.

O argumento central da contribuinte, todavia, baseava-se no fato de:

Uma a uma, tomando-se por base o artigo 373 do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99) “**RECEITAS FINANCEIRAS**” são juros recebidos pela COOPERATIVA RECORRENTE ou rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa em seu favor, ou seja, quanto aos rendimentos de aplicações financeiras, não há controvérsia quanto à inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Portanto, considerando a atividade desenvolvida pela COOPERATIVA RECORRENTE somente podem se referir aos juros recebidos pela COOPERATIVA RECORRENTE em decorrência do pagamento extemporâneo das mensalidades devidas pelos cooperados, ou seja, consequência direta do ato cooperativo típico entre a COOPERATIVA RECORRENTE e seus COOPERADOS, estando fora do campo incidência da tributação PIS e da COFINS.

A “**VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA**”, por seu turno, são receitas financeiras decorrentes da incidência de correção monetária sobre os valores recebidos por força de lei ou de contrato, ou em função da taxa de câmbio (vide artigo 9º da Lei n. 9.718/98 e artigo 375 do RIR/99), logo, também considerando a atividade desenvolvida pela COOPERATIVA RECORRENTE, depreende-se que tais receitas financeiras dizem respeito à correção monetária incidente sobre as mensalidades (rateios mensais) pagas com atraso pelos Cooperados em contrapartida aos serviços educacionais prestados pela COOPERATIVA RECORRENTE.

Desta forma, deduz-se, pois, que tais receitas financeiras são igualmente consequência direta do ato cooperativo típico entre a COOPERATIVA RECORRENTE e seus Cooperados, estando também fora do campo incidência de tributação da COFINS e do PIS.

O faturamento decorrente dos “**SERVIÇOS EDUCACIONAIS**” traduz a contrapartida, por excelência, do serviço prestado pela COOPERATIVA RECORRENTE e seus Cooperados, logo, sendo consequência direta do ato cooperativo típico entre a COOPERATIVA RECORRENTE e seus Cooperados, NÃO PODE SOFRER A TRIBUTAÇÃO GUERREADA (PIS/COFINS).

Com essas observações preliminares, passo à análise do mérito do recurso.

Inicialmente, trago a colação um trecho da decisão de primeira instância que trouxe a tona um breve comentário a respeito das modificações na incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre as sociedade cooperativas, *in verbis*:

Primeiramente, faz-se necessário demonstrar a evolução da legislação referente à tributação das cooperativas pela Cofins e pela Contribuição para o PIS/Pasep, haja vista que atualmente ambas têm a mesma legislação de regência.

Até 31/01/1999, a base de cálculo da Cofins estava definida no art. 2º da Lei Complementar (LC) nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e a isenção dos atos cooperativos se encontrava prevista no seu art. 6º, *verbis*:

Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único – Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

[...]

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**;*

[...] (realcei)

A partir de 01/02/1999 a base de cálculo da Cofins foi ampliada, na forma do disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (conversão da Medida Provisória (MP) nº 1.724, de 29 de outubro de 1998):

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.

Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde a receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º - Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º - Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II – as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;

IV – a receita decorrente da venda de bens do Ativo Permanente.

(...)

A isenção prevista no art. 6º, I, da LC nº 70, de 1991, foi revogada pelo art. 23, II, “a” da MP nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, *verbis*:

Art. 23. Ficam revogados:

I - (...)

II - a partir de 30 de junho de 1999:

a) os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991;

(...)

Paralelamente, com a publicação da MP nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, art. 15, a base de cálculo da Cofins passou a abranger todas as receitas das sociedades cooperativas, com algumas exclusões, litteris:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto no art. 66, da Lei nº 9.430, de 1996, excluir da base de cálculo da COFINS:

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.

§ 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 - As operações referidas no parágrafo anterior serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante

documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas.

