

Cooperativas x Tributação

Tatiana Midori Migiyama

Advogada licenciada e contadora

Professora. Conselheira da 3ª Turma da CSRF do CARF



Cooperativa



- **Cooperar:**

- Atuar, juntamente com outros, para um mesmo fim; contribuir com trabalho, esforços, auxílio; colaborar.

Cooperativa é uma forma de associação entre indivíduos que tem como objetivo uma atividade comum, e que seja trabalhada de forma a gerar benefícios iguais a todos os membros, os chamados cooperados.

A base da cooperativa é a ação mútua – em cooperação



História:

➤ 1844 – Inglaterra:

28 pessoas – armazém – para a compra de alimentos por preço inferior ao de mercado – com divisão igual entre eles.

➤ 1889 – Brasil (Minas Gerais)

Cooperativa Econômica dos Funcionários Públicos de Ouro Preto, consumo de produtos agrícolas.

Ensina João Eder Sales:

A cooperativa consiste em uma organização constituída quando, pessoas juntam-se em torno de um objetivo em comum, e procuram desempenhar atividades para obtenção de benefícios próprios enquanto contribui para o todo, buscando crescimento coletivo, se baseando em valores de solidariedade, responsabilidade, democracia e igualdade. **Uma organização onde todos, os seus cooperados, são donos do negócio.**



Constituição Federal

DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS



“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.”



Constituição Federal

“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. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

[...]

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

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei. [...]”

Antes

INCRA – controlar, fiscalizar e assistir – Decreto-lei 1.110 e poderes no Decreto 68.153.

Constituição de 1937 – autorizava os Estados a legislar sobre matéria cooperativa



Constituição Federal – atividade agrícola

“Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

[...]

VI - o cooperativismo; [...]”

§ 1º Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agro-industriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais. [...]

“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.**”

Lei 5.764

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, **sem objetivo de lucro.**



Princípios do Cooperativismo:

- **Adesão voluntária e livre:** aberta a todas as pessoas que queiram participar, almejando o mesmo objetivo.
- **Gestão democrática:** controlada democraticamente por todos os seus membros, que participam ativamente na formulação de suas políticas e na tomada de decisões.
- **Participação econômica dos membros:** contribuem equitativamente para o capital da organização. Parte desse montante é, normalmente, propriedade comum da cooperativa, os membros recebem remuneração limitada ao capital integralizado, quando há. Os excedentes da cooperativa destinam-se a uma ou mais das seguintes finalidades: benefícios aos membros; apoio a outras atividades aprovadas pelos cooperados e para o desenvolvimento da própria cooperativa, através de reservas.
- **Autonomia e independência:** são organizações autônomas controladas por seus membros.



➤ **Lei 5.764/71 (antes da CF/88):**

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

- I - adesão voluntária*****, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;
- II - variabilidade do capital social** representado por quotas-partes;
- III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado**, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;
- IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros**, estranhos à sociedade;
- V - singularidade de voto**, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;



➤ **Lei 5.764/71 – conceito de cooperativa pela lei:**

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

[...]

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral **baseado no número de associados** e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

X - **prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;**

XI - **área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.”**



***** AgInt nos EDcl no REsp 1846971 / SP**

AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL 2019/0330271-8

AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. **COOPERATIVA** DE TRABALHO MÉDICO. NOVO ASSOCIADO. INGRESSO. RECUSA. LIMITAÇÃO. **PRINCÍPIO DA PORTA ABERTA (LIVRE ADESÃO).**

1. Recurso especial interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 2015 (Enunciados Administrativos nºs 2 e 3/STJ).
2. O ingresso nas cooperativas é livre a todos que desejarem utilizar os serviços prestados pela sociedade, sendo, em regra, ilimitado o número de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços (arts. 4º, I, e 29 da Lei nº 5.764/1971).

Incidência do princípio da livre adesão voluntária.

3. **Pelo princípio da porta aberta, consectário do princípio da livre adesão, não podem existir restrições arbitrárias e discriminatórias à livre entrada de novo membro na cooperativa, devendo a regra limitativa da impossibilidade técnica de prestação de serviços ser interpretada segundo a natureza da sociedade cooperativa, observados os requisitos do estatuto social.**
4. Agravo interno não provido.



OCB - ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS

A Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) **é o órgão máximo de representação das cooperativas no país**. Foi criada em 1969, durante o IV Congresso Brasileiro de Cooperativismo. A entidade veio substituir a Associação Brasileira de Cooperativas (ABCOOP) e a União Nacional de Cooperativas (Unasco). A unificação foi uma decisão das próprias cooperativas.

Entre suas atribuições, **a OCB é responsável pela promoção, fomento e defesa do sistema cooperativista, em todas as instâncias políticas e institucionais**. É de sua responsabilidade também a preservação e o aprimoramento desse sistema, o incentivo e a orientação das sociedades cooperativas.

Missão

Representar o sistema cooperativista nacional, respeitando a sua diversidade e promovendo a eficiência e a eficácia econômica e social das cooperativas.

Visão

Ser reconhecida como entidade de excelência, promotora da sustentabilidade do cooperativismo nacional e da promoção socioeconômica das pessoas que o integram.



Segundo Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB - setores:

- **Agropecuário:** Produtores rurais, agropastoris e de pesca. Recebe, comercializa, armazena e industrializa produtos alimentícios, contribuindo ativamente para o desenvolvimento do agronegócio e da economia brasileira.
- **Crédito:** Supervisionado/regulamentado pelo Bacen. Presta serviços financeiros exclusivamente aos seus associados (conta-corrente, aplicações financeiras, cartão de crédito, empréstimos e financiamentos).
- **Especial:** Função social (atendimento a pessoas vulneráveis). Inserção, por exemplo, no trabalho para pessoas com deficiência, pacientes psiquiátricos, dependentes químicos, egressos do sistema prisional, pessoas em cumprimento de penas alternativas e adolescentes com idade adequada para aprender uma profissão.
- **Habitacional:** Construção, manutenção e administração de conjuntos habitacionais e condomínios, fazendo uso de autofinanciamentos ou créditos oficiais. Geralmente, conseguem menores preços e melhores prazos, na compra de materiais e no uso de mão de obra.



