



Processo nº	16327.720336/2017-04
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	9303-011.966 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de	16 de setembro de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	COOPERATIVA CENTRAL DE ECONOMIA E CREDITO MUTUO DAS UNICREDS DO ESTADO DE SAO PAULO - UNICRED CENTRAL SP

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

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

COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. SOBRAS. NÃO INCIDÊNCIA.

No que tange à tributação pela Cofins para as cooperativas de crédito, é de se trazer que o fato de as cooperativas de crédito serem regulamentadas pelo Banco Central do Brasil, não as tornam tributariamente equiparáveis às Instituições Financeiras.

Importa ser necessário a segregação do resultado de eventos que ocorrem em uma cooperativa, inclusive as de crédito, em atos cooperativos e atos não cooperativos, conforme precedentes do STJ que, aplicando a decisão firmada pelo STF, quando do julgamento do RE 598.085/RJ, em sede de repercussão geral, para as cooperativas de crédito - afastou a tributação desta contribuição aos recursos oriundos de atos cooperativos.

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, não sofrem a incidência de Cofins sobre as sobras registradas, por não se enquadarem na natureza de lucro, tampouco de receita. E serem, ainda, decorrentes de atos cooperativos, diferentemente dos resultados líquidos positivos, conforme definido pelo direito contábil aplicável às cooperativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheciam. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (relator), Rodrigo Mineiro Fernandes, Pedro Sousa Bispo e Rodrigo da Costa Pôssas, que davam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Pedro Sousa Bispo (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, substituído pelo conselheiro Pedro Sousa Bispo.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria (fls. 737/746), admitido pelo despacho de fls. 748/751, que se insurge contra o Acórdão 3401-01.052 (fls. 556/558), de 30/09/2010, integrado pelo acórdão em embargos 3401-002.478 (fls. 714/720), de 28/11/2013, este acolhido com efeitos infringentes provendo o recurso para declarar que "os valores relativos às sobras das cooperativas não sofrem incidência do PIS e da COFINS", restando o mesmo assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

...

OMISSÃO. EXISTÊNCIA. SOBRAS DE COOPERATIVA.

Sendo omissa o acórdão sobre a incidência da PIS e da COFINS sobre as sobras de sociedade cooperativa, os embargos devem ser conhecidos neste ponto e no mérito dado provimento.

O acórdão que julgou o recurso voluntário entendeu que havia concomitância entre o objeto deste processo administrativo e o judicial¹.

Conforme despacho de fls. 2/3, a exação foi lavrada nos autos do PA 16327.001249/2006-93.

A Fazenda Nacional, acostando como paradigma os arrestos 203-10414 e 3102-001.586, entende que no caso de cooperativas de crédito pouco importa se os atos tributados são

¹ Inicial em mandado de segurança às fls. 645/655, no qual não se discute a tributação de ato cooperativo, mas sim para garantir o direito de não recolher a COFINS a partir do período-base 1999 "nos moldes propugnados pela Lei nº 9.178/98".

cooperativos ou não, pois entende que aquelas têm natureza de instituição financeira, e, como tal, devem ser tributadas pelo total de suas receitas. Pede, alfin, o provimento do especial para restabelecer o lançamento em sua integralidade.

Em contrarrazões (fls. 820/838), o contribuinte, em preliminar, sustenta que o recurso não deve ser conhecido por falta de identidade entre o recorrido e o paradigma, vez que, alega, os paradigmas "não trazem qualquer menção à não incidência da COFINS sobre as sobras cooperativistas". No mérito pede a manutenção do recorrido.

Ao recurso especial do contribuinte, foi negado seguimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

A alegação do contribuinte que não há identidade fática entre o recorrido e os paragonados há de ser espancada, pois para concluirmos sobre a tributação ou não das sobras cooperativistas temos que adentrar na prejudicial do regime de tributação das cooperativas de crédito, caso em testilha, e neste ponto é que reside a divergência de interpretação entre o recorrido e os paradigmas. Portanto, conheço do recurso nos termos em que admitido.

A natureza das cooperativas de crédito tem matriz constitucional. E a redação antiga e a atual (dada pela EC 40/2003) do art. 192, deixam isso expresso:

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

VIII - o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operacionalidade e estruturação próprias das instituições financeiras.

Redação dada pela EC 40/2003:

"Art. 192. **O sistema financeiro nacional**, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, **em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito**, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram."