Ao dar nova redação ao artigo acima, a MP nº 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, ampliou as exclusões, ao introduzir os incisos III a V, e alterou a redação dos parágrafos, além de incluir a contribuição ao PIS nessa sistemática, *verbis*:

Art.15.As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro 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 identificação do associado, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Posteriormente, tais dispositivos da MP nº 1.858-9, de 1999, foram consolidados no **art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.**

Com base em tais dispositivos legais, conclui-se que a base de cálculo da Cofins passou a ser a mesma aplicável às demais pessoas jurídicas, com as exclusões específicas a esse tipo de sociedade.

Quanto ao PIS, até 31/01/1999 a tributação de modo geral era sobre o faturamento, sendo que as cooperativas contribuía sobre a folha de salários e, em relação às receitas decorrentes de operações com não associados, recolhiam a contribuição sobre o faturamento, conforme a MP nº 1.212, de 1995, art. 2º,

parágrafo único, convertida na Lei nº 9.715, de 1998, que em seu art. 2º, dispunha, *verbis*:

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.

(...) (ressaltei)

Conforme exposto pela DRJ, as sociedade cooperativas estão sujeitas à incidência do PIS/COFINS, de acordo com o conceito de faturamento introduzido pela Lei nº 9.718 de 1998, isto é calculada sobre sua receita bruta mensal, assim considerada a totalidade das receitas por ela auferidas, com as exclusões previstas no art. 3º, § 2º da referida Lei. Ficam, porém, isentas das contribuições relativamente aos atos cooperativos típicos ou próprios de sua finalidade, de acordo com a previsão contida no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Portanto, para o deslinde do caso concreto, a partir das premissas do acórdão recorrido, passa pela definição do que seja ato cooperativo próprio, distinguindo-o do ato não-cooperativo e uma vez conceituado ato cooperativo, resta verificar, no caso dos autos, se as receitas obtidas com serviços educacionais, subsomem-se ao conceito de ato cooperados próprios, a fim de aferir a legalidade da exigência dos tributos em tela. Ressalta-se, nesse ponto, que decodificar e definir a natureza jurídica das sociedades cooperativas requer um exercício de interpretação, o qual deve ser atenciosamente analisado, partindo do princípio de que a cooperativa é uma sociedade de pessoas.

Primeiramente, cumpre observar que de acordo com o Estatuto Social registrado sob o nº 1680 em 16/03/2006, apresentado pela Cooperativa às fls.12/46, seus objetivos estatutários são:

Artigo 1º. - A Cooperativa Regional de Ensino de Votuporanga com a sigla de COOPEVO - regar-se-á pelo presente Estatuto e pelos seus regimentos internos que o completam e pelas disposições legais em vigor.

Artigo 2º . - A cooperativa, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus cooperados tem por objetivos:

- 1) Promover a pessoa humana na plenitude de seus valores fundamentais, principalmente no campo da educação e cultura, relativos aos próprios cooperados, aos descendentes diretos e seus dependentes legais;
- 2) Criar e manter cursos nos seus diferentes níveis, modalidades e graus, em consonância com a legislação brasileira;
- 3) Promover um trabalho pedagógico-educacional, mediante colaboração mutua com pessoas e entidades similares, públicas ou privadas;
- 4) Adquirir e vender material escolar para uso dos cooperados, educando e funcionários, sem objetivar lucros;
- 5) Admitir educandos de ambos os sexos sem discriminação por critérios elitistas ou seletivos sócio-econômicos, religiosos ou raciais;
- 6) Estimular o aperfeiçoamento técnico-profissional para os cooperados, seus descendentes diretos e dependentes legais e funcionários da Cooperativa;
- 7) Participar de campanhas de expansão do cooperativismo;
- 8) Rateio das despesas diferenciadas para cooperados com dois ou mais filhos na escola, sempre com dotação orçamentária de cada ano vigente a critério de diretoria executiva.

Parágrafo único - São incompatíveis com os fins da Cooperativa o intuito de lucro e a obtenção de vantagens pessoais.

Portanto, não restam dúvidas tratar-se de uma pessoa jurídica sob a forma de cooperativa, sujeitando-se, portanto, ao ditames da Lei nº 5.764/1971¹, que define a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas.

¹ **Lei 5.764/1971**

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

- I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;
- II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;
- III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;
- IV - inessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;
- V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;
- VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado nº número de associados e não no capital;
- VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;
- VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;
- IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

O art. 79 da referida Lei nº 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. 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. (grifou-se)

Portanto, o ato cooperativo é aquele que a cooperativa estabelece uma relação jurídica com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo esse o conceito que se extrai da interpretação do supracitado art. 79 da Lei nº 5.764/71, normativo que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, sobre os quais incide a isenção. Dessa forma, o conceito do art.79 exclui os atos praticados com terceiros, embora objetive atendimentos sociais e a finalidade da sociedade cooperativa.

Note-se que, em relação aos atos não-cooperativos, firmados com terceiros, ainda que em benefício dos cooperados, a disciplina legal contempla sua plena tributação, nos termos dos arts. 86, 87 e 111, ambos da Lei n. 5.764/71, *in verbis*:

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.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

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.

Tais atos, porque fogem à classificação das ações cooperativas, devem ser tributados, pois, caso contrário, permitir-se-ia que o contribuinte utilizasse a condição de associado de cooperativas para auferir vantagem tributária que a lei não respalda.

Por outro lado: *"As cooperativas, embora não tenham fim lucrativo e destinem seus resultados, em regra, aos cooperados, mesmo assim realizam a hipótese de incidência do PIS e da COFINS. É da própria essência das cooperativas o "exercício de uma atividade econômica" (Lei*

5.764/71, art. 3º.), podendo “adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade” (art. 5º.). E é da essência da atividade econômica a prática de atos jurídicos (operações de compra, de venda, de financiamento, de serviços) que geram receitas (e, também, despesas). Quem não tem receita não pode ter despesa, nem resultado a ser distribuído entre os cooperados ou destinado a constituir fundos (Lei 5.764/71, art. 28). Quem não tem receita não pode operar. E as cooperativas operam fartamente, segundo um “Sistema Operacional” disciplinado em lei (Lei 5.764/71, Capítulo XII), que inclusive descreve a variada gama de operações por elas praticadas (Seção III). Tais operações são obrigatoriamente lançadas em livros fiscais e contábeis (art. 22, V), que registram as suas receitas e as suas despesas e com base nas quais são apurados, em cada exercício, seus resultados, positivos ou negativos” (REsp nº 1141667/RS, DJe 04/05/2016).

Oportuno ressaltar nesse ponto, que ao contrário do alegado pela recorrente, consta do seu Estatuto Social (fls.23/24), no Capítulo VI – Do Capital, “artigo 21º - Os recursos financeiros da Cooperativa advirão:” (...) dentre outros “X – Prestação de serviços a não Cooperados”. E no parágrafo único: “A matrícula na 1ª, 2ª e 3ª série do ensino médio, de educandos, não Cooperados ou filhos de não Cooperados, dependerá exclusivamente da existência de vagas, devendo o Conselho de Administração deliberar sobre as demais condições para a matrícula de educandos mencionados neste parágrafo”.

No caso, de acordo com as notas explicativas sobre as demonstrações contábeis encerradas em 31/12/2008 (fls.431/433), no item 07, nos traz a informação que “a grande parte das receitas da cooperativa é oriunda das mensalidades e contribuições dos pais dos alunos regularmente matriculados na unidade escolar”. E na fl.446, na “Demonstração das Mutações de Patrimônio Líquido”, os lucros acumulados superam um milhão de reais. Portanto, não se pode ignorar que as cooperativas, independentemente do ramo em que operam, exatamente para realizar seus objetivos sociais necessitam manter relações jurídicas com terceiros, não-associados.

Ademais, a ação judicial citada pela recorrente, que inclusive juntou cópia das decisões nesses autos, tratou-se de Mandado de Segurança impetrado pela FECEESP – Federação das Cooperativas Educacionais do Estado de São Paulo, por meio do qual a ora impetrante pretendeu afastar as disposições do art. 30 da Lei nº 10.833/2003 e da IN/SRD nº 381/2003. Naquela oportunidade o TRF da 3ª Região decidiu que as operações realizadas entre a FECEESP e suas filiais, seriam isentas do PIS e da COFINS, o que difere do caso dos autos, e mais, reforça a tese de que ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com seus cooperados ou com outras cooperativas, na busca dos seus objetivos institucionais, este é o veredeiro conceito que se depreende do disposto no art. 79 da lei que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas.

O que se dever ter em mente é que os atos cooperativos típicos não são *intuitu personae*; não é porque a cooperativa está no polo da relação que os torna atos típicos, mas sim porque o ato que realiza, estão relacionados com a consecução dos seus objetivos sociais institucionais. Na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos – a cooperativa não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como

entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores que se associaram.

De outro norte, o debate pertinente a estes autos, mas que não foi provocado pela contribuinte, seria o das exclusões da base de cálculo permitidas pelo art. 15 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, cujo inciso II restringe aos bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado, *in verbis*:

MP 2.158-35/2001

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;

O referido inciso II, trata-se de a valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa (exceto em relação à comercialização dos produtos de associados pessoa jurídica), as receitas de venda de bens e mercadorias a associados que sejam vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e neste caso, deve-se excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP.

Todavia, note-se que, mesmo nesse ponto, a lei não se refere a ato cooperado ou não cooperado, mas, sim a operações com associado, não se podendo, pois, estender a norma exonerativa da incidência a terceiros, independentemente de se tratar de negócio-meio ou negócio-fim ou, ainda, de ato cooperado ou não-cooperado.

Nesse sentido, conta do Termo de Constatação Fiscal (fl.: “O item II do art. 15 da MP 2.158/35 que o contribuinte se fundamentou para excluir parte de suas receitas da base de cálculo do PIS e da COFINS sobre o faturamento trata-se de exclusão de receitas relativas a venda de bens e mercadorias a associados que não é o caso do mesmo, uma vez, que sua atividade é a prestação de serviços educacionais”, ou seja, a legislação invocada pela contribuinte que justificou as exclusões objeto dos autos, não alcançam as atividades de prestação de serviço exercidas pelas cooperativas de serviços, tendo em vista que essas exclusões estão vinculadas a atividades típicas das cooperativas de produção.

No caso dos autos, refere-se às relações entre a cooperativa e seus clientes e nesta sua atividade, ao prestar seus serviços obtém receita por força da intermediação ou mesmo diretamente dos serviços que prestar a seus empregados, não havendo como pretender que tais receitas se insiram no bojo do ato cooperativos que leva em conta não a relação da cooperativa com seus clientes mas entre ela e seus associados sem qualquer conteúdo econômico com a própria lei reconhece. Existindo conteúdo econômico, seja na prestação de um serviço educacional, seja na venda de mercadorias, submetem-se a elas aos deveres tributários dessas

operações revelando conteúdo patrimonial, no caso, das contribuições sociais de todos exigida em razão do princípio da solidariedade de financiamento das prestações sociais (art.195, CF).

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o mérito da repercussão geral reconhecida no RE 598085/RJ e no RE 599362/RJ, em que se discutiu, à luz dos artigos 146, III e 239, da Constituição Federal, a exigibilidade, ou não, da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS sobre os atos próprios das sociedades cooperativas, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33/2001, originariamente editada sob o nº 1.858-6/99, e nas Leis nos 9.715 e 9.718, ambas de 1998, sedimentou posicionamento no sentido de que *"Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável"*, concluindo *"A receita auferida pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP"* (Tema 323), tornando, com isso, imperiosa a observância de tal entendimento pelas demais instâncias judiciais, a teor dos arts.543-A e 543-B do CPC.

O ministro Dias Toffoli menciona em seu voto no RE 599362 o precedente do STF no RE 141800, no qual, afirma que o artigo 146, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal não garante imunidade, não incidência ou direito subjetivo à isenção de tributos ao ato cooperativo. No caso das cooperativas de trabalho, ou mais especificamente, no caso de cooperativas de serviços profissionais, a operação realizada pela cooperativa é de captação e contratação de serviços para sua distribuição entre os cooperados. Nesse caso específico da cooperativa recorrida no RE, o ministro também entendeu haver a incidência do tributo: *"Na operação com terceiros, a cooperativa não surge como mera intermediária, mas como entidade autônoma", afirma. Esse negócio externo pode ser objeto de um benefício fiscal, mas suas receitas não estão fora do campo de incidência da tributação"*.

Como o PIS incide sobre a receita, afastar sua incidência seria equivalente a afirmar que as cooperativas não têm receita, o que seria impossível, uma vez que elas têm despesas e se dedicam a atividade econômica. *"O argumento de que as cooperativas não têm faturamento ou receita teria o mesmo resultado prático de se conferir a elas imunidade tributária"*, afirmou o relator, ministro Dias Toffoli.

No mesmo sentido, cito os precedentes deste Conselho:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 01/01/2007, 01/12/2008

COOPERATIVA DE ENSINO – ATOS COOPERATIVOS – PIS/COFINS – INCIDÊNCIA SOBRE O FATURAMENTO – REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO – RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS.

Com a edição da Lei nº 9.718/1998 e a posterior revogação da isenção prevista no art. 6º, I, da LC nº 70/1991 pela Medida Provisória nº 1.858-6/1999, as sociedades cooperativas passaram a submeter-se à mesma sistemática de apuração das

demais pessoas jurídicas, ressalvadas apenas as exclusões expressamente previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001.

As receitas decorrentes da prestação de serviços educacionais, ainda que destinadas exclusivamente a associados, configuram faturamento sujeito à incidência das contribuições ao PIS e à Cofins, não havendo previsão legal de exclusão ou isenção específica

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

(ACÓRDÃO 3001-003.814 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA, PROCESSO 16004.720421/2011-11, Rel. Conselheira Larissa Cássia Favaro Boldrin, SESSÃO DE 6 de novembro de 2025).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

COOPERATIVA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES NÃO PERMITIDAS.

A base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelas sociedades cooperativas é a totalidade das receitas auferidas, consideradas as exclusões previstas em lei. As cooperativas sujeitam-se à incidência do PIS e da Cofins. Nos termos do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, não estão entre as exclusões de base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas as receitas de vendas à terceiros.

(Acórdão nº 3201-009.890 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 10665.720973/2016-74, - Redator *Ad-Hoc* Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Sessão de 26 de outubro de 2022)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/12/2004

COFINS. SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATOS COOPERADOS. ISENÇÃO.

A partir de 1º de fevereiro de 1999, a Cofins passou a incidir sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, estando as sociedades cooperativas isentas dessa contribuição apenas em relação às receitas decorrentes de atos cooperados e até os fatos geradores ocorridos até setembro de 1999, inclusive.

BASE DE CÁLCULO.

A partir de outubro de 1999, a base de cálculo da Cotins devida pelas sociedades cooperativas é a totalidade das receitas auferidas, consideradas as exclusões previstas em lei, independentemente de tratar-se de receita advinda de atos cooperados ou não-cooperados ou de negócio-fim ou negócio meio das cooperativas. (...)

(Acórdão e 204-03.285, Processo nº 10950.002755/2005-86, Rel. Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, Sessão de 05 de junho de 2008).

Por tudo que aqui foi exposto, nego provimento ao recurso.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito negar provimento.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green