



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

Processo n° 19740.000347/2006-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-004.734 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO PIS/COFINS
Recorrente COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS MÉDICOS DO RIO DE JANEIRO - UNICRED RIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2004

COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS DECORRENTES DOS ATOS PRATICADOS COM SEUS ASSOCIADOS, DESIGNADOS ATOS TÍPICOS, PRÓPRIOS. LANÇAMENTO PELA SUA INCLUSÃO. IMPROCEDÊNCIA.

É assente na jurisprudência pátria que há diferença entre atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços não associados e atos em prol dos cooperados.

Atos praticados com terceiros não associados são receitas tributáveis para fins de PIS e COFINS. Atos cooperativos são ingressos, logo, fora do campo de incidência das referidas contribuições. Precedentes do STF em sede de repercussão geral (RE 598.085/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime e 599.362/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime) e do STJ em regime de recursos repetitivos (REsp. 1.141.667/RS, 1ª Seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016 e REsp. 1.164.716/MG, 1ª seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2004

Ementa:

PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS DECORRENTES DOS ATOS PRATICADOS COM SEUS ASSOCIADOS, DESIGNADOS ATOS TÍPICOS, PRÓPRIOS. LANÇAMENTO PELA SUA INCLUSÃO. IMPROCEDÊNCIA.

É assente na jurisprudência pátria que há diferença entre atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços não associados e atos em prol dos cooperados.

Atos praticados com terceiros não associados são receitas tributáveis para fins de PIS e COFINS. Atos cooperativos são ingressos, logo, fora do campo de incidência das referidas contribuições. Precedentes do STF em sede de repercussão geral (RE 598.085/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime e 599.362/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime) e do STJ em regime de recursos repetitivos (REsp. 1.141.667/RS, 1ª Seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016 e REsp. 1.164.716/MG, 1ª seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandao Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen, Winderley Morais Pereira.

Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no 01-19.721 - 3ª Turma da DRJIRJ2 (fls 445 e seguintes):

Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 80/90 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS nos período de apuração compreendidos entre 01/2003 a 11/2004, exigindo-se-lhe contribuição de R\$89.811,54, multa de ofício de R\$67.358,56 e juros de mora de R\$39.190,58, calculados até 29/09/2006, perfazendo o total de R\$196.360,68.

Do Termo de Verificação Fiscal (fls.70 a 77) consta que a ação fiscal foi motivada pela identificação, em procedimento de auditoria interna, de possíveis insuficiências de recolhimento de Cofins. Posteriormente, como resultado dos procedimentos de auditoria, foram identificados fatos a seguir detalhados que

configuraram infração à legislação do PIS e motivaram a ampliação da ação fiscal.

Consta do citado termo que a autuada é uma cooperativa de crédito. Estas, apesar de sujeitas à norma geral que regulamenta a atividade cooperativa, são instituições financeiras e sujeitam-se à legislação destas instituições em matéria tributária. Assim, com a advento da Lei n° 9.718/98, as cooperativas de crédito passaram a recolher o PIS e a Cofins com base no faturamento, entendido como a totalidade das receitas auferidas, com as exclusões já admitidas pela Lei n° 9.701/98, pela própria Lei n° 9.718/98 e com as previstas no artigo 2° da MP n° 1.807/99.

Informa o fiscal que a autuada impetrou o Mandado de Segurança n° 2000.51.01.003130-1 junto à 29ª Vara Federal do Rio de Janeiro. A ação impetrada pela empresa buscou amparo judicial para a concessão de medida liminar visando à suspensão da exigibilidade da COFINS incidente sobre os atos cooperativos próprios das finalidades do contribuinte, para que ao final fosse definitivamente concedida a segurança, eximindo-a do recolhimento desta contribuição. Porém, constatado que o TRF da 2ª Região deu provimento à apelação da Fazenda Nacional, estando plenamente exigível o crédito tributário apurado.

Entretanto, foi verificado que os valores devidos de COFINS foram declarados em DCTF, como suspensos, portanto já estando constituídos, o que inibe a constituição por novo lançamento.

Já em relação ao PIS, não há qualquer suspensão de exigibilidade, pois não consta a existência de qualquer medida judicial impetrada pelo contribuinte e pode ser constatado haver diferenças entre os valores devidos e os declarados em DCTF, propiciando o lançamento por auto infração para constituição destes créditos tributários.

Assim sendo, os créditos tributários são totalmente exigíveis para o PIS de janeiro/2003 a novembro/2004. Os débitos referentes ao PIS neste período não foram incluídos no PAES, assim não foram objetos de nova ação judicial.

A partir das bases de cálculo informadas pela impugnante por meio dos documentos de folhas 13 a 35, calculou-se o valor devido das contribuições, cotejando-os com os valores confessados em DCTF. Deste trabalho resultou a planilha constante à folha 78 e 79, onde são apurados os valores devidos de PIS que se encontram lançado no autos de infração correspondente.