- **Saúde:** promover e cuidar da saúde humana - medicina, odontologia e psicologia.
- **Transporte:** transporte individual de passageiros, como as de táxi e moto-táxi; o transporte coletivo de passageiros, como as de vans e ônibus; o transporte de cargas, como as de caminhões, motocicletas e furgões; e o transporte de escolares, também realizado por vans e ônibus.
- **Consumo:** compra em comum de ativos de consumo para seus cooperados.
- **Educacional:** educação de qualidade a crianças e jovens.
- **Produção:** dedicado à produção de um ou mais produtos, essas cooperativas detêm os meios de produção e os cooperados contribuem com a sua força de trabalho, podendo ser cooperativas de artesãos, até cooperativas de metalúrgicas.
- **Trabalho:** amplo.
- **Turismo e lazer:** viagens, eventos artísticos e esportivos, oferecendo assim, opções mais baratas e educativas, além de contribuírem para que as comunidades explorem todo o seu potencial turístico.



Exemplos:

- **Escolas cooperativas** - Lei 5.764/71;
- **Cooperativas de habitação** - Lei 4.380/64, que criou o chamado Sistema Financeiro Habitacional (SFH);

“Art. 8º. O sistema financeiro da habitação, destinado a facilitar e promover a construção e a aquisição da casa própria ou moradia, especialmente pelas classes de menor renda da população, será integrado.

[...]

VIII – pelas fundações, cooperativas e outras formas associativas para construção ou aquisição da casa própria sem finalidade de lucro, que se constituirão de acordo com as diretrizes desta Lei; [...]

Art. 54. A Fundação da Casa Popular, criada pelo Decreto-Lei nº 9.218, de 1º de maio de 1946, passa a constituir com o seu patrimônio, revogada a legislação que lhe concerne, o “Serviço Federal de Habitação e Urbanismo”, entidade autárquica [...]

Art. 55. O Serviço Federal de Habitação e Urbanismo terá as seguintes atribuições:

[...]



Exemplos:

e) Estimular a organização de fundações, cooperativas, mútuas e outras formas associativas em programas habitacionais, propiciando-lhes assistência técnica; [...]"

Art. 4º. Terão prioridade na aplicação dos recursos:

[...]

III – os projetos de cooperativas e outras formas associativas de construção de casa própria;"

▪ **Cooperativa de garimpeiros - Lei 7.805/89;**

"Art. 5º. A permissão de lavra garimpeira será outorgada a brasileiro, a cooperativa de garimpeiros, autorizada a funcionar como empresa de mineração, sob as seguintes condições: [...]

Art. 14. Fica assegurada às cooperativas de garimpeiros prioridade para obtenção de autorização ou concessão para pesquisa e lavra nas áreas onde estejam atuando, desde que a ocupação tenha ocorrido nos seguintes casos: [...]

Art. 15. Cabe ao Poder Público favorecer a organização da atividade garimpeira em cooperativas, devendo promover o controle, a segurança, a higiene, a proteção ao meio ambiente na área explorada e a prática de melhores processos de extração e tratamento.



Exemplos:

▪ **Cooperativa de trabalho** - Lei 12.690/12.

“Art. 2º Considera-se Cooperativa de Trabalho a sociedade constituída por trabalhadores para o exercício de suas atividades laborativas ou profissionais com proveito comum, autonomia e autogestão para obterem melhor qualificação, renda, situação socioeconômica e condições gerais de trabalho.

[...]

Art. 4º A Cooperativa de Trabalho pode ser:

I - de produção, quando constituída por sócios que contribuem com trabalho para a produção em comum de bens e a cooperativa detém, a qualquer título, os meios de produção; e

II - de serviço, quando constituída por sócios para a prestação de serviços especializados a terceiros, ***sem a presença dos pressupostos da relação de emprego; [...]***

Art. 5º A Cooperativa de Trabalho não pode ser utilizada para intermediação de mão de obra subordinada.



Lei 5.764/71 - em relação aos **Setores**

“Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.

Parágrafo único. É vedado às cooperativas o uso da expressão "Banco".”

Da Constituição das Sociedades Cooperativas

“Art. 14. A sociedade cooperativa constitui-se por deliberação da Assembleia Geral dos fundadores, constantes da respectiva ata ou por instrumento público.

Art. 15. O ato constitutivo, sob pena de nulidade, deverá declarar:

I - a denominação da entidade, sede e objeto de funcionamento;

II - o nome, nacionalidade, idade, estado civil, profissão e residência dos associados, fundadores que o assinaram, bem como o valor e número da quota-parte de cada um;

III - aprovação do estatuto da sociedade;

IV - o nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos associados eleitos para os órgãos de administração, fiscalização e outros.

Art. 16. O ato constitutivo da sociedade e os estatutos, quando não transcritos naquele, serão assinados pelos fundadores.”



Código Civil – Lei 10.406/02

Da Sociedade Cooperativa

Art. 1.093. A sociedade cooperativa reger-se-á pelo disposto no presente Capítulo, ressalvada a legislação especial.

Art. 1.094. São características da sociedade cooperativa:

I - variabilidade, ou dispensa do capital social;

II - concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, sem limitação de número máximo; (7 – Trabalho e 20 – geral)

III - limitação do valor da soma de quotas do capital social que cada sócio poderá tomar;

IV - intransferibilidade das quotas do capital a terceiros estranhos à sociedade, ainda que por herança;

V - *quorum* , para a assembléia geral funcionar e deliberar, fundado no número de sócios presentes à reunião, e não no capital social representado;

VI - direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital a sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação;

VII - distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado;

VIII - indivisibilidade do fundo de reserva entre os sócios, ainda que em caso de dissolução da sociedade.