Dúvida não resta, por conseguinte, que as cooperativas de crédito tem natureza de instituição financeira nos termos da Lei que regula o sistema financeiro nacional (Lei 4595/64), conforme dispõe seus art. 7º, I, 16, e arts. 17, § 1º do art. 18 e art. 40, abaixo transcritos:

SEÇÃO IV - Das instituições financeiras privadas

Art. 7º Junto ao Conselho Monetário Nacional funcionarão as seguintes Comissões Consultivas:

I - Bancárias, constituída de representantes:

...

16 - das Cooperativas que operam em crédito.

Capítulo IV

Das Instituições Financeiras

Seção I

Da caracterização e subordinação

Art. 17. Consideram-se instituições financeiras, para os efeitos da legislação em vigor, as pessoas jurídicas públicas ou privadas, **que tenham como atividade principal ou acessória a 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.**

Parágrafo único. Para os efeitos desta lei e da legislação em vigor, **equiparam-se às instituições financeiras as pessoas físicas que exerçam qualquer das atividades referidas neste artigo, de forma permanente ou eventual.**

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.

Art. 40. As cooperativas de crédito não poderão conceder empréstimos senão a seus cooperados com mais de 30 dias de inscrição.

Parágrafo único. Aplica-se às seções de crédito das cooperativas, em qualquer tipo o disposto neste artigo.”

Como toda instituição financeira, seus atos são regulados pelo Banco Central do Brasil, em especial a Resolução CMN/BACEN nº 3.321, de 2005.

De outro turno, as instituições financeiras, portanto as sociedades cooperativas de crédito, foram expressamente erigidas à condição de contribuinte por força do art. 72 dos ADCT.

"Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão 1/1994)

...

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do Art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e

1995, bem assim no período de 12 de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

(.-.)

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 17, de 1997)"

A norma constitucional prevê, assim, claramente, a incidência do PIS sobre a receita operacional das pessoas jurídicas elencadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8212/1991, dentre as quais figuram as cooperativas de crédito, tal como se lê abaixo:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

...

§ 1º 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, **cooperativas de crédito**, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, e devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.

..

Portanto, a sociedade cooperativa de crédito é considerada instituição financeira. Resta analisar o que a legislação específica quanto à contribuição para o PIS e Cofins das instituições financeiras, no período objeto do lançamento. A Lei 9701 de 17.11.1998, assim estabeleceu em seu art. 1º:

"Art. 1º Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

(.....)"

Em relação ao cálculo da contribuição em foco, a MP nº 1617/1997 e reedições, convertidas na Lei nº 9.701/1998, por seu turno, estabeleceu as seguintes exclusões:

Art. 1º. Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

I - reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, 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;

II - valores correspondentes a diferenças positivas decorrentes de variações nos ativos objetos dos contratos, no caso de operações de "swap" ainda não liquidadas;

III - 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:

- a) despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos;
- b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;
- c) despesas de câmbio;
- d) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;
- e) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional

As normas do ordenamento jurídico anterior, que estabeleciam a incidência do PIS na alíquota de 1% sobre a folha de salários (atos praticados com associados) e na alíquota de 0,65% da receita operacional bruta (atos praticados com não-associados), tornaram-se inaplicáveis no período de vigência das regras estabelecidas pelo Fundo Social de Emergência.

Como se observa, com a promulgação das Emendas Constitucionais nº 01/1994, 10/1996 e 17/1997, o legislador deliberou criar o Fundo Social de Emergência, uma situação atípica e contingencial, como o próprio nome diz, estabelecendo, em caráter temporário, a incidência do PIS sobre a receita bruta operacional das cooperativas de crédito e demais instituições financeiras. Dessa forma, a legislação anterior não foi recepcionada pelas novas regras constitucionais, por incompatível com as alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais nº 01, de 1994, 10, de 1996 e 17, de 1997.

Desse modo, no tocante às cooperativas de crédito, a ECR nº 01, de 1994 instituiu, para os fatos geradores ocorridos a partir de julho de 1994, a incidência do PIS na alíquota de 0,75% da receita bruta operacional, revogando, de forma tácita, durante a vigência do Fundo Social de Emergência, a incidência do PIS sobre a folha de salários na alíquota de 1%, estabelecida pela legislação anterior.

Essa alteração foi ratificada com a publicação da MP nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, que, ao estabelecer as hipóteses de incidência do PIS para as pessoas jurídicas em geral,

excluiu expressamente de seu alcance, em seu art. 12, as instituições financeiras (aí incluídas as cooperativas de crédito), remetendo-as à legislação específica (EC nº01/94):

Art. 12. O disposto nesta Medida Provisória não se aplica às pessoas jurídicas de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº8.212, de 24 de julho de 1991, que para fins de determinação da contribuição para o PIS/PASEP observarão legislação específica.

A citada MP nº 1.212, de 1995, editada em consequência da suspensão pelo Senado Federal dos Decretos-lei nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, foi reeditada sucessivamente até sua conversão na Lei nº 9.715, de 1998.

De sua feita, as cooperativas de crédito, assim como as demais instituições financeiras estavam isentas de COFINS, nos moldes do art. 6º da LC 70/91. Entretanto, o conceito de faturamento foi alterado a partir da vigência da Lei nº 9.718, de 1998, ampliando o campo de incidência do PIS/PASEP e da Cofins.

De acordo com os arts. 2º e 3º da Lei 9.718/99, abaixo transcrito, o conceito de receita bruta passou a englobar a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada. Assim, a partir de 01/02/1999, a base de cálculo dessas contribuições passou a ser a totalidade das receitas auferidas, independentemente desta ser oriunda de ato cooperativo, sendo, contudo, permitidas algumas exclusões e deduções (§ 2º do art. 3º). Veja-se o teor das referidas normas;

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 Q faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à **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.

...

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º² - 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 parágrafo anterior, poderão excluir ou deduzir:

1- 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**:

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;

² A MP 1807, de 29/01/1999, que alterou a legislação do PIS/COFINS reduziu a alíquota da contribuição para 0,65% e acrescentou o § 6º ao art. 3º da Lei 9.718/98.

- b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;
- c) deságio na colocação de títulos;
- d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;
- e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operação de hedge;

Acrescente-se que, no caso específico das sociedades cooperativas de crédito, e demais instituições financeiras, há autorização para dedução de outros valores da receita bruta mensal para a determinação a base de cálculo das contribuições (§ 5º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998), que está regulamentado pelos artigos 10 e 26 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Assim, em virtude das alterações introduzidas pela Lei nº 9.718/1998, na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins, as Sociedades Cooperativas de Crédito passaram a recolher as citadas contribuições sobre a sua receita bruta, **independentemente de ser oriunda de ato cooperativo ou não cooperativo**. Donde conclui-se que a sociedade cooperativa de crédito, na condição de instituição financeira, é contribuinte da contribuição para o PIS e da Cofins, nos moldes determinados expressamente pela legislação referenciada.

Portanto, resta prejudicada a análise quanto a não tributação sobre os atos cooperativos. Na verdade, é irrelevante para as sociedades cooperativas de crédito, a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos, para fins de tributação do PIS/COFINS, face a legislação vigente, ao menos até a publicação da Lei 11.051, de 29/12/2004, a qual, segundo o próprio art. 34, III, tem sua vigência a partir de 01/01/2005. Isso também dispõe o art. 15 da IN SRF 635, de 24/03/2006. Porém, esse ato cooperativo, quanto ao ônus da prova, quando for o caso, será da cooperativa de crédito.

E tal entendimento ora esposado não dissente da antiga jurisprudência deste Tribunal Administrativo.

PIS. COOPERATIVA DE CRÉDITO — As cooperativas de crédito sujeitam-se ao recolhimento da contribuição de acordo com as Leis 8.212/91 e 9.718/98 (Ac. nº 203.08744, Sessão de 18/03/2003, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes — por unanimidade)

PIS. COOPERATIVA DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO. A cooperativa de crédito está sujeita ao pagamento da Contribuição ao PIS sobre a receita bruta, com as exclusões e deduções definidos na legislação de regência. (Ac. nº 201-75888, Sessão de 19/02/2002, da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes — por maioria).

PIS — COOPERATIVA DE CRÉDITO — INCIDÊNCIA — As cooperativas de crédito estão sujeitas à incidência da contribuição que, até a Lei nº 9.718/98, tinha como base de cálculo a receita bruta operacional — ECR nº 01/94 — e após aquela sobre o faturamento.(Ac. nº 203-08330, Sessão de 10/07/2002, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes — por unanimidade)

Acórdão nº 9303-003.270

COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE FEVEREIRO DE 1999. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. INCIDÊNCIA.

EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO. A isenção da COFINS relativa às cooperativas de crédito, concedida pelo parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar nº 70/91, foi revogada tacitamente pela Lei nº 9.718/98, com efeitos a partir de fevereiro de 1999, mês a partir do qual Contribuição passou a incidir sobre o faturamento ou receita bruta definido pelo art. 3º da referida Lei, com as deduções específicas estabelecidas no § 6º desse artigo. Nos termos da Lei nº 10.676/2003, também poderão ser deduzidas da base de cálculo, a partir de novembro de 1999, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, limitadas ao valor destinado para a constituição do Fundo de Reserva (FATES) e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764/71. Recurso Especial do Contribuinte Negado. **(04/02/2015)**

Eu mesmo relatei o Acórdão 201-77.047, de 02/07/2003, o qual já vazava o entendimento que articulo neste julgado. Eis a ementa daquele Acórdão:

PIS. COOPERATIVA DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO. A cooperativa de crédito está sujeita ao pagamento da Contribuição ao PIS sobre a receita bruta, com as exclusões e deduções definidos na legislação de regência.

Recurso negado.

Por fim, frente ao exposto, máxima vénia, divirjo do eminente Conselheiro Demes Brito, que no Acórdão 9303-005.786, de 20/09/2017, aplicou à sociedade cooperativa parte naqueles autos (PA 01/01/2002 a 31/12/2004) o entendimento expresso nos Recursos Especiais 1.164.716 e 1.141.667, julgados sob o rito dos recursos repetitivos. Com o devido respeito, entendo que eles não se aplicam em se tratando de sociedade cooperativa de crédito, mormente no período objeto da exação.

Ressalte-se que o STF no RE 599.362-RJ, julgado em 06/11/2014, no rito de repercussão geral, manifestou-se sobre a possibilidade de tributação dos atos cooperativos em relação às contribuições sociais, embora o caso em si verse sobre cooperativas de trabalho. Transcrevo a ementa desse 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 2.15835/ 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 2.15835/ 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

Igualmente, demonstrou o i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal em julgados desta C. Turma que os repetitivos 1.141.667 e 1.164.716, julgados em 27/04/2016, não abarcam a hipótese dos autos, cooperativas de crédito, como se constata da ementa no AgInt nos EDcl no RE nos EDcl no AgRg no REsp 686511 / RS, julgado em 29/06/2018, que transcrevo:

AGRADO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. TEMAS 516 E 536/STF. SOBRESTAMENTO.

1. A agravante entende que a hipótese dos autos não se amolda ao precedente afetado à sistemática de repercussão geral, por entender que o Tema 516/STF aborda apenas atos das cooperativas de trabalho, enquanto, na hipótese, trata de "cooperativa de crédito".

2. Contudo, conforme consignado quando do julgamento dos embargos de declaração, não se pode inferir do Tema 516/STF que sua aplicabilidade se restringe às cooperativas de trabalho, pois o acórdão que afetou o tema fala de "valores recebidos pelas cooperativas", sem nenhuma mitigação.

3. Aliás, quanto ao tema da incidência de contribuições sociais sobre as atividades das cooperativas, há, em verdade, dois precedentes afetados.

4. O Plenário do STF reconheceu a existência de repercussão geral no RE 672.215-RG/CE, oportunidade em que será decidida a questão da "incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo" (Tema 536/STF), e no RE

597.315-RG/RJ, ocasião em que será solucionada a "Sujeição passiva das cooperativas à contribuição para o financiamento da seguridade social - **COFINS**" (Tema 516/STF), **controvérsias que se assemelham ao presente caso.**

5. A **incidência dos referidos temas às cooperativas de crédito** é referendado por precedentes do STF: RE 965.113 ED-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 6/10/2017, publicado em 31/10/2017; RE 594.695 AgR-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 5/5/2015, publicado em 25/5/2015.

6. "Destaca-se que no referido tema 536, o Pleno da Corte voltará a analisar, em sede de repercussão geral, a matéria da tributação das **cooperativas** em geral, considerados os conceitos constitucionais de '**ato cooperativo**', 'receita de atividade **cooperativa**' e '**cooperado**'" (RE 1.082.173, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 27/10/2017, publicado em 6/11/2017.).

7. Inexiste, portanto a alegada restrição do entendimento a outras cooperativas que não sejam as de crédito.

8. A toda evidência, o único equívoco da decisão agravada é quando determina o sobrerestamento apenas pelo Tema 516, quando o correto é o sobrerestamento por ambos os temas (516 e 536).

Agravo interno improvido.

Assim, afasta-se a incidência ao caso dos referidos repetitivos, pois o que se constata é que quando se trata de tributação de cooperativas de crédito, o STJ está sobrestando os processos para aguardar o que o STF vier decidir no julgamento dos temas 516 e 536³.

Dessarte, é de ser provido o apelo especial fazendário.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao especial fazendário para declarar que sobre os valores relativos às sobras das cooperativas de crédito incide a COFINS.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

Primeiramente, peço vênia ao ilustre conselheiro relator, que tanto admiro, para expor o direcionamento que prevaleceu em sessão de julgamento do Recurso Especial interposto

³ Tema 536: Incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo.
Tema 516: Sujeição passiva das cooperativas à COFINS.

pela Fazenda Nacional. O que recordo que o cerne da lide abarca a tributação ou não pela Cofins das sobras às cooperativas de crédito.

Quanto às cooperativas de crédito, é de se trazer que o fato de as cooperativas de crédito serem regulamentadas pelo Banco Central do Brasil, não as tornam efetivamente Instituições Financeiras, eis que há limitação em suas atividades, não possuem as mesmas autorizações dadas pelo BACEN em sua forma de atuação, público-alvo e produtos oferecidos. Ademais, são instituídas primordialmente para prestar serviços financeiros exclusivamente aos seus associados.

Com efeito, em discussão recente no STJ, restou praticamente definitivo que as cooperativas de crédito não devem ser tratadas tributariamente da mesma forma que a Instituição Financeira, quando do julgamento do REsp 784.996 – SC, que consignou a seguinte ementa (destaques meus):

"EMENTA TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. INCIDÊNCIA DO PIS SOBRE ATOS COOPERATIVOS. JULGAMENTO DO TEMA, PELO STF, EM REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL. RE 598.085/RJ. ATOS COOPERATIVOS ATÍPICOS, REALIZADOS PELA COOPERATIVA COM TERCEIROS, NÃO COOPERADOS. PIS. INCIDÊNCIA. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 1.040, II, DO CPC/2015. ACÓRDÃO DO STJ QUE DEU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL MANTIDO, PORQUE EM CONSONÂNCIA COM O DECIDIDO PELO STF, EM REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL.

I. Recurso Especial interposto contra acórdão que, negando provimento à Apelação da Cooperativa autora, manteve decisum que reconheceria a legitimidade da cobrança de PIS sobre atos cooperativos.

II. A Segunda Turma do STJ, considerando a jurisprudência da Corte, quando do julgamento do Recurso Especial, em 25/09/2007, deu provimento ao apelo da Cooperativa, para afastar a incidência do PIS sobre os atos cooperativos típicos, tal como previsto no art. 79 e parágrafo único, da Lei 5.764/71.

III. Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 598.085/RJ, sob o regime da repercussão geral, firmou, em 06/11/2014, entendimento pela legitimidade da revogação, pela Medida Provisória 1.858-6/1999 e suas reedições, da isenção às sociedades cooperativas, prevista no art. 6º, I, da Lei Complementar 70/91, resguardou as exclusões e deduções legalmente previstas, especificamente aquelas contidas na Lei 5.764/71, inclusive no seu art. 79, ficando o julgado, no caso concreto, adstrito ao reconhecimento da "incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida [Cooperativa] com terceiros tomadores de serviços", não cooperados, "resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas". No aludido julgamento o STF firmou entendimento, ainda, no sentido de que "as contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo

colegiado" (STF, RE 598.085/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, TRIBUNAL PLENO, DJe de 10/02/2015). Diante da nova orientação da Suprema Corte, o STJ amoldou-se a tal posicionamento (STJ, REsp 389.282/SC, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/02/2018).

IV. No caso dos autos, entretanto, não há falar em juízo de conformação. Isso porque a Segunda Turma do STJ, ao julgar o Recurso Especial, interposto pela Cooperativa, deu provimento à insurgência, para afastar a incidência do PIS sobre os atos cooperativos típicos – ou seja, sobre os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre eles e aquelas e pelas cooperativas entre si, desde que, em todas essas modalidades, a intenção fosse a consecução dos objetivos sociais, na forma prevista no art. 79 da lei 5.764/71 –, mantendo a tributação quando se tratar de operação realizada entre cooperativa e não cooperados, nos exatos termos do que decidido pelo STF, sob o regime de repercussão geral, no aludido RE 598.085/RJ.

V. A Segunda Turma do STJ, além disso, decidiu a matéria em conformidade com o que veio a ser deliberado no Recurso Especial repetitivo 1.141.667/RS, no sentido de que "não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas" (STJ, REsp 1.141.667/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 04/05/2016).

VI. Mantido o provimento do Recurso Especial, em juízo negativo de retratação, porque em consonância com o decidido pelo STF, no RE 598.085/RJ"

Frise-se ainda o acórdão de relatoria da Ministra Eliana Calmon, assim ementado (destaques meus):

"TRIBUTÁRIO – PIS – LEI 9.718/98 – COOPERATIVA DE CRÉDITO – INCIDÊNCIA SOBRE ATOS COOPERADOS.

1. A LC 70/91, ao instituir a COFINS, deixou expressa a não-incidência sobre os atos cooperativos.

2. O STF, na ADC 01/DF, considerou a LC 70/91 substancialmente como lei ordinária quanto à instituição da contribuição, porque o art. 195, I, CF não exigiu o status de lei qualificada para tal. 3. Igual raciocínio não pode ser estendido para a questão do tratamento dispensado às cooperativas, porque para estas há exigência de lei complementar (art. 146, III, 'c', CF).

4. O ato cooperado, por não ter caráter mercantil, não gera faturamento.

5. Tese pacificada pela Primeira Seção desta Corte Superior, no julgamento do REsp 616.219/MG, em 27/10/2004, e, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, concedida medida cautelar para afastar a aplicação do art. 3º, § 1º

da Lei 9.718/98 na cobrança de COFINS e PIS das sociedades cooperativas (AC-QO 1.224/MG).

6. Não incidência confirmada pelo art. 30, da Lei 11.051, de 29/12/2004.”

Ora, quando do julgamento do RE 598.085/RJ, o STF, em sede de repercussão geral, firmou a compreensão no sentido de que "são legítimas as alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, no que revogou a isenção da COFINS e da contribuição para o PIS concedidas às sociedades cooperativas". Eis a ementa:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO. SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS) VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE 'ATO NÃO COOPERATIVO' POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC Nº 70/91, PELA MP Nº 1.858-6 E REEDIÇÕES SEGUINTE, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.158-35. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, 'C', DA CF/88, DETERMINANTE DO 'ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO', AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado.

2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas.

3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitária, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997.

4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995).

5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a ratio ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação. 6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada.

7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.

8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006, assentou a **inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços.**

9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, 'a', da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, verbis: **TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI N.º 5.764/71. COFINS. MP N.º 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO-INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS.**

1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei nº. 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998.

2. É **inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por**

pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG)

3. Prevalece, no confronto com a Lei nº. 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art. 2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

4. Os atos cooperativos (Lei nº. 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato imponível para incidência da Cofins. 5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ.

6. Apelação provida. (fls. 120/121).

10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de 'ato cooperado', 'receita da atividade cooperativa' e 'cooperado', são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

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" (STF, RE 598.085/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, TRIBUNAL PLENO, DJe de 10/02/2015)."

Tanto é assim que tais cooperativas de crédito não podem ser confundidas tributariamente como Instituições Financeiras, que foi aprovada a Súmula CARF 141 no seguinte sentido:

*"As aplicações financeiras realizadas por cooperativas de crédito **constituem atos cooperativos**, o que afasta a incidência de IRPJ e CSLL sobre os respectivos resultados.*

Acórdãos Precedentes:

9101-002.782, 9101-001.518, 1803-001.507, 9101-000.950, 1802-001.060, 1401-002.052, 1402-001.541, 103-23.202 e 9101-003.985.”

Ou seja, não devem ser considerados os rendimentos auferidos pelas cooperativas de crédito como receita operacional tributável pela Cofins, tal como é, após o advento da Lei 12.973/14 (no meu entender) – para as Instituições Financeiras. Eis que tais “ingressos” são decorrentes de atos cooperativos para as cooperativas de crédito.

Sendo assim, deve-se afastar o entendimento de que a discussão envolvendo a tributação das cooperativas de crédito não poderia envolver a segregação de atos – atos cooperativos e atos não cooperativos – também pela própria inteligência da Súmula do CARF. Recordo ainda que o próprio STJ já está aplicando a decisão firmada pelo STF (que traz atos típicos e não típicos) para as cooperativas de crédito, como dito alhures.

O STJ para o afastamento da tributação pela Cofins para as cooperativas de crédito, inclusive, considerou o decidido pelo STF quando do julgamento do RE 598.085/RJ, em sede de repercussão geral. O que se amoldou ao direcionamento dado pela Suprema Corte. Prudente transcrever parte do voto constante do acórdão de julgamento do REsp 784.996 – SC, que envolveu cooperativa de crédito:

“[...]

Isso porque esta Segunda Turma, ao julgar o Recurso Especial interposto pela COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL OESTE CATARINENSE – OESTECREDI, sob a relatoria da Ministra ELIANA CALMON, deu provimento à insurgência, para afastar a incidência do PIS sobre os atos cooperativos típicos – ou seja, sobre os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre eles e aquelas e pelas cooperativas entre si, desde que, em todas essas modalidades, a intenção fosse a consecução dos objetivos sociais, na forma prevista no art. 79 da Lei 5.764/71 –, mantendo a tributação quando se tratar de operação realizada entre cooperativa e não cooperados, nos exatos termos do que decidido pelo STF, sob o regime de repercussão geral, no aludido RE 598.085/RJ. Para tanto, valeu-se o acórdão ora sob juízo de retratação, entre outros fundamentos, do art. 30 da Lei 11.051, de 29/12/2004, que dispôs que "as sociedades cooperativas de crédito (caso da autora), na apuração dos valores 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 infra-estrutura". A Segunda Turma, além disso, decidiu a matéria em conformidade com o que veio a ser deliberado no Recurso Especial repetitivo 1.141.667/RS, no sentido de que "não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas" (STJ, REsp 1.141.667/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 04/05/2016). No mesmo sentido: "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COFINS. ISENÇÃO. LEI COMPLEMENTAR. REVOGAÇÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. CASO CONCRETO. POSSIBILIDADE. ATO COOPERATIVO

**TÍPICO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. TRIBUTAÇÃO.
IMPOSSIBILIDADE.**

1. A Corte Constitucional, superando o entendimento esposado na decisão monocrática e no acórdão da Turma, considerou que o benefício fiscal previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar n. 70/1991 foi revogado pela Medida Provisória n. 1.858/1999 e reedições seguintes (atual Medida Provisória n. 2.158-35/2001).

2. Deduz-se das discussões em plenário do Pretório Excelso, em especial quando do julgamento do RE n. 598.085/RJ e dos embargos de declaração, que, mesmo que se tenha declarado a revogação do benefício fiscal previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar n. 70/1991, resguardar-se-iam as exclusões e deduções legalmente previstas, especificamente aquelas contidas na Lei n. 5.764/1971, ficando o julgado adstrito ao reconhecimento da incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre a receita dos atos (negócios jurídicos) praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviço.

3. Hipótese em que a Primeira Turma decidiu a matéria em conformidade com o entendimento firmado pelo STF, que, ademais, é compatível com o exarado no julgamento do REsp n. 1.141.667/RS, apreciado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que reiterou o posicionamento já consolidado, segundo o qual não se inclui na base de cálculo da contribuição para o PIS e na da COFINS a receita decorrente dos atos cooperados típicos, promovidos por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados na consecução de seus objetivos institucionais.

4. Agravo regimental desprovido. Inexistência de conformação" (STJ, AgRg no REsp 650.656/RJ, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 04/05/2018). "PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 1.030, II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. NÃO OCORRÊNCIA. QUESTÃO JURÍDICA DIVERSA DA ANALISADA NOS PRESENTES AUTOS. JUÍZO DE RETRATAÇÃO NÃO EXERCIDO.

I - O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 598.085-5/RJ (Tema n. 177/STF), firmou o entendimento de que é possível a incidência de PIS e COFINS sobre os atos cooperativos praticados com terceiros.

II - A questão tratada na decisão monocrática e, posteriormente, na colenda Segunda Turma, diz respeito à não incidência de PIS e COFINS sobre os atos cooperativos típicos.

III - Como as matérias tratadas são diversas, o que impede o confronto interpretativo para a uniformização da jurisprudência sobre o tema decidido pelo Pretório Excelso, não se cogita do exercício do juízo de retratação. Inaplicável, portanto, a previsão constante dos arts. 1.030 e 1.040, II, do Código de Processo Civil de 2.015.

IV - Manutenção do acórdão anterior, com a determinação da devolução dos autos à Presidência do Superior Tribunal de Justiça para o fim do art. 1.041, caput, do Código de Processo Civil de 2015" (STJ, AgRg no REsp 636.369/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 17/12/2018). "TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 1.040, II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. REVOCAÇÃO DO INCISO I DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 70/91 PELA MEDIDA PROVISÓRIA 1.858-6/99. MATÉRIA NÃO ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. ATO COOPERATIVO TÍPICO. PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. O acórdão prolatado pelo STJ não enfrentou a matéria objeto de repercussão geral do RE 598.085/RJ – revogação do inciso I do art. 6º da Lei Complementar 70/91 pela Medida Provisória 1.858-6/99 e reedições (consolidada na atual Medida Provisória 2.158-35/01).

2. 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, não implicando operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, implicando a não incidência sobre eles da contribuição para o PIS e a COFINS.

3. Juízo negativo de retratação, mantendo o anterior resultado de julgamento, conhecendo parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dando-lhe parcial provimento, declarando a inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos" (STJ, REsp 779.685/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/11/2018). "TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 1.040, II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. REVOCAÇÃO DO INCISO I DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 PELA MEDIDA PROVISÓRIA N. 1.858-6/99. MATÉRIA NÃO ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. ATO COOPERATIVO TÍPICO. PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.

I – Por primeiro, consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015, para o juízo de retratação, embora o recurso especial esteja sujeito ao CPC de 1973.

II – O acórdão prolatado por esta Corte não enfrentou a matéria objeto de repercussão geral do RE 598.085/RJ – revogação do inciso I do art. 6º da Lei Complementar N. 70/91 pela Medida Provisória N. 1.858-6/99 e reedições (consolidada na atual Medida Provisória 2.158-35/01).

III – 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, não implicando operação

de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, acarretando a não incidência sobre eles da contribuição para o PIS e da COFINS. Precedente.

IV – Mantido o conhecimento do Agravo para prover o Recurso Especial, em juízo de retratação, nos termos do art. 1.040, II, do CPC/15" (STJ, Ag 758.714/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 20/04/2018).

Não havendo, portanto, juízo de conformação a ser feito, tendo em vista que o julgamento desta Segunda Turma amolda-se ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em regime de repercussão geral, mantenho o acórdão objeto do presente juízo de retratação. Ante o exposto, em juízo negativo de retratação, mantenho os acórdãos de fls. 343/351e e 375/379e, porque em consonância com o decidido pelo STF, no RE 598.085/RJ, sob o regime de repercussão geral."

Portanto, conclui-se equivocado o entendimento exposto pela Fazenda Nacional de que seria irrelevante a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos – inclusive porque restou pacificado em sentido contrário e favorável às cooperativas em geral pelo STF e, posteriormente, pelo STJ que se amoldou para aplicar tal entendimento também às cooperativas de crédito.

Considerando que o cerne da lide envolve o tratamento tributário das sobras, é de se constatar que a conta de sobras ou perdas fica à disposição da Assembleia Geral, sendo uma conta de trânsito do resultado líquido do período, classificada no PL da cooperativa. Não poderia ser diferente, eis que a sobra é decorrente efetivamente de atos cooperativos, não tendo natureza de lucros. Ora, as sobras têm tratamento diferente do resultado líquido – que, por sua vez, são oriundos de atos não cooperativos.

Sendo assim, por serem decorrentes de atos cooperativos não devem ser passíveis de tributação pela Cofins.

Ademais, resta afastar o entendimento de que a sobra caracterizaria receita, pois não se encartam nesse conceito. Tanto é assim que podem ser revertidos em favor dos cooperados, eis que seriam receitas deles, caso não se deem outra destinação (fundos ou reservas).

Por isso, em conformidade com a lei de origem – Lei 5.764/71 – envolvendo as cooperativas, surgiu a Lei 10.676/03 para clarificar que tais sobras, quando destinadas ao Fundo ou reserva não devem ser também objeto de tributação pela Cofins, eis:

"Art. 1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.15835, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

§1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.

§2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o caput ficará limitada aos valores destinados a formação dos Fundos nele previstos.

§3º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória no 1.85810, de 26 de outubro de 1999.”

Reforçando esse direcionamento, tem-se:

- Solução de Consulta Cosit 170 – Cosit – 27 de setembro de 2021 DOU de 4.10.2021

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. PREÇO DO SERVIÇO.

A receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no caso de prestação de serviços, corresponde ao preço do serviço. Não se incluem no conceito de receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, os valores que circulam na contabilidade de pessoa jurídica e não lhe pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Anexo do Decreto nº 9.580, de 2018, art. 208; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 26. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. PREÇO DO SERVIÇO.

A receita bruta, para fins do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, combinado com o art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, no caso de prestação de serviços, corresponde ao preço do serviço. Não se incluem no conceito de receita bruta de que trata o art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, os valores que circulam na contabilidade de pessoa jurídica e não lhe pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros. Dispositivos Legais: Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 26.

- Acórdão 1103-00.374

Ementa: SOCIEDADES COOPERATIVAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL CALCULADO SOBRE AS SOBRAS, NÃO INCIDÊNCIA.

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, não sofrem a incidência de CSLL sobre as sobras, por esses resultados não encerrarem a mesma natureza de lucro e por não estarem expressamente referidos na Lei nº 7.689/88. Portanto, para quedarem fora do grupo de situações compreendido pela regra de incidência da CSIL são pertencentes ao campo da lida incidência pura e simples.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL, CALCULADO SOBRE RESULTADOS DE OPERAÇÕES ESTRANHAS AO ATO COOPERATIVO.

Não estão abrangidos pela não incidência os resultados obtidos por sociedades cooperativas decorrentes de operações diversas das de atos cooperados, caracterizados como lucros, estando, portanto, alcançados pela Lei nº 7.689/88 para fins de tributação da CSLL. [...]”

Vê-se ainda, reforçando, disposição tratando da exclusão para as sociedades cooperativas em Geral (inclusive, cooperativas de crédito) das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – art. 28 da Lei 5.764 – art. 291 da IN 1911 – clarificando tal direcionamento:

“Art. 291. As sociedades cooperativas em geral, além do disposto no art. 27, podem excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, destinados à constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971

Em vista de todo o exposto, negamos provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