Cientificada em 18/10/2006, a interessada apresentou em 17/11/2006 a impugnação de fls. 130/155, na qual alegou:

- Em virtude da natureza jurídica da contribuinte, constituída sob a modalidade de cooperativa de crédito, são indevidos os tributos lançados, haja vista a não incidência tributária sobre os atos cooperados;

- Que o auto combatido ignora a qualificação jurídico-societária da impugnante, cooperativa que é, descaracterizando-a como tal e tributando-lhe indistintamente em todas as suas operações, configurem estas atos cooperativos ou não. Por força normativa, as cooperativas de crédito só operam com o próprio quadro social;
- Enquanto as cooperativas, inclusive as de crédito operarem só com associados, não há que se falar de resultado ou faturamento ou qualquer base impositiva no campo tributário, pois a sociedade cooperativa é a simples soma das atividades dos sócios, pessoas físicas. Não haverá, nesse caso, renda, faturamento, lucro ou resultado da própria entidade. O resultado, as sobras/rendas contabilizadas, - sobre as quais o Fisco possa vir a exigir Cofins, PIS Faturamento - por não pertencerem à sociedade, devem ser devolvidas aos associados na razão direta da fruição dos serviços. Tudo isso se explica pelo fato de as cooperativas, tendo em vista o seu tipo societário, não visarem lucro, nos termos do art. 3º da Lei 5.764/71;
- Também a legislação do PIS — LC nº 07/70 (art 3% §4 0) e Lei nº 9.715/98 (art. 2% §1º) — se orientou no sentido de excluir da incidência tributária o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, enfatizando a ausência de receita nesta realidade, eis que vem permitir que os atos cooperativos fossem tributados unicamente pelo PIS/Folha;
- Por determinação legal, consubstanciada na Resolução nº 3.106/2003 do BACEN, as cooperativas de crédito estão adstritas à prática de atos cooperativos, vedada a possibilidade de realizarem operações com terceiros estranhos ao quadro social da entidade, atos não cooperativos;
- Subsidiariamente, caso aceitos os argumentos já apresentados, requer a exclusão das bases de cálculo dos valores referentes às sobras apuradas na Demonstração de Resultados do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, nos termos do artigo 1º da Lei no 10.676/03.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou parcialmente procedente, com a seguinte ementa (fl. 445):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2004

PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO.

Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição para o PIS/Pasep relativa às instituições financeiras. Irrelevante, portanto, a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos.

COOPERATIVAS DE CRÉDITO. SOBRAS LÍQUIDAS.

As sociedades cooperativas de crédito não podem deduzir da base de cálculo do PIS e da Cofins as sobras líquidas apresentadas na Demonstração de Resultados do Exercício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi apresentado Recurso às fls. (fls. 233 e seguintes), no qual a Recorrente apresenta as seguintes impugnações:

II.1 — DA NÃO INCIDENCIA TRIBUTÁRIA SOBRE O ATO COOPERATIVO — LEI Nº 5.764/71

II.2 — DA NÃO INCIDENCIA DO PIS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS - DAS DETERMINAÇÕES DA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

II.3 — DO ATO COOPERATIVO DO COOPERATIVISMO DE CRÉDITO - Captação de Recursos, Concessão de Empréstimos e Aplicações Financeiras

II.4 - DA CARACTERIZAÇÃO DAS SOBRAS LÍQUIDAS COMO ATO COOPERATIVO - DA DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Colaciona-se voto do Conselheiro André Henrique Lemos, constante do Acórdão nº 3401003.817 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 27 de junho de 2017, que dispõe sobre a exclusão na base de cálculo (PIS/Cofins) das receitas decorrentes de atos praticados pelas cooperativas de crédito com seus associados:

Em meio a este arcabouço, tem-se como missão primeira decidir se em atos cooperativos praticados pela Recorrente em prol de seus associados ou seja, em atos cooperativos próprios, típicos (numa relação interna entre a Cooperativa e seus associados, repete-se), geraria receita ou mero ingresso passível de tributação ou não do PIS e da COFINS.

Em segundo, se a Lei 11.051/2004 tem aplicação retroativa.

E, por fim, em terceiro, e alternativamente, se seriam dedutíveis das bases de cálculo do PIS e da COFINS, as despesas de captação (custo de captação dos recursos).

Tentando decifrar o assunto, se começará a analisar as fontes normativas sobre as sociedades cooperativas, passando pelas decisões judiciais (STJ e STF) e administrativas (CARF); o mesmo método se fará com o chamado ato cooperativo, e ao final, se analisará a presente casuística, qual seja, uma Cooperativa de Crédito.

I. DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

As sociedades cooperativas são reguladas pela Lei 5.764/71, recepcionada pela Constituição Federal com força de lei complementar, havendo incentivo à criação de sociedades

cooperativas, nos termos dos artigos 5o, XVIII, 146, III, "c", 170 e 174, § 2º:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Como é de sabido as sociedades cooperativas possuem forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil não sujeitas à falência e são constituídas para prestar serviços aos seus associados, como preceitua o artigo 4º da Lei 5.764/71.