➤ Cooperativa e natureza jurídica

As sociedades cooperativas, à luz da legislação, ostentam natureza jurídica *sui generis*.

Sociedade de pessoas com regime jurídico próprio – e não sociedade empresária.

➤ Lei 5.764/71 (CLT – art. 442) - Questões trabalhistas

Art. 90. Qualquer que seja o tipo de cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados.

Não há subordinação.



➤ Ato Cooperativo x Tributação

Lei 5.764/71 – define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e da outras providências.

“Do Ato Cooperativo

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

*Parágrafo único. **O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.**”*



Lei 5.764/71

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. (ato mercantil)

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. 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.**

Combinando os 3 dispositivos – extrai-se que não há tributação dos resultados oriundos de atos cooperativos.



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.



Como ensina o Prof. Calcini:

- A sociedade cooperativa na consecução de seus objetivos, ao praticar atos cooperativos, **não realiza operação de mercado, compra e venda de produtos ou mercadoria;**
- A cooperativa exerce atividade econômica na forma da lei e conforme objeto do estatuto, **sem finalidade lucrativa**, prestando serviços aos seus associados, a fim de se obter proveito comum;
- **Age como mandatária dos associados**, sendo o meio para viabilizar o objetivo comum desta união de pessoas.

Conclui: Na hipótese de atos cooperativos, **os valores ingressam temporariamente na contabilidade das cooperativas**, mas, como o montante auferido é de propriedade dos sócios, como repasse na proporção de sua produção, depois de realizados todos os dispêndios necessários ao exercício de sua atividade, **não existe faturamento, receita, renda ou lucro.**

MERO INGRESSO

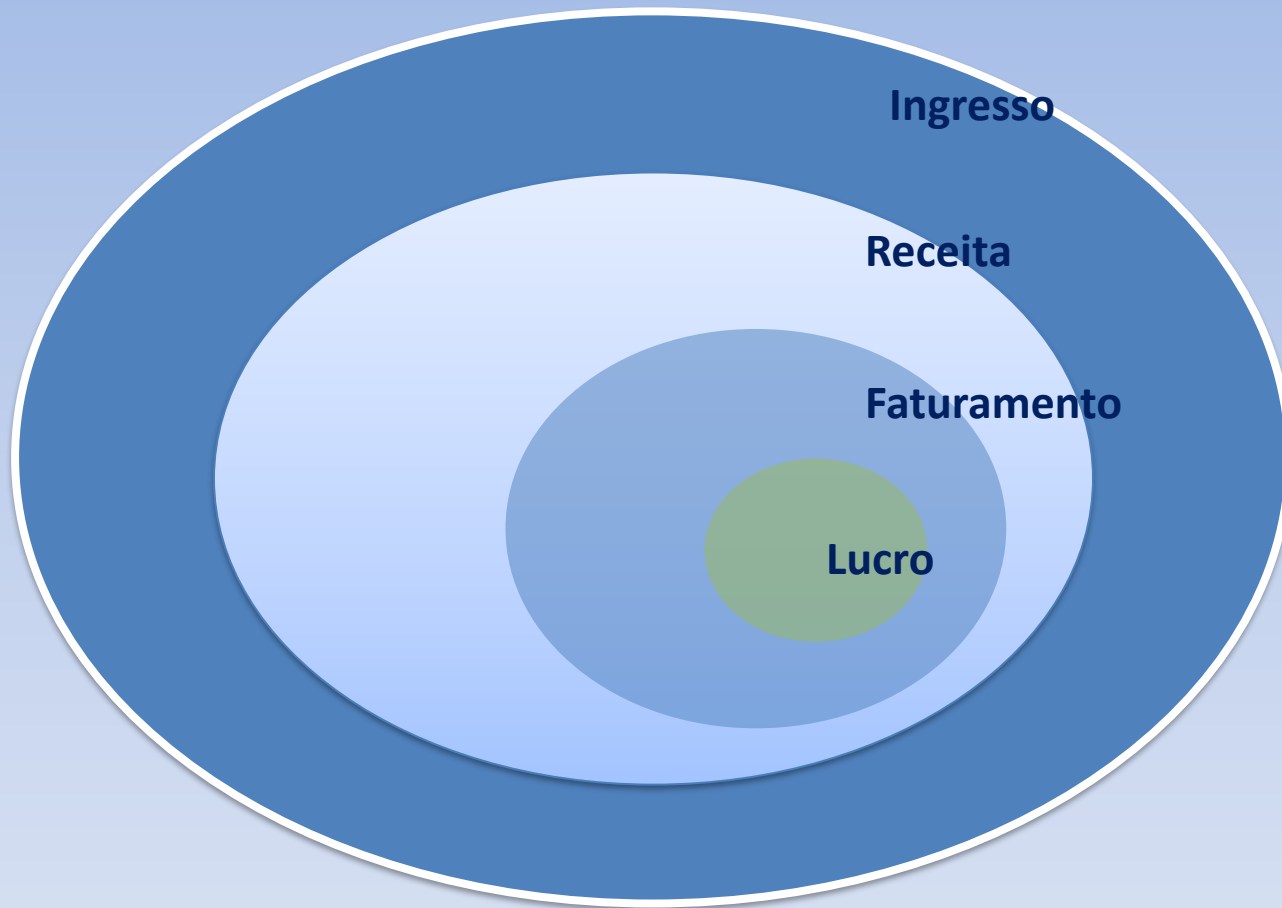


- O STJ quando da apreciação do AgRe no Resp 795.257/MG, de relatoria do Ministro Luiz Fux trouxe que “a cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse comercial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro, mas, sim, servir aos associados” – **“os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência do PIS e da Cofins”**.

“ operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a revogação do inciso I, do art. 6º, da LC 70/91, **em nada altera a não incidência da Cofins sobre os atos cooperativos**. O parágrafo único, do art. 79, da Lei 5.764/71, não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal”.



