



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.001468/2005-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.628 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2020  
**Recorrente** COOPERATIVA DE E C M DOS F DA ABRIL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. ART. 79 LEI 5.764/71. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS.

Nos termos do artigo 62, §1º, II, 'b', do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, entendeu que não são tributados pelo PIS e pela Cofins os chamados atos cooperativos típicos. Recurso Especial nº 1.164.716 (trânsito em julgado em 22/06/2016).

ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A Cooperativa não identificou quais os valores constantes de sua contabilidade que corresponderiam aos atos cooperativos típicos, não obstante a conversão do julgamento do presente processo em diligência. Ausência de provas suficientes nos autos para afastar a exigência fiscal realizada sobre as receitas por ela aferidas no período, não elencando elementos modificativos contundentes de forma a infirmar quais os valores de atos cooperativos típicos foram indevidamente autuados.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. NÃO INCIDÊNCIA.

Os ingressos que a pessoa jurídica perceba a título de efetiva recuperação de custos e despesas não constituem receita para fins de tributação por meio do PIS, notadamente por significarem mero estorno daqueles dispêndios anteriormente incorridos e não, como seria indispensável, aquisição de direito novo.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF 2

Não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a apreciação de constitucionalidade da norma nos termos da Súmula CARF nº 2.

JUROS SELIC. SÚMULA CARF 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

**JUROS DEVIDOS ENQUANTO SUSPENSA A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO RECURSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA CARF 5.**

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em face do empate no julgamento, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência fiscal sobre os valores correspondentes à subconta 7.1.9.30.00-6 (recuperação de encargos e despesas), vencidos os conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo, Silvio Rennan do Nascimento Almeida e Rodrigo Mineiro Fernandes, que lhe negavam provimento integral. O Conselheiro Pedro Sousa Bispo manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Nos termos do Art. 58, §13 do RICARF, foi designada pelo Presidente de Turma de Julgamento como redatora *ad hoc* para este julgamento, a conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada) não votou nesse julgamento, por se tratar de processo originalmente relatado pela conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, com voto já proferido e consignado na sessão de Julho de 2020.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Redatora *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Renata da Silveira Bilhim, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3402-007.628 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.001468/2005-91

## Relatório

Na condição de redatora *ad hoc* para formalização deste acórdão, passo a transcrever o relatório constante da minuta do voto da relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne, *in verbis*:

“Trata-se de Auto de Infração lavrado para a exigência da Contribuição destinada ao Programa de Integração Social - PIS devido pela cooperativa ora Recorrente, relativa ao período de 31/01/2002 e 30/11/2003. Entende a fiscalização que todas as receitas aferidas pela cooperativa, independentemente de sua denominação, devem ser tributadas pela referida contribuição. Como sinteticamente indicado no Termo de Verificação Fiscal:

No exercício das funções de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, em procedimento fiscal em nome do contribuinte acima, no que se refere à verificação quanto ao pagamento do PIS - Faturamento, no período de 01/2002 a 12/2003, onde verificamos que:

1. a obrigação tributária da empresa surgiu com a ocorrência do fato gerador, cuja situação está definida em lei como necessária e suficiente, tendo em vista a ECR n.º 1/94, onde diz que a contribuição para o PIS das pessoas jurídicas de que trata o parágrafo 1º do artigo 22 da Lei n.º 8.212/91, dentre as quais as cooperativas de crédito, passou a incidir sobre a receita operacional bruta, assim como, diz a Lei 9.718/98, artigos 2º, 30 §, 5º e 6º e IN n.º 145/99 — artigo 6º, que, a contribuição para o PIS das cooperativas de crédito passou **a incidir sobre o faturamento, correspondente a receita bruta, entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas;**

2. em observância a Lei 10.676/03, art. 1º (MP n.º 101/02) —pode-se excluir as sobras antes da constituição dos Fundos de Reserva e Fundo de Assist. Téc. Educ. Soc.; (e-fl. 5 - grifei)

A fiscalização elaborou as planilhas com a composição da base de cálculo auçada (todas as planilhas relativas às competências auçadas foram acostadas às e-fls. 56/59), que identificam as contas COSIF de receitas auferidas e a exclusão apenas dos valores declarados pela empresa na conta COSIF 7.1.9.20.00-9 (Recup. de Cred. Baixados como Prejuízo).

Inconformada, a cooperativa apresentou Impugnação Administrativa, julgada parcialmente procedente para proceder com a exclusão da base de cálculo de outra parcela na forma da lei (conta COSIF 7.1.8.20.00-6 - rendas de ajustes em investimentos em coligadas e controladas). O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/11/2003

COOPERATIVAS DE CRÉDITO. LEI N.º 9.718/98.

A partir da edição da Lei n.º 9.718/98 é irrelevante a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos no que concerne à tributação de PIS referente às sociedades cooperativas de crédito. Exonera-se parte da exigência em face de exclusão prevista em lei na base de cálculo.

MULTA DE OFÍCIO. VALIDADE. A multa de ofício de 75% sobre os valores apurados pela fiscalização decorre de lei e não há previsão para sua redução na fase impugnatória.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os juros de mora são devidos qualquer que seja o motivo determinante mesmo no período em que a exigibilidade esteja suspensa, sendo válida a aplicação da Taxa Selic por determinação legal.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade são de exclusiva competência do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente em Parte (e-fl. 121)

Intimada dessa decisão em 19/08/2008 (e-fl. 135), a cooperativa apresentou Recurso Voluntário em 18/09/2008 (e-fls. 204/229) reiterando suas alegações de Impugnação, sustentando em síntese:

(i) a não incidência do PIS sobre os atos cooperativos praticados pela Cooperativa, afirmando a Recorrente que a autuação se refere única e exclusivamente a atos cooperativos, sendo que as Cooperativas de crédito não podem realizar atos não cooperativos em conformidade com as disciplinas da Resolução CVM n.º 2.788/2000, Parecer PGFN/CPA n.º 1.088/99, Resolução BACEN n.º 3.106/2003 e Circular BACEN n.º 3.238/2004;

(ii) a ilegitimidade do alargamento da base de cálculo pela Lei n.º 9.718/98 sobre todas as receitas aferidas em conformidade com o julgamento do Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084;

(iii) a manutenção de erros na apuração da base de cálculo, reiterando a alegação quanto a parcela já excluída pela decisão recorrida (rendas de ajustes em investimentos em coligadas e controladas) e pleiteando ainda a exclusão de recuperação de encargos e despesas dentre outras receitas operacionais;

(iv) o caráter confiscatório da multa aplicada; e

(v) a não incidência de juros moratórios enquanto pendente a apreciação dos recursos administrativos por se tratar de hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do Código Tributário Nacional - CTN) e a impossibilidade de incidência da taxa SELIC sobre os créditos.

Por meio da Resolução n.º 3402-001.384, de junho/2018, este Colegiado acatou a proposta de diligência desta relatora para segregar as receitas correspondentes aos atos cooperativos praticados pela Cooperativa. A diligência foi solicitada nos seguintes termos:

Diante destas circunstâncias, para avaliar a extensão do provimento do presente Recurso e confirmar as parcelas que foram autuadas pela fiscalização, proponho sua conversão em diligência para que a autoridade fiscal de origem (Delegacia especial das instituições financeiras - DEINF SP):

(i) segregar, em conformidade com as informações prestadas pela Recorrente e pela documentação fiscal e contábil pertinente, as receitas correspondente aos atos cooperativos praticados pela Recorrente e aos atos não cooperativos objeto da autuação, por competência e identificando as contas COSIF correspondentes em conformidade com a planilha que respaldou o Auto de Infração (e-fls. 56/59). Considerar as regulamentações das cooperativas de crédito vigentes à época dos fatos geradores para identificar o que se classificou como atos cooperativos (por exemplo, os valores de empréstimos realizados a associados) e como atos não cooperativos (por exemplo, os valores recebidos pela prestação de serviços a não associados);

(ii) informar a que se refere os valores identificados nas subcontas COSIF 7.1.9.30.00-6 (Recup. de encargos e despesas) e 7.1.9.90.00-8 (outras receitas operacionais), informando as razões e os fundamentos legais que justifiquem a razão pelas quais os referidos valores podem, ou não, ser excluídos da base de cálculo do PIS da cooperativa.

Em seguida, antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

Em cumprimento da diligência, foi elaborada a Informação Fiscal das e-fls. 484/488 na qual a fiscalização indica que, considerando os documentos e informações apresentadas pela Cooperativa durante a diligência, não foi possível segregar os valores correspondentes aos atos cooperativos e aos atos não cooperativos. Informa ainda a que se referem os valores informados nas subcontas COSIF 7.1.9.30.00-6 e 7.1.9.90.00-8. Vejamos os exatos termos da informação fiscal:

**a) Apuração das receitas correspondentes aos atos cooperativos e aos atos não-cooperativos objeto da autuação.**

**Diante da falta de documentação contábil ou fiscal nos autos do processo que permita a análise dos valores autuados, para confirmar se referem-se exclusivamente a atos cooperativos ou se envolvem, também, atos não cooperativos, fez-se necessário intimar o contribuinte a apresentar documentação adicional.**

O contribuinte foi intimado do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 25/02/2019, do qual teve ciência em 28/02/2019 pela abertura do documento.

Encerrado o prazo para resposta, sem manifestação do mesmo, foram emitidos os Termos de Reintimação Fiscal de 21/03/2019 e 04/04/2019. O intimado teve acesso ao teor dos documentos em 24/03/2019 e 10/04/2019, respectivamente, todavia, manteve-se inerte às demandas.

Em vista da falta de interesse do contribuinte em cooperar com a presente diligência, foram realizados contatos telefônicos na tentativa de obter a documentação necessária. Na ocasião, o fiscalizado se comprometeu a prestar as informações pertinentes, solicitando prazo para que pudesse buscar a documentação em seus arquivos.

Diante dos fatos, foi emitido o Termo de Reintimação Fiscal de 22/04/2019, reabrindo o prazo para resposta. **Em 29/04/2019 o contribuinte respondeu parcialmente às intimações, alegando se tratar de documentos antigos, aos quais não tem mais acesso. A documentação apresentada, entretanto, não foi suficiente para permitir a análise solicitada na resolução do CARF.**

**b) Esclarecer a que se refere os valores identificados nas subcontas COSIF 7.1.9.30.00-6 (Recup. de encargos e despesas) e 7.1.9.90.00-8 (outras receitas**

**operacionais), informando as razões e fundamentos legais que permitem, ou não, a exclusão desses valores da base de cálculo do PIS**

O contribuinte ora fiscalizado é pessoa jurídica de direito privado integrante do rol das empresas relacionadas no §1º do art. 22 da Lei 8.212/91, e nesta condição sujeita-se à tributação do PIS pelo sistema cumulativo, nos termos da Lei nº 9.718/98.

Especificamente, no caso das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 1991, a própria lei, em seu art. 3º, § 6º, abaixo reproduzido, prevê quais são as exclusões e as deduções possíveis na determinação da base de cálculo do PIS.

“§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

c) deságio na colocação de títulos; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

A Instrução Normativa SRF nº 247/2002, editada com o fim de regulamentar a Lei nº 9.718/98, por sua vez, prevê de forma expressa a exclusão das “*recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas*” e das “*reversões de provisões*”, estas últimas, desde que não tenham sido deduzidas da base de cálculo do PIS quando da sua constituição. Vejamos:

“Art. 23. Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento, observado o disposto no art. 24, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

I das vendas canceladas;

II dos descontos incondicionais concedidos;

III do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

**V - das reversões de provisões;**

VI das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

VII dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP); e

VIII das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

**§ 1º Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.**  
(grifei)

**Quanto aos valores registrados na subconta 7.1.9.30.00-6 (recuperação de encargos e despesas), trata-se de uma receita efetiva da instituição, gerada pela recuperação de despesas tais como: ressarcimentos de despesas de telefone, recuperação de despesas de depósito, recuperação de multas da compensação, entre outras.**

Verifica-se da legislação acima que não há previsão para a exclusão dessa receita da base de cálculo do PIS. Pelo contrário, a inclusão desses valores na apuração da contribuição está expressa no Anexo I da IN SRF n.º 247/2002. (e-fls. 485/487 - grifei)

Intimada desta informação, a Cooperativa não apresentou considerações adicionais. Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para inclusão na pauta de julgamento.

É o relatório.”

**Voto**

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Redatora *ad hoc*

Na função de redatora *ad hoc* para formalização do presente Acórdão, transcrevo abaixo as razões do julgado, constantes da minuta de voto da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, em sua integralidade:

“O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Adentra-se a seguir em cada uma das alegações trazidas pelo sujeito passivo em seu Recurso.

**I – NÃO INCIDÊNCIA DO PIS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS**

Sustenta a Recorrente a não incidência do PIS sobre os atos cooperativos por ela praticados, afirmando que a autuação se refere única e exclusivamente a atos cooperativos, sendo que as Cooperativas de crédito não podem realizar atos não cooperativos em conformidade com as disciplinas da Resolução CVM n.º 2.788/2000, Parecer PGFN/CPA n.º 1.088/99, Resolução BACEN n.º 3.106/2003 e Circular BACEN n.º 3.238/2004.

Com efeito, como relatado, a autuação fiscal exige a cobrança do PIS da cooperativa sob o pretexto que todas as receitas por ela aferidas devem ser tributadas por essa

contribuição. Contudo, em conformidade com o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, em acórdão que deve ser devidamente aplicado por este Conselho à luz do art. 62, §1º, II, 'b' do RICARF<sup>1</sup>, não cabe a incidência do PIS sobre os atos cooperativos típicos praticados pela Recorrente, quais sejam, de operações entre a Cooperativa e seus associados nos exatos termos identificados no art. 79 da Lei n.º 5.764/1971, recepcionada pelo art. 146, III, 'c' da Constituição Federal com o status de lei complementar, nos seguintes termos:

#### SEÇÃO I Do Ato Cooperativo

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. (grifei)

Trata-se do julgamento do Recurso Especial n.º 1.164.716, que abordou apenas os atos cooperativos típicos cujo acórdão transitou em julgado em 22/06/2016<sup>2</sup>. Este julgado foi ementado nos seguintes termos:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

**1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.**

**2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu 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. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

<sup>1</sup> "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

b) **Decisão definitiva** do Supremo Tribunal Federal ou do **Superior Tribunal de Justiça**, em sede de julgamento realizado **nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973**, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)" (grifei)

<sup>2</sup> Cumpre mencionar que nessa mesma oportunidade, o STJ julgou o Recurso Especial n.º 1.141.667, que se encontra sobrestado até o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE 672.215. Esta mesma providência não foi tomada quanto ao Resp n.º 1.164.716, acima transcrito, que transitou em julgado em 24/06/2016, conforme extrato de andamentos disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902107185>

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas." (STJ, REsp 1164716/MG, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016 - grifei)

A aplicação desse precedente especificamente para as cooperativas de crédito mútuo, tal como a Recorrente, é feita de forma clara pelo Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do julgado da Primeira Turma daquela Corte:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. COOPERATIVA DE CRÉDITO. PIS/COFINS. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. 1. A 1a. Seção desta Corte, ao apreciar os Recursos Especiais 1.141.667/RS e 1.164.716/MG (Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 4.5.2016), julgados sob o rito do art. 543-C do CPC, concluiu que não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. 2. No caso das cooperativas de crédito, o ato cooperativo envolve a captação de recursos, a realização de empréstimos efetuados aos cooperados, bem assim a movimentação financeira da cooperativa, de sorte que toda a receita das cooperativas de crédito é isenta de PIS e COFINS, segundo o entendimento do STJ. A saber, cite-se precedente específico da 1a. Seção: REsp. 591.298/MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/acórdão Min. CASTRO MEIRA, 1a. Seção, DJ 7.3.2005, p. 136. 3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL desprovido. (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1173577/MG, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 21/03/2017, DJe 31/03/2017 - grifei)

Esse tem sido igualmente o posicionamento deste Conselho, como se depreende de julgado proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em processo relativo a uma cooperativa de crédito mútuo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2002 a 30/12/2004 **COOPERATIVA DE CRÉDITO. ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. LEI 5.764/71. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS.** Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. **No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, entendeu que não são tributados pelo PIS e pela Cofins os chamados atos cooperativos. Recursos Especiais n.ºs 1.164.716 e 1.141.667.** Precedentes STJ." (Número do Processo 11060.002303/2006-72. Data da Sessão 20/09/2017 Relator Demes Brito N.º Acórdão 9303-005.786 - Unânime - grifei)

Entretanto, ao contrário do que categoricamente afirmado pela Recorrente, é possível que cooperativas de crédito afirmem rendimento na realização de atos não cooperativos, em especial quando da realização de atos com terceiros não associados (art. 86 da Lei n.º 5.764/1971) ou com sociedades não cooperativas (art. 88 da mesma lei), atos esses que são passíveis de tributação como firmado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal

Federal nos Recursos Extraordinários 598.085 e 599.362<sup>3</sup>. Vejamos o teor dos referidos dispositivos legais:

"Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e esteja de conformidade com a presente lei.

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

(...)

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. (redação decorrente da MP nº1.961-23).

Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" (FATES)."

Como alertado na Resolução n.º 3402-001.384, atentando-se para as planilhas de base de cálculo identificada pela fiscalização e considerando que não constava qualquer documentação contábil ou fiscal da cooperativa acostada aos autos, foi necessário converter o julgamento do recurso em diligência de forma a confirmar se os valores autuados se referem exclusivamente a atos cooperativos ou se envolvem atos não cooperativos eventualmente praticados à época.

Na diligência, considerando as informações prestadas pela Cooperativa, não foi possível confirmar conclusivamente que a autuação se referiu exclusivamente a atos cooperativos praticados como afirmado pela Recorrente. Não foi possível igualmente identificar quais receitas seriam correspondentes à atos cooperativos e quais seriam correspondentes à atos não cooperativos. Vejamos novamente os termos da informação fiscal:

**a) Apuração das receitas correspondentes aos atos cooperativos e aos atos não-cooperativos objeto da autuação.**

**Diante da falta de documentação contábil ou fiscal nos autos do processo que permita a análise dos valores autuados, para confirmar se referem-se exclusivamente a atos cooperativos ou se envolvem, também, atos não cooperativos, fez-se necessário intimar o contribuinte a apresentar documentação adicional.**

<sup>3</sup> As receitas decorrentes de atos realizados entre a cooperativa e terceiros foram considerados como sujeitos à incidência do PIS e da COFINS pelo Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários com Repercussão geral n.º RE 598.085 e RE 599.362, ambos já transitados em julgado. Neste último foi firmada a tese segundo a qual "A receita ou o faturamento auferidos pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep." (RE 599362 ED, Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2016, Acórdão eletrônico DJe-237 Divulg. 07/11/2016 Public. 08/11/2016). No mesmo sentido, no primeiro RE, foi igualmente tratada a incidência sobre atos entre as cooperativas e terceiros: "11. Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta." (RE 598085, Relator Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, Acórdão eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-027 Divulg. 09/02/2015 Public. 10/02/2015 - grifei)

(...)

Diante dos fatos, foi emitido o Termo de Reintimação Fiscal de 22/04/2019, reabrindo o prazo para resposta. **Em 29/04/2019 o contribuinte respondeu parcialmente às intimações, alegando se tratar de documentos antigos, aos quais não tem mais acesso. A documentação apresentada, entretanto, não foi suficiente para permitir a análise solicitada na resolução do CARF.** (e-fl. 485 - grifei)

Com efeito, os Balancetes Mensais anexados aos autos pela Recorrente (e-fls. 270/477) confirmam as informações trazidas no Auto de Infração (e-fls. 7/9), não identificando com clareza se as operações foram realizadas somente com cooperados ou se envolveram também não cooperados. Todas as contas de receitas aferidas são identificadas com termos gerais (por exemplo, “receitas operacionais”, “rendas de empréstimos”, dentre outros), não sendo possível confirmar se as operações foram realizadas exclusivamente com seus associados.

Acresce-se que a Recorrente em qualquer momento afirma que os valores identificados nos balancetes anexados aos autos seriam correspondentes exclusivamente a atos cooperativos praticados com seus associados ou outras cooperativas. Inclusive, dentre os ativos da Cooperativa, possível identificar valores correspondentes a outras instituições financeiras privadas (contas “BANCOS PRIVADOS – CONTA DEPÓSITO”, “UNIBANCO S/A” e “BANCO BRASILEIRO DE DESCONTOS S/A” – por exemplo, à e-fl. 272) não tendo a Recorrente prestado qualquer esclarecimento quanto às operações que possa ter realizado com não associados.

No Recurso Voluntário a Recorrente apenas afirma genericamente que as cooperativas de crédito não estariam autorizadas a realizarem operações com não associados. Contudo, atentando-se para a expressão do art. 23 da Resolução do BACEN 3.106/2003, referenciada pela Recorrente em seu recurso, confirma-se que a cooperativa de crédito é autorizada a obter a captação de recursos financeiros no mercado financeiro (leia-se, com não associados), inclusive por meio de empréstimos:

Art. 23. As cooperativas de crédito podem:

I - captar depósitos, somente de associados, sem emissão de certificado; **obter empréstimos ou repasses de instituições financeiras nacionais ou estrangeiras; receber recursos oriundos de fundos oficiais e recursos, em caráter eventual, isentos de remuneração ou a taxas favorecidas, de qualquer entidade na forma de doações, empréstimos ou repasses;**

II - conceder créditos e prestar garantias, inclusive em operações realizadas ao amparo da regulamentação do crédito rural em favor de produtores rurais, somente a associados;

III - **aplicar recursos no mercado financeiro, inclusive em depósitos à vista e a prazo com ou sem emissão de certificado,** observadas eventuais restrições legais e regulamentares específicas de cada aplicação;

IV - **prestar serviços de cobrança, de custódia, de recebimentos e pagamentos por conta de terceiros sob convênio com instituições públicas e privadas e de correspondente no País,** nos termos da regulamentação em vigor;

V - no caso de cooperativas centrais de crédito, prestar serviços de administração de recursos de terceiros em favor de singulares filiadas, bem como serviços técnicos referentes às atribuições tratadas no capítulo IV a outras cooperativas de crédito centrais e singulares filiadas ou não;

**VI - proceder à contratação de serviços com objetivo de viabilizar a compensação de cheques e as transferências de recursos no sistema financeiro, de prover necessidades de funcionamento da instituição ou de complementar os serviços prestados pela cooperativa aos associados. (grifei)**

A dificuldade na segregação dos atos cooperativos e não cooperativos nas cooperativas de crédito, com a correspondente necessidade de um controle eficaz por parte das cooperativas, é inclusive mencionada no Portal do Cooperativismo Financeiro (COOP), em transcrição de artigo de autoria de Sheila Dantas Geriz intitulado “As cooperativas de crédito no arcabouço institucional do sistema financeiro nacional”:

O que ocorre é que as sociedades cooperativas de crédito trabalham com captação de recursos financeiros e concessão de empréstimos. **Nessas atividades torna-se bastante difícil a aplicação, no sentido literal, dos conceitos de ato cooperativo e não cooperativo. A identificação, em cada atividade realizada pela cooperativa no mercado, dos recursos pertencentes aos cooperados individualmente considerados e dos pertencentes à sociedade cooperativa, decorrente de atos não cooperativos, não é tarefa fácil e exige um sistema de controle bastante abrangente e eficaz.** Para tentar conduzir a questão por um caminho seguro, deve-se buscar, de início, a identificação do objetivo final dessas operações dentro do sistema cooperativista. (grifei) <sup>4</sup>

Assim, ainda que em tese a afirmação da Recorrente deve ser admitida como correta (não incidência do PIS sobre atos cooperativos típicos), inexistem nos autos elementos de prova suficientes para demonstrar qual parcela da autuação efetivamente se refere aos atos cooperativos típicos e quais valores seriam correspondentes à atos não cooperativos que tenham sido praticados pela cooperativa no período.

Desta forma, a Recorrente não trouxe aos autos elementos de prova suficientes para afastar a exigência fiscal realizada sobre as receitas por ela aferidas no período, não elencando elementos modificativos contundentes de forma a infirmar quais os valores de atos cooperativos típicos foram indevidamente autuados.

Nesse sentido, exclusivamente em razão da ausência de provas suficientes para segregar os atos cooperativos e não cooperativos praticados pela Cooperativa no período autuado, cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

## **II – DO ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO PELA LEI N.º 9.718/98**

Sustenta ainda a Recorrente a ilegitimidade do alargamento da base de cálculo pela Lei n.º 9.718/98 sobre todas as receitas aferidas em conformidade com o julgamento do Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084.

Contudo, neste ponto a Recorrente em qualquer momento identifica quais parcelas não se enquadrariam no conceito de receita com fulcro nesses posicionamentos jurisprudenciais, trazendo a alegação somente em tese. Quais as contas COSIF que foram objeto de autuação e que deveriam ser excluídas da autuação com base no posicionamento do Supremo Tribunal Federal? Ou seja, a Recorrente não evidenciou como a tese de direito por ela sustentada concretamente teria refletido na autuação, não identificando quais parcelas teriam sido

<sup>4</sup> Disponível em <https://cooperativismodecredito.coop.br/legislacao-e-gestao/ato-cooperativo/> Acesso em 10/07/2020.

indevidamente consideradas como receita pela autoridade fiscal. É o que se depreende da alegação genérica constante do Recurso Voluntário:

52. Por mais esta razão, não deve prosperar a presente autuação, por se tratar de tentativa de alargamento ilegal da base de cálculo do PIS, bem como ir de encontro à jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal. (e-fl. 221)

Acresce-se que, enquanto instituições financeiras identificadas expressamente no art. 18, §1º, da Lei n.º 4.595/64<sup>5</sup>, as cooperativas de crédito estão envolvidas na discussão que ainda perdura no Supremo Tribunal Federal quanto à base de cálculo do PIS, para identificar qual o conceito de receita financeira para estas instituições (RE 609.096<sup>6</sup>). A Recorrente, contudo, não identifica quais as receitas deveriam ser excluídas por não se enquadrarem no conceito de receita, não sendo possível sequer identificar a sua posição clara no sentido de que as receitas financeiras por ela aferidas deveriam ser excluídas.

Com isso, a Recorrente não evidencia como sua alegação genérica de direito refletiria concretamente na autuação fiscal, cabendo ser negado provimento ao recurso nesse ponto.

### **III - A EXCLUSÃO DAS CONTAS CORRESPONDENTES À RECUPERAÇÃO DE ENCARGOS E DESPESAS DENTRE OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS**

Em um tópico específico, a Recorrente sustenta que haveriam erros na apuração da base de cálculo da autuação, reiterando a alegação quanto a parcela já excluída pela decisão recorrida (rendas de ajustes em investimentos em coligadas e controladas) e pleiteando ainda a exclusão de recuperação de encargos e despesas dentre outras receitas operacionais por expressa previsão legal do art. 3º, II da Lei n.º 9.718/98, na redação dada pela Medida Provisória 2.158-35/2001:

Art. 3º (...) §2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

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.

<sup>5</sup> Art. 18. As instituições financeiras somente poderão funcionar no País mediante prévia autorização do Banco Central da República do Brasil ou decreto do Poder Executivo, quando forem estrangeiras.

§ 1º Além dos estabelecimentos bancários oficiais ou privados, das sociedades de crédito, financiamento e investimentos, das caixas econômicas e das cooperativas de crédito ou a seção de crédito das cooperativas que a tenham, também se subordinam às disposições e disciplina desta lei no que for aplicável, as bolsas de valores, companhias de seguros e de capitalização, as sociedades que efetuam distribuição de prêmios em imóveis, mercadorias ou dinheiro, mediante sorteio de títulos de sua emissão ou por qualquer forma, e as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, por conta própria ou de terceiros, atividade relacionada com a compra e venda de ações e outros quaisquer títulos, realizando nos mercados financeiros e de capitais operações ou serviços de natureza dos executados pelas instituições financeiras.

<sup>6</sup> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. INCIDÊNCIA. RECEITAS FINANCEIRAS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. CONCEITO DE FATURAMENTO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (STF, Tribunal Pleno, RE 609096 RG, Relator Min. Ricardo Lewandowski Julgamento: 03/03/2011 Publicação: 02/05/2011)

Primeiramente, insta mencionar que não irá adentrar aqui na parcela já excluída pela decisão de primeira instância, em se tratando de parte que não foi objeto de recurso de ofício, restando definitivamente julgada nesta seara administrativa.

Por sua vez, quanto às contas de recuperação de encargos e despesas e outras receitas operacionais, na diligência foi solicitado esclarecimentos à fiscalização das razões pelas quais caberia a incidência, ou não, do PIS sobre essas parcelas, oportunidade na qual informou:

**b) Esclarecer a que se refere os valores identificados nas subcontas COSIF 7.1.9.30.00-6 (Recup. de encargos e despesas) e 7.1.9.90.00-8 (outras receitas operacionais), informando as razões e fundamentos legais que permitem, ou não, a exclusão desses valores da base de cálculo do PIS**

O contribuinte ora fiscalizado é pessoa jurídica de direito privado integrante do rol das empresas relacionadas no §1º do art. 22 da Lei 8.212/91, e nesta condição sujeita-se à tributação do PIS pelo sistema cumulativo, nos termos da Lei nº 9.718/98.

Especificamente, no caso das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 1991, a própria lei, em seu art. 3º, § 6º, abaixo reproduzido, prevê quais são as exclusões e as deduções possíveis na determinação da base de cálculo do PIS.

“§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

c) deságio na colocação de títulos; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

**A Instrução Normativa SRF nº 247/2002, editada com o fim de regulamentar a Lei nº 9.718/98, por sua vez, prevê de forma expressa a exclusão das “recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas” e das “reversões de provisões”, estas últimas, desde que não tenham sido deduzidas da base de cálculo do PIS quando da sua constituição.** Vejamos:

“Art. 23. Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento, observado o disposto no art. 24, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

I das vendas canceladas;

II dos descontos incondicionais concedidos;

III do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

**V - das reversões de provisões;**

VI das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

VII dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP); e

VIII das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

**§ 1º Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.”**  
(grifei)

**Quanto aos valores registrados na subconta 7.1.9.30.00-6 (recuperação de encargos e despesas), trata-se de uma receita efetiva da instituição, gerada pela recuperação de despesas tais como: ressarcimentos de despesas de telefone, recuperação de despesas de depósito, recuperação de multas da compensação, entre outras.**

Verifica-se da legislação acima que não há previsão para a exclusão dessa receita da base de cálculo do PIS. Pelo contrário, a inclusão desses valores na apuração da contribuição está expressa no Anexo I da IN SRF nº 247/2002. (e-fls. 485/487 - grifei)

Quanto à subconta 7.1.9.90.00-8 (outras receitas operacionais), não constam dos autos quaisquer elementos modificativos trazidos pelo sujeito passivo para afastar a exigência tributária. A conta foi descrita de forma geral, aduzindo se referir à receitas decorrentes do próprio exercício da atividade social da Cooperativa (seja com associados ou não associados, como identificado no tópico I deste voto). Assim, inexistem razões jurídicas que justifiquem a não inclusão dessa receita na base de cálculo do PIS.

Por sua vez, quanto a subconta 7.1.9.30.00-6 (recuperação de encargos e despesas), a descrição trazida pela fiscalização evidencia que esse ingresso não representa uma receita nova oriunda das atividades da Cooperativa enquanto instituição financeira, tratando de “*recuperação de despesas tais como: ressarcimentos de despesas de telefone, recuperação de despesas de depósito, recuperação de multas da compensação, entre outras*” (e-fl. 487).

Não se tratando de riqueza nova, esse ingresso não integra o conceito de receita, tratando-se de mero ingresso não sujeito à incidência do PIS. Isso porque esses valores se apresentam como verdadeiros reembolsos arcados pela pessoa jurídica, **não configurando como**

**receita própria de sua atividade. Tratam-se de valores de titularidade de terceiro, arcada pela pessoa jurídica para repassar integralmente aos seus associados.**

Não se tratando de receita própria, essas contas contábeis não representam seja faturamento seja receita da pessoa jurídica. Não correspondem, por conseguinte, à “*aquisição de direito novo*”, como evidenciado no acórdão 3802-001.868, de 23/07/2013:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representando receita.

**RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. NÃO INCIDÊNCIA. Os ingressos que a pessoa jurídica perceba a título de efetiva recuperação de custos e despesas não constituem receita para fins de tributação por meio da COFINS, notadamente por significarem mero estorno daqueles dispêndios anteriormente incorridos e não, como seria indispensável, aquisição de direito novo.**

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (grifei)

Já me manifestei nesse sentido em distintas oportunidades, como nos votos vencido proferidos como no acórdão 3402-007.044, de outubro/2019. Trata-se de entendimento com o qual igualmente me coadunei no voto vencido proferido pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro no acórdão 3402-004.434, nos seguintes termos:

43. Já em relação à (ii) recuperação de encargos e despesas o que se tem é a recuperação de valores adiantados pela recorrente em favor dos seus clientes. Por outro giro verbal, **a recuperação desses importes nada mais é do que uma recomposição patrimonial da recorrente, não configurando, pois, uma riqueza nova, o que impede a incidência da contribuição em tela por não se amoldar ao conceito de receita.** Trata-se de mero ingresso, mas não de receita, exatamente como desenvolvido no tópico imediatamente anterior do presente voto. (grifei)

Cumprе mencionar que esse raciocínio foi adotado pela 1ª Turma da 2ª Câmara desta 3ª Seção em acórdãos assim ementados neste ponto:

(...) FATURAMENTO. RECEITA OPERACIONAL. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BANCOS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ART. 17 LEI Nº 4.595/1964. CIRCULAR BACEN Nº 1.273/1987. s receitas típicas, habituais e regulares decorrentes do exercício das atividades empresariais, incluindo as receitas decorrentes da coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros, compõem a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins para as instituições financeiras de que trata o artigo 17 da Lei nº 4.595/1964, sujeitas ao plano COSIF, nos termos da Circular Bacen nº 1.273/1987. **RECUPERAÇÃO DE ENCARGOS E DESPESAS. Lançamentos que não representes ingressos de receita oriundos das atividades típicas das instituições financeiras não podem ser alcançados pela incidência da COFINS.** (...) (Processo 15215.720028/2017-75 Data da Sessão 25/09/2019 Relator Laércio Cruz Uliana Junior Nº Acórdão 3201-005.698 – grifei. No mesmo sentido Acórdão 3201004.445, Relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário)

Nesse sentido, por não representar receita da pessoa jurídica, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência fiscal sobre os valores correspondentes à subconta 7.1.9.30.00-6 (recuperação de encargos e despesas).

#### **IV – DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA**

Quando à alegação de efeito confiscatório da multa estabelecida no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, como bem se sabe, é vedado aos Conselheiros do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme previsto no art. 62 do RICARF. Nesse sentido que se aplica o entendimento da Súmula CARF nº 2, no sentido de que “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

#### **V – NÃO INCIDÊNCIA DE TAXA SELIC E SUA SUSPENSÃO ENQUANTO PENDENTE A ANÁLISE DOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS**

Por fim, sustenta a Recorrente a não incidência de juros moratórios enquanto pendente a apreciação dos recursos administrativos por se tratar de hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do Código Tributário Nacional - CTN) e a impossibilidade de incidência da taxa SELIC sobre os créditos.

As duas questões são objeto das Súmulas CARF 05 e 06 que cabem ser aplicadas integralmente:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Como se depreende dos enunciados das súmulas, cabe a incidência da taxa SELIC, por expressa exigência legal, inclusive enquanto suspensa a sua exigibilidade pela interposição de recurso administrativo, sendo que a exclusão dos juros somente será cabível na hipótese de depósito no montante integral.

Com isso, cabe ser negado provimento ao Recurso nesses pontos.

#### **VI – CONCLUSÃO**

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência fiscal sobre os valores correspondentes à subconta 7.1.9.30.00-6 (recuperação de encargos e despesas).”

É como voto.”

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Redatora *ad hoc*

## Declaração de Voto

Da exposição de voto da ilustre Relatora ousei divergir quanto ao seu entendimento de que os valores registrados na subconta 7.1.9.30.00-6 (recuperação de encargos e despesas) não teriam natureza de receita e, por isso, não deveriam ser tributadas pelas contribuições ao PIS e à COFINS. Os motivos da minha divergência são a seguir expostos.

Tem-se o alcance do termo **faturamento** ou receita bruta como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, consoante assentado no **RE nº 585.235-1/MG**, no qual reconheceu-se a repercussão geral do tema concernente ao alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e reafirmou-se a jurisprudência consolidada pela Corte Suprema nos *leading cases*. Transcreve-se a ementa:

"EMENTA. RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ DE 1º.9.2006; REs nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006).

Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em resolver questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa.

Brasília, 10 de setembro de 2008 - Ministro Cezar Peluso, Relator"

No voto, o Ministro Cezar Peluso deixou consignado que:

"1. O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a

inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, **e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais....**”

*(negrito nosso)*

Nesse passo, cabe a este Colegiado decidir se a rubrica contábil citada guarda identidade com o conceito de **faturamento**, entendido este como a **soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais**, em sintonia com o assentado no **RE nº 585.235-1/MG**.

Inicialmente, oportuno fazer algumas considerações sobre a natureza jurídica das recuperações de despesas/custos, pois a recorrente e Relatora arguem que essa rubrica contábil sequer possui natureza de receita.

Entendo que o conceito mais adequado para receita é como o ingresso **econômico** representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Nesse sentido, diversamente ao argumentado pela Relatora, entendo que as recuperações de custos/despesas são conceitualmente receitas, devendo compor o faturamento ou receita bruta, e sua exclusão da base de cálculo das contribuições deveria ser veiculada em lei, o que não se identifica na legislação vigente. Confirmando esta natureza, transcrevo o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

**III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;**

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

*(negrito nosso)*

Dessa forma, no caso ora analisado, o fato da Recorrente aduzir que algumas das rubricas contábeis consideradas pela Fiscalização têm natureza de redução de custos/despesa, isso não afasta a sua natureza de receita, conforme expressamente dispõe o inciso III do artigo 44 da Lei nº 4.506/1964.

Nesse mesmo sentido, há decisão do CARF caracterizando como receita a recuperação de despesas/custo, a teor do Acórdão nº 3302-003.653, cuja ementa transcreve-se a seguir:

BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal.

(Acórdão n.º 3302-003.653 de 22 de fevereiro de 2017 da Terceira Câmara, Segunda Turma, da Terceira Seção)

No presente caso, observa-se que todos os valores recebidos nessa rubrica foram classificados pela empresa como receitas operacionais e foram recebidos habitualmente dos cooperados no período fiscalizado (e-fls.7 a 9), o que nos faz crer que tais receitas são típicas da atividade desenvolvida pela recorrente.

Em consequência, na apuração da base de cálculo das contribuições, tais valores também devem ser considerados receitas operacionais, compondo o faturamento, visto que são habituais e típicos do negócio desenvolvido pela cooperativa (atos não cooperados).

Dessa forma, mesmo que se afaste o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, julgado inconstitucional na sistemática dos repetitivos no RE n.º 585.235-1/MG, ainda assim os valores registrados na rubrica contábil aqui discutida integram o faturamento da empresa, entendido este como "a soma das receitas provenientes das atividades empresariais".

Por fim, entendo que nos autos também não restou comprovada a natureza de recuperação custo/despesa dos valores ora discutidos. A cooperativa não demonstrou, por meio de documentos, a existência de correspondência direta entre os custos/despesas incorridos e os reembolsos recebidos. Assim, entendo que as argumentações teóricas sobre o tema expostas pela Recorrente não vieram lastreadas por documentos comprobatórios necessários para caracterizar os valores recebidos como recuperação de despesas/custos, a exemplo das planilhas de custos/despesas incorridos em correspondência com os valores recebidos.

Como se sabe, o momento adequado para apresentação da prova documental pela empresa é na impugnação, precluindo o direito da recorrente fazê-lo em outro momento processual, a menos em caso de impossibilidade de apresentação por motivo de força maior, ou se refira a direito ou fato superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (§4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, inserido pela Lei n.º 9.532/97), situações essas que não foram identificadas no presente processo.

Diante do exposto, entendo que os valores registrados na subconta 7.1.9.30.00-6 (recuperação de encargos e despesas) têm natureza de receitas e compõem o faturamento, devendo compor a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo, Conselheiro