Tais sociedades são formadas por grupos de pessoas com o intuito de cooperar entre si, visando o proveito comum e sem fins lucrativos (artigo 3o da Lei 5.764/71), cujas sobras voltam, direta ou indiretamente para quem gerou a fonte de receita.

Portanto, com estas brevíssimas considerações, percebe-se a singularidade desta espécie de sociedade, o que a diferencia, diga-se de passagem, das sociedades comerciais, por exemplo.

II. DO ATO COOPERATIVO. A DIFERENÇA ENTRE ESTE E UMA ATIVIDADE EMPRESARIAL E SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO DO PIS E DA COFINS

O conceito de ato cooperativo, por seu turno, encontra arrimo no artigo 79 da Lei 5.764/71:

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.

Vê-se que o chamado ato cooperativo é aquele praticado entre a cooperativa e seus associados, ou seja, atos "típicos", "diretos", "internos", conforme dicção do caput do artigo 79 acima, estes, não implicando operação e mercado, leia-se, ato de mercancia, assim entendido, uma mudança de titularidade de um bem (material ou imaterial) a um terceiro não associado, de acordo com a exegese do parágrafo único, do mesmo dispositivo legal. Entrementes, esta disposição não é isentiva, mas declaratória da não incidência, como, precisamente, nos ensina o professor Renato Lopes Becho, in RDDT 41/85.

Deste modo, se a Cooperativa presta um serviço para si mesma, ou melhor dizendo, para seus associados, não há se falar em faturamento ou receita típica para fins de incidência do PIS e da COFINS. Haverá prestação de serviços quando houver uma obrigação de fazer, um facere para um terceiro neste caso, um terceiro tomador dos serviços, não associado da cooperativa, que, no caso, não há, repete-se.

A Lei 5.764/71 esclarece que ato praticado por cooperativos a terceiros não associados é renda tributável:

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

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

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.

Por outro lado, a Resolução CFC 920/2001, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10 - Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas Entidades Cooperativas NBC T 10.8, merecendo destaques:

10.8.1.2 – Entidades Cooperativas são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados.

10.8.1.4 – A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.

Já o Poder Judiciário, por seu turno, seja pelo STJ (AgRg no Ag 1.418.104/MG, DJe 14/09/2015; EDcl no REsp. 1.382.587/ES, DJe 04/08/2015; AgRg no AREsp. 674.512/SP, DJe 18/05/2015; REsp. 600.458/MG, DJe 17/04/2015), seja por meio do STF (RE 598.085/RJ; RE 599.362/RJ, estes julgados no mérito de repercussão geral, temas 177 e 323, respectivamente), entenderam de maneira pacificada que os atos praticados por cooperativa **com terceiros** não se inserem no conceito de atos cooperativos, revelando-se uma atividade empresarial típica (escusas pela repetição desta expressão, também usada para ato cooperativo, porém, de toda proposital, convencido que são atividades típicas, contudo, diversas, cada qual para seus respectivos segmentos), cuja receita auferida está no campo de incidência do PIS e da COFINS. Logo, por exclusão, não há incidência das contribuições nos atos cooperativos.

De acordo com o artigo 62, § 2º do RICARF2, diante de decisões de definitivas de mérito em repercussão geral proferidas pelo STF e de repetitivos pelo STJ, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, portanto, seguem as ementas dos RE 598.085/RJ (DJe 10/02/2015, votação unânime) e 599.362/RJ (DJe 10/02/2015, votação unânime), respectivamente:

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 1.8586 E REEDIÇÕES SEGUINTE, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.15835. 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 imunitória, 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 III), 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 15082006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01092006, 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 Nº. 5.764/71. COFINS. MP Nº. 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃOINCIDÊNCIA 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 597.315RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje13122010, 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 2.15833, originariamente editada sob o nº 1.8586, 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.*

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.

Cumprir informar ainda, no toada do artigo 62, § 2º do RICARF, citado acima, duas decisões do E. STJ, ambas de 2016, as quais, em sede de recurso representativo de controvérsia, também se manifestaram sobre o tema:

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 PARCIALMENTE PROVIDO.

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 parágrafo 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. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

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. (REsp. 1.141.667/RS, 1ª Seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

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 parágrafo 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.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovemento 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. (REsp. 1.164.716/MG, 1ª seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

Diante disso, reduzindo-se o raciocínio à simplicidade, tem-se o ponto de corte: ato cooperativo é aquele prestado pela cooperativa em prol de seus associados, por conseguinte, não mercancia, logo, não-incidência de PIS e da COFINS. Prestação de serviços da cooperativa para terceiros não associados não é ato cooperativo, é uma atividade empresarial, portanto, receita tributável para fins das citadas contribuições.

Nos termos da decisão transcrita, cujo entendimento se adota, devem ser excluídas da base de cálculo das Contribuições as receitas decorrentes das operações realizadas entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Destarte, tendo em conta o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira