



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

**Processo nº** 16327.001570/2005-97  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-001.623 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 11 de dezembro de 2018  
**Assunto** Pedido de Restituição  
**Recorrente** COOPERATIVA DE CREDITO DE LIVRE ADMISSAO DA ALTA PAULISTA - SICOOB COCREALPA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Alan Tavora Nem (suplente convocado), Pedro Sousa Bispo, Renato Vieira de Ávila (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Waldir Navarro Bezerra (Presidente). Ausente, justificadamente, a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, substituída pelo conselheiro Renato Vieira de Ávila. Ausente, a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, substituída pelo conselheiro Alan Tavora Nem.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da douta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto, até aquela fase processual:

*Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte acima identificada, contra o Despacho Decisório de fls. 107-115, que indeferiu*

*o Pedido de Restituição de PIS, código de receita 4574 — PIS – Entidades Financeiras e Equiparadas, períodos de apuração 01/05/2002 a 31/05/2005, no valor de R\$ 57.041,80.*

*Conforme relatado pela auditora-fiscal no parecer que subsidiou a decisão denegatória do pleito, a questão central arguida no Pedido de Restituição "é a de que teriam sido indevidos os recolhimentos de PIS que efetuou relativos aos períodos de apuração 05/2002 a 05/2005, em razão do fato de que não haveria incidência de tributação sobre as receitas decorrentes de atos cooperativos, às quais tais recolhimentos se referem, por força do disposto nos artigos 79, 87 e 111 da Lei 5.764/71, que disciplina o regime jurídico das sociedades cooperativas."*

*O Pedido de Restituição foi indeferido pela autoridade fiscal pelos motivos a seguir sintetizados/reproduzidos:*

*a) Diz que os artigos 79, 87 e 111 da Lei 5.764/71, que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, ao preverem a tributação dos resultados ou renda das operações com não associados, qualificadas como atos não cooperativos, implicitamente estão reconhecendo **isenção de tributação dos resultados ou renda** nas operações decorrentes de atos cooperativos. Sendo assim, tais artigos podem ter efeito normativo com relação ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, cuja base de cálculo é o resultado ou renda, mas não sobre o PIS e a COFINS, cuja base de cálculo são as receitas. Portanto, **tais comandos legais nada estipulam quanto à tributação das receitas das cooperativas, pelo PIS e pela COFINS;***

*b) Esclarece que a tributação das receitas das sociedades cooperativas, tanto daquelas decorrentes de atos cooperativos como daquelas oriundas de atos não cooperativos, está expressamente prevista em inúmeros diplomas legais que as sujeitam à incidência do PIS e da COFINS.*

*c) Informa que a Emenda Constitucional de Revisão – ECR 01/94 incluiu, inicialmente, as cooperativas de créditos no rol das pessoas jurídicas obrigadas ao recolhimento de PIS sobre a Receita Bruta Operacional, sujeição esta também prevista no artigo 1º da Lei 9.701/98.*

*Posteriormente, consoante disposto nos artigos 2º e 3º da Lei 9.718/98, nos artigos 1º e 2º da Medida Provisória 1.807/99, reeditada pela Medida Provisória 1.858-6/99, e no artigo 15 da Medida Provisória 2.158-35/99, ficaram sujeitas ao PIS-Faturamento;*

*d) Por fim, informa que o art. 30 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, autorizou a dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS, das receitas originárias do ato cooperativo (a partir de 2005);*

*e) Conclui que:*

*i. para os fatos geradores ocorridos entre 05/2002 e 12/2004, por força de dispositivos legais, não se pode reconhecer como legítima a pretensão do interessado de excluir da base de cálculo do PIS-Faturamento as receitas originárias dos atos cooperativos;*

*ii. a partir de 01/2005, nos termos do art. 30 da Lei 11.051/2004, a pretensão do interessado poderia ter procedência;*

*iii. contudo, o demonstrativo "Levantamento da Contribuição do PIS" (fl. 87), no qual a contribuinte indica seu pretense direito creditório do ano-calendário de 2005, de R\$ 10.730,66 (valor atualizado até 10/2005), não está acompanhado de evidenciações, documentos e registros contábeis que mostrem*

*que as receitas às quais os recolhimentos de PIS se referem, tenham sido, de fato, originárias de operações realizadas apenas com os associados, constituindo ingressos decorrentes de atos cooperativos passíveis de exclusão da base de cálculo do PIS. "*

*Ausente tais informações, não há como reconhecer como legítimo o pleito da interessada, em face da inexistência de prova de liquidez e da certeza do pretense direito creditório de 2005.*

*A ciência do Despacho Decisório foi dada à contribuinte em 11/12/2015 (fl. 119).*

*Em 12/01/2016, a Manifestação de Inconformidade da contribuinte com as assinaturas dos Diretores Operacional e Administrativo foi recepcionada pela Receita Federal do Brasil - RFB (fls. 123-133).*

*Em 13/01/2016, a Divisão de Orientação e Análise e Análise Tributária - Diort informou à contribuinte de que a Manifestação de Inconformidade estava em desacordo com o disposto no inciso I do artigo 771 do Estatuto Social da Empresa e a intimou a apresentar, em 30 dias, uma declaração assinada pelo Diretor Presidente da Cooperativa ratificando a Manifestação de Inconformidade apresentada em 12/01/2016.*

*Em 20/01/2016, o Diretor presidente ratificou a Manifestação de Inconformidade apresentada pelos diretores operacional e administrativo; informou que o inciso II do art. 792 do Estatuto Social da Cocrealpa atribui ao Diretor Administrativo a função de substituir o Diretor Presidente; e apresentou outra Manifestação de Inconformidade (fls. 245-255).*

*Para fins de análise do recurso, considerou-se a Manifestação de Inconformidade apresentada tempestivamente pelos diretores administrativo e operacional e ratificada pelo diretor presidente, que, em apertada síntese, contém as seguintes alegações:*

***Do Direito de ser Restituída dos Montantes Recolhidos Indevidamente a Título de PIS, no período de maio de 2002 a maio de 2005***

*A contribuinte informa que a constituição de uma cooperativa se destaca pela cooperação de seus associados que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem escopo de lucro, porque seu objetivo fim é prestar serviço ao associado, fomentando sua atividade no mercado, de modo que essas operações realizadas configuram genuínos atos cooperativos.*

*A manifestante transcreveu os artigos 79, 85, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 e afirma que:*

*b. com exceção feita às cooperativas de créditos, as demais cooperativas podem interagir com terceiros, o que configura os denominados atos não-cooperativos.*

*c. não há receita ou faturamento nas operações decorrentes do ato cooperativo — o resultado financeiro obtido é denominado de "sobra".*

*Já nas operações realizadas com não associados, que se revestem de feição mercantil, há receita;*

*d. o resultado (chamado de "sobra") das operações decorrentes do ato cooperativo não deve ser tributado, enquanto que os originados das operações de ato não-cooperativo, devem ser tributados ( artigos 87 e 111 da Lei Cooperativista);*

*e. o ato cooperativo não gera receita ou faturamento para a sociedade cooperativa, de modo que o resultado financeiro dele decorrente (a "sobra") não está sujeito à incidência tributária. Já o ato não-cooperativo, isto é, aquele prestado com não-associado, gera receita à sociedade, devendo o resultado ser levado à conta específica para que possa servir à tributação;*

*f. as cooperativas de crédito não podem interagir com terceiro, sendo-lhes permitido tão somente praticar atos cooperativos;*

*g. por força do artigo 22, § 1.º, da Lei 8.212, de 1991, aplicam-se as normas das instituições financeiras às cooperativas de crédito;*

*h. á época dos fatos, a Resolução BACEN nº 2.771, de 2000, que disciplinava a constituição e o funcionamento das cooperativas de crédito, determinava que essas entidades não podiam manter operações financeiras com não-associados e, por consequência, somente podiam captar depósitos, bem como liberar empréstimos a seus associados;*

*i. pela razão de a cooperativa de crédito somente poder operar com seus associados, é impossível falar em incidência de PIS sobre o resultado decorrente de "sobras", haja vista que proveniente de operações com seus associados;*

*j. a lei cooperativista (art. 87 c/c o 111) prevê a não incidência tributária sobre o resultado do ato cooperado ("sobra");*

*k. a base de cálculo do PIS é o faturamento; e as cooperativas não auferem lucro quanto às atividades típicas, nem possuem receita própria. Desse modo, não é possível falar em tributação de ato cooperativo, pois ele não consiste num ato empresário; dele não resulta um faturamento, nem visa o lucro;*

*l. não é possível admitir a tributação da cooperativa de crédito manifestante pelo PIS, pois referida sociedade não auferir lucro e portanto não tem faturamento.*

*Ao final do tópico, conclui dizendo que "a alegação contida no aludido Despacho de que a ora manifestante não teria comprovado que o resultado financeiro ("sobra") obtido nas competências em comento decorreria de operações com seus associados, haja vista que como demonstrado e comprovado, às cooperativas de crédito não é dado interagir com terceiros, de modo que suas operações se resumem, tão somente, a atos cooperativos, ou seja, aqueles realizados entre a cooperativa e seus cooperados, os quais, como fartamente mencionado, não sofrem incidência tributária."; e requer o julgamento procedente da Manifestação de Inconformidade.*

A 4ª Turma da DRJ Ribeirão Preto, por meio do Acórdão **14-61.227** (fls. 261 a 269), sessão de 09 de junho de 2016, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e manteve o disposto no Despacho Decisório exarado pela autoridade administrativa de origem. No entendimento da DRJ/RPO, as sociedades cooperativas são instituições financeiras sujeitas à aplicação do art.22 §1º, da lei 8.212/91, da Lei 9.718/98 e, a partir de 2005, do art.30 da Lei 11.051/2004. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/05/2002 a 31/05/2005*

**PIS. COOPERATIVA DE CRÉDITO. TRIBUTAÇÃO ATÉ 12/2004. POSSIBILIDADE.**

*Os ingressos decorrentes de atos cooperativos praticados pelas cooperativas de crédito estão sujeitos à tributação pelo PIS.*

*RECEITAS AUFERIDAS A PARTIR DE 01/2005. AUSÊNCIA DE PROVA.*

*É ônus do contribuinte a comprovação do direito creditório petitionado. Não demonstrado pelo contribuinte que as receitas da cooperativa de crédito são exclusivas de atos cooperativos, torna-se inadmissível a aplicação da isenção prevista no art. 30 da lei nº 11.051/2004.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada do teor do Acórdão **14-61.227** em 29/06/2016 (fls.273), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 27/07/2016 (fls. 275 a 294), com as seguintes alegações, em síntese:

(i) inconstitucionalidade do §1º do art.3º da Lei 9.718/98;

(ii) impossibilidade de tributação do ato cooperado praticado, pela sua natureza jurídica e pela prática exclusiva de operações com associados.

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

A questão devolvida a este colegiado cinge-se sobre a configuração das operações da Recorrente como ato exclusivamente praticado com associados, de forma a afastar a tributação da contribuição pela impossibilidade de tributação do ato cooperado. Os fatos analisados referem-se ao período compreendido entre 01/05/2002 a 31/05/2005.

A questão foi analisada por esta turma julgadora recentemente. Transcrevo excerto do voto vencido (vencedor, neste ponto) do Acórdão **3402-004.942**, de 27 de fevereiro de 2018, da lavra do i. Relator Diego Diniz Ribeiro, no sentido de se aplicar à cooperativa de crédito a legislação da contribuição ao PIS e COFINS relativa às instituições financeiras:

*“34. Da análise de tais dispositivos legais é possível concluir que o legislador tributário previu um regime próprio de tributação para as instituições financeiras, dentre as quais expressamente se destacam as cooperativas de crédito. Assim, para tais atividades empresariais, o legislador previu uma tributação sobre a receita bruta com base no regime cumulativo, permitindo, por sua vez, a dedução de determinadas despesas incorridas para a geração de receita.*

*35. Desse modo, não tem como subsistir a alegação da recorrente de que pratica ato cooperativo e que tal ato não seria passível de tributação, uma vez*

*que ela própria qualifica-se como instituição financeira (ainda que sob o regime cooperativo), o que faz com que o contribuinte seja tributado na forma prevista na legislação para este tipo de atuação empresarial.*

*36. Ademais, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE n. 599.362, afetado por repercussão geral, reconheceu que os atos cooperativos são potencialmente sujeitos à tributação. [...]”*

O referido julgado, bem como outros julgados do CARF, aplicou o resultado do julgamento do RE 599.362/RJ, de 06 de novembro de 2014, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, sujeito a repercussão geral, decidido em favor da tributação do PIS e COFINS sobre o denominado ato cooperativo. Transcrevo a ementa do sobredito julgado:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ARTIGO 146, III, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE IMUNIDADE OU DE NÃO INCIDÊNCIA COM RELAÇÃO AO ATO COOPERATIVO. LEI Nº 5.764/71. RECEPÇÃO COMO LEI ORDINÁRIA. PIS/PASEP. INCIDÊNCIA. MP Nº 2.158-35/ 2001. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. INEXISTÊNCIA.*

*1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.*

*2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.*

*3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.*

*4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.*

*5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.*

*6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.*

*7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a*

*sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).*

*8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional.*

*9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.*

*10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração.*

(STF; RE 599362, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe027 DIVULG 09022015 PUBLIC 10022015).

Complementando, transcrevo excerto do voto do Relator, Ministro *Dias Tóffoli*:

*(...).*

*O entendimento de que as sociedades cooperativas não possuem faturamento, nem receita, e que, portanto, não haveria a incidência de qualquer tributo sobre a pessoa jurídica levaria ao mesmo resultado prático de se conferir a elas imunidade tributária, com a ressalva de que não há autorização constitucional para tanto.*

*(...).*

A Câmara Superior também decidiu no sentido de que as cooperativas de crédito são consideradas instituições financeiras, razão pela qual se submetem a regime jurídico específico, distinto das cooperativas comuns (Acórdão **9303-003.271**, Relator Conselheiro Henrique Torres).

Entretanto, a situação é diferente para o período 01/2015 a 05/2005, após a vigência do art. 30 da lei nº 11.051/2004.

Com a edição do art. 30 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, as sociedades cooperativas de créditos, na apuração dos valores devidos a título de Cofins e PIS-faturamento, ficaram autorizadas a excluir da base de cálculo os ingressos decorrentes do ato cooperativo (isenção):

*Art. 30. As sociedades cooperativas de crédito, na apuração dos valores devidos a título de Cofins e PIS – Faturamento, poderão excluir da base de cálculo os ingressos decorrentes do ato cooperativo, aplicando-se, no que couber, o disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e demais normas relativas às cooperativas de produção agropecuária e de infraestrutura.*

Apesar de reconhecer a validade do referido dispositivo legal, o julgador *a quo* não deferiu o pedido do contribuinte pela ausência de prova do recolhimento indevido, especialmente quanto à comprovação de que a cooperativa não teria praticado nenhum ato com não cooperado, mas apenas a alegação de vedação estatutária e impedimento legal para realização de atos com não cooperados.

A recorrente, ainda que defenda que a questão seria exclusivamente de direito, juntou um relatório contendo seu cadastro de clientes, o qual especifica o número da matrícula dos associados bem como a situação cadastral de cada um deles.

Como a referida alteração legal permitiu a exclusão da base de cálculo das cooperativas de crédito dos ingressos decorrentes de atos cooperativos, e não determinou o simples reconhecimento pleno e irrestrito de todas as entradas como atos cooperativos, impõe-se apurar na escrita contábil da sociedade cooperativa aqueles valores que fazem parte da base de cálculo da contribuição, e aqueles valores que devem ser excluídos, conforme disposto no artigo 30 da Lei 11.051.

**Diante disso, converto o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora:**

**(i) analise os documentos apresentados juntamente com o recurso voluntário que procuraram comprovar a condição de cooperados (fls.478 a 602), bem como a escrita contábil da cooperativa, e confirme se todos os ingressos do período compreendido entre 01/2005 e 05/2005 foram decorrentes do ato cooperativo;**

**(ii) apresente um demonstrativo com os valores originados de atos cooperados e aqueles originados de atos não cooperados.**

Encerrada a instrução processual a Interessada deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que se dê prosseguimento ao julgamento.

É a resolução.

*(assinado com certificado digital)*

Rodrigo Mineiro Fernandes