➤ REPRESENTAÇÃO GRÁFICA:





CONCEITO DE RECEITA:

- CPC 30 (revogado, mas predominante no CPC 47) E CPC 47 - contábil

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade **que resultam no aumento do seu patrimônio líquido**, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

NOVA CONTABILIDADE:

Forma sobre
Essência



Essência sobre a
Forma



Comitê de Pronunciamentos Contábeis – “Framework for the Preparation of Financial Statements do International Accounting Standards Board:

“Primazia da Essência sobre a Forma

35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada”.



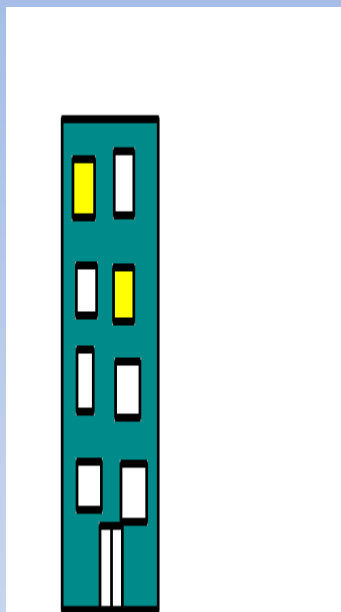
PIS/Cofins x Conceito de receita – Essência sobre a Forma

Acórdão 3202-000.983 –OPERADORAS DE SAÚDE. NATUREZA DE RECEITA E DESPESA. ADVENTO DA LEI 12.973/2013. DEDUÇÃO

*A operadora de plano de saúde ao receber recursos do estipulante correspondentes às despesas efetuadas pelos beneficiários junto aos médicos, hospitais, dentistas ou laboratórios que os atenderam, única e exclusivamente para que efetue o pagamento por conta e ordem àqueles prestadores de serviço, nos termos contratados entre as partes, não deve considerar tais eventos como “receita” e “despesa” para fins de tributação, ainda que tenham sido per si registrados como tais, nos termos da RN/ANS 290/2012. **Para tanto, aplica-se o Princípio Contábil da “Prevalência da Essência sobre a Forma” o que, contabilmente, tais eventos não teriam natureza de “receita” e “despesa” e, por conseguinte, tributariamente as r. receitas assim registradas não seriam consideradas na apuração da COFINS.***



Receita x Contas Patrimoniais



Dinheiro



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

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

COOPERATIVAS. PLANOS DE SAÚDE. BASE DE CÁLCULO. CUSTOS ASSISTENCIAIS. EXCLUSÕES. POSSIBILIDADE.

As sociedades cooperativas operadoras de plano de saúde podem deduzir da base de cálculo da contribuição os custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida.



Voto:

[...]

A base de cálculo da COFINS cumulativa, para as pessoas jurídicas em geral, inclusive sociedades cooperativas, é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas operacionais decorrentes das suas atividades econômicas de vendas de mercadorias, de prestação de serviços, de vendas de mercadorias e da prestação de serviços, conforme previsto na Lei nº 9.718/1998, com as exclusões expressamente elencadas, nos termos do art. 3º que assim dispõe:

“Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (...).

§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, **as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir:**

I - co-responsabilidades cedidas;

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.



Consoante estes dispositivos legais, os custos com a cobertura dos planos de saúde com o atendimento aos beneficiários não estavam expressamente elencados no inciso III, citado e transcrito acima. No entanto, posteriormente, por meio da Lei nº 12.873, de 2013, foi incluído o § 9º-A, no referido art. 3º, dando uma interpretação ao seu inciso III, que beneficia as operadoras de plano de saúde, incluindo as cooperativas de prestação de serviços médicos, permitindo-lhes excluir da base de cálculo do PIS/COFINS cumulativas os custos com o atendimento aos beneficiários dos seus planos de saúde, assim dispondo:

“§ 9º-A Para efeito de interpretação, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013).”

CTN - Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, **quando seja expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; [...]



- **PIS/Cofins**

- ✓ Modalidades: Faturamento, importação e folha de salários;
- ✓ **Na modalidade faturamento:** sistemática cumulativa (sem crédito, mas algumas exclusões legais) ou não cumulativa (com crédito e exclusões);

Cofins - Lei 10.833/03

“Art. 10. **Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS**, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: [...]

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária (e qd estiverem pelo Luro Presumido?), sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)” – aplicação ao PIS – art. 15.

As cooperativas agropecuárias e as de consumo são as únicas que adotam a sistemática não cumulativa para PIS e COFINS, sendo as demais obrigatoriamente cumulativas



Sistemática Cumulativa das contribuições

Art. 12. A receita bruta compreende:

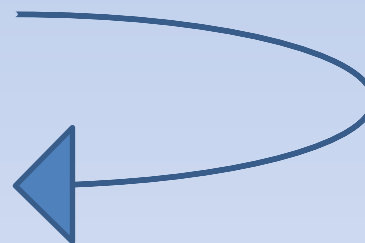
I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

*IV - **as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.***

IMPORTANTE: A ATIVIDADE PRINCIPAL E
OBJETO SOCIAL DA PESSOA JURÍDICA.
E RECEITAS OPERACIONAIS



Acórdão 9303-010.491:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2000 a 31/12/2001

COOPERATIVA DE TRABALHO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RECEITAS. ATO COOPERATIVO.

A prestação de serviços para terceiros, pelos cooperados das sociedades cooperativas de trabalho, **cujos serviços são objeto de suas atividades sociais e econômicas, constituem atos cooperativos**. Assim, as receitas decorrentes prestação desses serviços não estão sujeitas à contribuição.

A cooperativa presta serviços para seus associados. Os associados prestam serviços para terceiros através das cooperativas.

Voto:

O STJ, no rito do art. 543 -C do então vigente CPC, julgando os Recursos Especiais 1.164.716 e 1.141.667, julgados em 27.4.2016, fixou entendimento de que não incide contribuição destinada ao PIS/Cofins sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas”



Acórdão 9303-009.642

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

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

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. RECEITAS. INTERCÂMBIO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide Cofins sobre as receitas obtidas com intercâmbio eventual, oriundas de outras cooperativas associadas, por serem decorrentes de atos cooperativos. Aplicação de tese firmada em julgamento do STJ, no regime dos recursos repetitivos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. RECEITAS. INTERCÂMBIO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide PIS/Pasep sobre as receitas obtidas com intercâmbio eventual, oriundas de outras cooperativas associadas, por serem decorrentes de atos cooperativos. Aplicação de tese firmada em julgamento do STJ, no regime dos recursos repetitivos.



Acórdão 9303-009.954

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

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

SOCIEDADES COOPERATIVAS. PIS E COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS E DE ALUGUÉIS. **SISTEMÁTICA CUMULATIVA.**

Excluem-se da base de cálculo das contribuições as receitas financeiras e de aluguéis, **quando as receitas não conferem com o objeto social do sujeito passivo que, por sua vez, observa a sistemática cumulativa das contribuições ao PIS e Cofins.**

COOPERATIVA DE TRABALHO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RECEITAS. ATO COOPERATIVO.

A prestação de serviços para terceiros, pelos cooperados das sociedades cooperativas de trabalho, cujos serviços são objeto de suas atividades sociais e econômicas, constituem atos cooperativos; assim, as receitas decorrentes da prestação desses serviços não estavam sujeitas à tributação pela contribuição.



Voto:

“[...] vê-se que a cooperativa em questão, pela intenção do legislador, sempre observou a sistemática cumulativa do PIS e da Cofins, cuja base de cálculo é mais restrita do que aquela observada para as que observam o regime não cumulativo das contribuições. A Lei 10.865/04 ao incluir dispositivo trazendo que “permanecem” sujeitas a sistemática cumulativa das contribuições as cooperativas, em verdade, trouxe que as cooperativas de trabalho sempre estiveram e ficaram na sistemática anterior (conservaram) – nunca se enquadraram em outra sistemática. Sendo assim, para esse caso, é de se aplicar o decidido pelo STF que entendeu, em sede de repercussão geral, ser inconstitucional o art. 3º, §1º da Lei 9.718/98, que alargou o conceito de faturamento para a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, ao apreciar o RE nº 585.235 [...] Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca da exclusão da tributação pelo PIS e pela Cofins sobre as receitas auferidas com atos praticados com terceiros (atividades meio), entendo assistir razão ao sujeito passivo, eis que a captação dos serviços é feita pela cooperativa que recebe os valores e os repassa aos cooperados.

[...]

Nas cooperativas de trabalho, a prestação dos serviços que fazem parte de seus objetivos sociais e econômicos, realizados pelos seus cooperados para terceiros, constituem atos cooperativos típicos dessas sociedades. O objetivo das sociedades cooperativas de trabalho é a colocação da mão-de-obra (serviços) de seus cooperados no mercado de trabalho, para terceiros, pessoas jurídicas e/



físicas, e não a prestação de serviços de seus cooperados para os próprios cooperados e/ ou para a própria sociedade. Não há sentido social, econômico e financeiro de se considerar atos cooperativos das sociedades cooperativas de trabalho apenas a prestação de serviços destas para os próprios cooperados e/ ou vice-versa. Assim, como as receitas das cooperativas de produção agropecuária, decorrentes da comercialização da produção agrícola dos seus associados para terceiros, pessoas jurídicas e/ ou físicas, constituem receitas de atos cooperativos, **as receitas decorrentes da prestação de serviços recebidas pelas cooperativas de serviços, decorrentes dos serviços prestados pelos seus cooperados para terceiros, pessoas jurídicas e/ ou físicas, constituem receitas de atos cooperativos. As receitas de prestação de serviços de informática, dentre elas, as decorrentes de serviços de processamento de dados para terceiros, pessoas jurídicas e/ ou físicas, pela cooperativa de trabalho, por meio de seus cooperados, constituem atos cooperativos e estão isentas da contribuição para o PIS, nos termos do inciso II do art. 2º, da Lei nº 9.715/1998, c/c o § 1º desse mesmo artigo, citados e transcritos anteriormente.** Esse diploma legal foi utilizado pelo autuante para fundamentar o lançamento em discussão, [...]



Sistemática Não Cumulativa das contribuições

- **Lei 10.637/02**

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

- **Lei 10.637/02 com o advento da Lei 12.973/14**

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, **incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.



Sistemática Não Cumulativa das contribuições

- **Lei 10.833/03**

Art. 1º A contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS **tem como fato gerador o faturamento mensal**, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o **total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica**

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

- **Lei 10.833/03 com o advento da Lei 12.973/14**

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, **incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.



PIS E COFINS - REGRA GERAL

Sistemática	Cumulatividade	Não Cumulatividade
Base Legal atual	Lei 9.718/98 com alterações posteriores	Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03 com alterações posteriores
Regra Geral	Não há constituição de crédito	Há constituição de créditos, entre outros, sobre <i>bens e serviços</i> , <u>utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção OU fabricação de bens OU produtos destinados à venda [...]</u>
Alíquotas	PIS - 0,65% Cofins – 3% (não financeira e PJ optante pelo Lucro Presumido) Cofins – 4% (financeiras)	PIS – 1,65% (0,65% para receita financeira) Cofins – 7,6% (4% para receita financeira)



Exclusões e deduções – gerais (aplicáveis as pessoas jurídicas e cooperativas)

- Vendas canceladas;
- Descontos incondicionais concedidos;
- IPI
- ICMS cobrado do vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- Reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- Receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente;
- Resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimentos objeto em SCP.



Exclusão das sociedades cooperativas em Geral - 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:

“Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

I - Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício;

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

§ 1º A exclusão de que trata o caput poderá ser efetivada a partir do mês de sua formação, devendo o excesso ser aproveitado nos meses subsequentes.

§ 2º É vedado deduzir da base de cálculo das contribuições de que trata o caput os valores destinados à formação de outros fundos, inclusive rotativos, ainda que com fins específicos e independentemente do objeto da sociedade cooperativa



§ 4º A sociedade cooperativa, nos meses em que fizer uso da exclusão prevista no caput, **contribuirá, concomitantemente, para a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, de que trata a Parte III.**”



SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 26 DE JUNHO DE 2018

MULTIVIGENTE VIGENTE ORIGINAL RELACIONAL

(Publicado(a) no DOU de 06/07/2018, seção 1, página 27)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: COOPERATIVAS DE SERVIÇOS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES SOBRE FATURAMENTO. EXCLUSÃO DE BASE DE CÁLCULO. SOBRAS APURADAS NA DRE (ART. 1º LEI Nº 10.676, DE 2003). EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. **A sociedade a cooperativa de trabalho prestadora de serviços que fizer uso, na forma do art. 1º Lei nº 10.676, de 2003, da exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita de sobras apuradas em seus resultados sujeita-se ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários em relação ao período de apuração em que houve a mencionada exclusão de base de cálculo.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.764, de 1971, art. 28; Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I e § 1º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13 e 15, §§ 1º e 2º; Lei nº 10.676, de 2003; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 32; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, arts. 9º, parágrafo único, e 33; Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006.



Exclusão das sociedades cooperativas em Geral - 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:**

“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



Acórdão 9303-006.773

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

SOBRAS. DEDUÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

As cooperativas podem deduzir da base de cálculo das contribuições sociais as sobras até o limite destinado à formação dos fundos, de reserva e FATES, com base nos atos cooperativos, nos termos estatuídos no art. 1º, § 2º da Lei nº 10.676/2003.

As operadoras de planos de assistência à saúde podem deduzir da base de cálculo da Contribuição para a COFINS e do Programa de Integração Social PIS/PASEP, as despesas e custos operacionais relacionados com os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários, por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, bem como aos atendimentos médicos efetuados em beneficiários pertencentes à outra operadora de plano de assistência à saúde, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade, em conformidade com o preceptivo do art. 3º, § 9º-A da Lei nº 9.718/98, introduzido, em caráter interpretativo, pela Lei nº 12.873/2013.



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 lido 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. [...]"



Voto:

Lei 10.676/2003

“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 e 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.”



MP 2.158-35/01

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, **excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:**

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.



Atos típicos



Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, **excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:**

[...]

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, **a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.**

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do **caput**:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - **serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.**



ASPECTO CONTÁBIL:

► DECRETO 9.580/18:

“Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).”

► CPC

“Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.



► PARECER NORMATIVO CST 73/75

Segundo o Parecer, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos e imputados às receitas com as quais guardam co-relação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas.



► PARECER NORMATIVO CST 38/80

- *A base de cálculo do IR será determinada segundo escrituração contábil que apresente destaque das receitas tributáveis e dos correspondentes custos, despesas e encargos e, na sua falta, mediante arbitramento, em conformidade com os critérios facultados pelo Decreto-Lei 1.648/78 e respectivas normas regulamentares;*
- *Diversos atos estabeleceram que as sociedades cooperativas têm a obrigação de destacar em sua escrituração contábil as receitas não compreendidas como típicas ou normais a esse tipos societário, bem como os correspondentes custos, despesas e encargos, para se apurara o lucro a ser oferecido para a tributação.*



► PARECER NORMATIVO CST 38/80

- *Deve o IR ter por base de cálculo o resultado determinado a partir da escrituração contábil que apresente destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, como explicitado no Parecer Normativo CST 73/75, Todavia, quando não houver destaque, como no caso em que os ingressos não indiquem individualizadamente a que espécie de prestação se destinam, porque recebidos a um único título e em pagamento de contraprestação múltipla e heterogênea, a escrita será imprestável para a apuração do lucro real.*



► ITG 2004

- *Visa estabelecer para as entidades cooperativas critérios e procedimentos específicos de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, de avaliação e informações mínimas incluídas em notas explicativas. Não podem ser conflitantes com as determinações de órgãos reguladores. Quais sejam, ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica), ANS (Agência Nacional de Saúde Suplementar), ANTT (Agência Nacional de Transportes Terrestres) e BACEN (Banco Central).*



► ITG 2004

- *Expressões usadas:*
- *Movimentação econômica financeira –decorrente de ato cooperativo é definida contabilmente como ingressos (receitas dos cooperados) e dispêndios (custos e despesas por conta de cooperados) e aquela originada de ato não cooperativo corresponde a receitas, custos e despesas.*
- *Ato Cooperativo – é aquele de interesse econômico do cooperado.*
- *Fundos constituídos de sobras líquidas, previstos na legislação ou no estatuto social, nesta interpretação, são denominados reservas.*
- *Demonstração de Resultado – Demonstração de Sobras ou Perdas.*



- *A escrituração contábil é obrigatória – deve ser realizada de forma segregada em ato cooperativo e não cooperativo, por atividade, produto ou serviço;*
- *O investimento em outra entidade cooperativa de qualquer grau deve ser avaliado pelo custo de aquisição e seus resultados contabilizados, de acordo com o regime de competência, em conta de ingresso ou dispêndio.*
- *Os resultados decorrentes das aplicações financeiras por investimento da sociedade cooperativa em outras sociedades cooperativas, não cooperativas ou em instituições financeiras devem ser reconhecidas no resultado do período e suas destinações devem ser tratadas de acordo com normas estatutárias ou deliberação da assembleia*



- *Os resultados decorrentes da equivalência patrimonial e investimentos avaliados pelo custo de aquisição por investimentos da sociedade cooperativa em sociedades não cooperativas devem ser reconhecidos no resultado do período e suas destinações devem ser tratadas de acordo com a norma estatutária ou deliberação da assembleia geral.*
- *Resolução CNC 29/86*

I – Os resultados das aplicações feitas pelas Cooperativas no mercado financeiro serão levados à conta de resultado, ficando a destinação definitiva a critério da Assembleia Geral ou de norma estatutária.

Lei 5.764/71

Art. 97. O Conselho Nacional de Cooperativismo compete:

II – baixar normas regulamentadoras, complementares e interpretativas, da legislação cooperativista.



- *O capital social da entidade cooperativa é formado por quotas partes, que devem ser registradas de forma individualizada, no Patrimônio Líquido, podendo, serem utilizados registros auxiliares.*
- *Os valores a restituir aos associados demitidos eliminados e excludos devem ser transferidos para contas passivas de capital social a restituir, assim que a entidade cooperativa receber o pedido de demissão ou deliberar pela eliminação ou exclusão do cooperado.*
- *A conta de sobras ou perdas à disposição da Assembleia Geral é uma conta de trânsito do resultado líquido do período, classificada no PL da cooperativa.*
- *Havendo disposição estatutária para a distribuição total ou parcial das sobras, o valor deve ser registrado no passivo – no encerramento do exercício social.*
- *O rateio de perdas deve ser feito individualmente em contas do ativo.*



- **Ato cooperativo:**

Sobras líquidas – destinações legais e estatutárias – à disposição da Assembleia.

Perdas Líquidas (se a reserva legal for insuficiente) – rateio entre cooperados.

- **Ato não cooperativo**

Resultado líquido (resultado positivo. Sem rateio) – Fates

Resultado líquido (negativo) – reserva legal – rateio entre cooperados (se a reserva legal for insuficiente)



Acórdão 1401-00031

[...]

DISTINÇÃO DE ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS DISCRIMINAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DE ATOS NÃO COOPERATIVOS

Há de se distinguir: serviços prestados pela cooperativa aos cooperados na forma de captação de clientela, e serviços prestados pela cooperativa a terceiros (comercialização de planos de saúde). Os primeiros são atos cooperativos, os últimos são atos não cooperativos. O contratante não paga preço ao cooperado, através da cooperativa. Paga preço à cooperativa, de modo que as relações econômicas relativas ao plano de saúde contratado se instalam entre o terceiro e a cooperativa, e não entre o terceiro e o cooperado.

Nesse contexto, a venda de planos de saúde não informa atos cooperativos. **O autuante se apoiou nos esclarecimentos e balancetes apresentados pelo contribuinte e segregou as contas contábeis de resultado que registram as receitas de atos não cooperativos. Baseou-se no resultado, que já contempla os custos e despesas, e excluiu o resultado de atos cooperativos. Para se chegar ao resultado de atos cooperativos usou o critério de rateio para imputar àquele os custos e despesas correspondentes.**

O critério empregado pelo autuante para a apuração do resultado tributável não desborda os limites do razoável e do possível, diante da ausência de contraprova do contribuinte. Não merece reparo a exigência de IRPJ, que recai somente sobre resultados de atos não cooperativos.



CSL – TRIBUTAÇÃO DE ATOS COOPERATIVOS

Os fatos econômicos decorrentes de atos cooperativos não representam receitas nem compõem o lucro ou prejuízo da cooperativa. Exatamente porque quando a cooperativa atua nesses limites, ela é simplesmente o meio para que os cooperados auferam receitas nas relações com terceiros, utilizando-se da estrutura organizacional da cooperativa. Exigência de CSL descabida sobre resultados de atos cooperativos.”

A exigência da CSL deve ser reservada somente sobre a mesma base de cálculo apurada para o IRPJ — pois não há adições ou exclusões diversas, no caso vertente, para um e outro tributo.

Lei 10.865/04



Decreto 9.580/18

Das sociedades cooperativas

Não incidência

Art. 193. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º e art. 4º).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano, que incidirão sobre a parte integralizada (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

§ 2º Na hipótese de cooperativas de crédito, a remuneração a que se refere o § 1º é limitada ao valor da taxa Selic para títulos federais (Lei Complementar nº 130, de 17 de abril de 2009, art. 7º).

§ 3º A inobservância ao disposto nos § 1º e § 2º importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento.



Incidência

Art. 194. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto em legislação específica pagarão o imposto sobre a renda calculado sobre os resultados positivos das operações e das atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, art. 85 ao art. 88 e art. 111; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º e art. 2º):

I - de comercialização ou de industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais; ou

III - de participação em sociedades não cooperativas, para atendimento aos próprios objetivos e de outros, de caráter acessório ou complementar.

Cooperativas de consumo

Art. 195. As sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores ficam sujeitas às mesmas normas de incidência do imposto sobre a renda aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).



- **Cooperativa de Produção Agropecuária**

“Sociedade de produtores rurais pessoas físicas, ou de produtores rurais pessoas físicas e pessoas jurídicas que, organizada na forma da lei, constitui-se em **pessoa jurídica com o objetivo de produzir e industrializar, ou de produzir e comercializar, ou de produzir, industrializar e comercializar sua produção rural**”.

IN 1911 – art. 292

Sem prejuízo das exclusões aplicáveis a qualquer pessoa jurídica, bem como da especificada para as sociedades cooperativas, as sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

- I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
- II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;
- III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;
- IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;



► Cooperativa de Produção Agropecuária

IN 1911 – art. 292

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos;

VI - 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 1971; e

VII - os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da comercialização pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária.



Nota:

- A mera entrega de produção à cooperativa para fins de beneficiamento, armazenamento, industrialização ou comercialização, sem o correspondente repasse, não configura receita do associado;
- As sociedades cooperativas, nos meses em que fizerem uso de quaisquer das exclusões previstas nos incisos I a VII do caput, **contribuirão, concomitantemente, para a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários**



- Em relação à exclusão dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da comercialização pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária – **acórdão 203-10.747:**

“[...]

COFINS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. PERÍODOS DE APURAÇÃO 01/2000 A 12/2002. BASE DE CÁLCULO. CUSTO AGREGADO AO PRODUTO. EXCLUSÃO. As sociedades cooperativas de produção agropecuária podem excluir da base de cálculo da Cofins os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização. Considera-se custo agregado os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento, e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado

”



Acórdão 3301-005.686

“[...]

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. CUSTO AGREGADO.

Custo agregado ao produto agropecuário está limitado aos dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização e armazenamento dos produto entregue pelo cooperado.

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. VENDAS DE PRODUTOS A ASSOCIADOS.

A exclusão da base de cálculo da receita de vendas de produtos a associados limita-se aos produtos vinculados diretamente com a atividade por eles exercida e que seja objeto da cooperativa, desde que sejam contabilizadas destacadamente.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA.

A partir de 1º.10.1999, por força da MP 1.858-6/99, as sociedades cooperativas estão sujeitas ao PIS sobre o seu faturamento, incidindo a contribuição sobre a totalidade das receitas, com as exclusões previstas no art. 15 da MP 2.158/2001 e no art. 17 da Lei nº 10.684/2003, para as cooperativas de produção agropecuária. [...]”



Lei 10.684/03

“Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, **as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.**”



- **Cooperativa de Produção Agropecuária – sistemática não cumulativa – constituição de crédito – IN 1911:**

“Art. 298. As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

I - bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os relacionados no art. 170;

II - **aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes**, nos termos do art. 172;

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

a) energia elétrica ou térmica consumida nos estabelecimentos da sociedade cooperativa;

b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa;

c) contraprestações de operações de arrendamento mercantil, pagas ou creditadas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional; e

d) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; e

IV - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada no regime de apuração não cumulativa.”



RECORDANDO - PIS E COFINS - REGRA GERAL

Sistemática	Cumulatividade	Não Cumulatividade
Base Legal atual	Lei 9.718/98 com alterações posteriores	Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03 com alterações posteriores
Regra Geral	Não há constituição de crédito	Há constituição de créditos, entre outros, sobre <i>bens e serviços, <u>utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção OU fabricação de bens OU produtos destinados à venda [...]</u></i>
Alíquotas	PIS - 0,65% Cofins – 3% (não financeira e PJ optante pelo Lucro Presumido) Cofins – 4% (financeiras)	PIS – 1,65% (0,65% para receita financeira) Cofins – 7,6% (4% para receita financeira)



Sistemática Não Cumulativa – conceito de insumos para fins de crédito de PIS e Cofins



Teses – Conceito de Insumo

Tese ampliativa (RIR/99)	Tese intermediária (Essencialidade)	Tese restritiva (IPI)
Todas as despesas operacionais necessárias (diretas ou indiretas) consideradas para fins de dedução do IRPJ	Somente abrangem os gastos e despesas essenciais, relevantes e pertinentes à atividade e objeto do sujeito passivo	Conceito de Insumo – Legislação do IPI e/ou bens e serviços que sejam efetivamente consumidos no processo produtivo.
Art. 299 do RIR/99	Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03 – precedentes administrativos e judiciais	IN 247/02 e IN 404/02 RIPI

Outra tese: insumo de insumo



REsp. 1.221.170-PR

**Recorrente:
Anhambi
Alimentos Ltda**

Discussão:

- **Custos Gerais de Fabricação (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza, equipamentos de proteção individual, ferramentas, seguros, viagens e conduções);**
- **Despesas Comerciais (combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, fretes, prestação de serviço, promoções e propagandas, etc.)**



Ementa do REsp. 1.221.170-PR – de 24/04/2018

“[...]”

- 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
- 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
- 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.



Posicionamento



Ministro Napoleão Nunes Maia

***Tese ampliativa com
direcionamento no final para a
tese intermediária***



Ministro Mauro Campbell

***Tese intermediária
(Essencialidade + Pertinência)***

Pertinência = Relevância



Posicionamento



Ministra Regina Helena Costa

***Tese intermediária
(Essencialidade + Relevância)***



**Ministros Og
Fernandes e
Benedito
Gonçalves**

***Tese Restritiva –
Legalidade das Ins
247 e 404***



Em Dezembro/2018

Parecer Normativo 5

- **Insumos de Insumos – geram crédito.** Permitiu o creditamento para insumos do **processo de produção** de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e **não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados**– alcançando atividades que promovem o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados Ex.: agricultura, pecuária, agroindústria, entre outras.
- **Atividades de revenda de mercadorias** - não geram crédito: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc
- **Itens utilizados por imposição legal** - geram crédito: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, EPI's etc.



Parecer Normativo 5

- **Gastos posteriores à finalização do processo de produção ou de prestação – não geram crédito:** transporte de produtos acabados entre estabelecimento da pessoa jurídica; embalagens para transporte de mercadorias acabadas; garantia de produtos (ainda que por imposição legal é em etapa posterior à produção);
- **Despesas com atividades diversas da produção e prestação de serviços:** despesas administrativas, contábil, jurídico, etc. - **não geram crédito;**
- **Bens de pequeno valor - geram crédito** (não devem ser registrados em ativo imobilizado): a) moldes ou modelos; b) ferramentas e utensílios; c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono;
- **Produtos e Serviços de Limpeza, Desinfecção e dedetização de ativos produtivos – Geram crédito** quando sua falta implica perda de qualidade ou indisponibilidade de produto e serviço.
- **Pesquisa e Desenvolvimento – não gera crédito**, pois não se tratam de dispêndios ocorridos após o desenvolvimento de um ativo.



Parecer Normativo 5

- **Pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços, etc., de recursos minerais ou energéticos que não chegam efetivamente a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens – não geram crédito;**
- **Na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra,** somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante. Diferentemente, não haverá insumos: a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante, etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas;
- **Itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc não geram crédito.**



Parecer Normativo 5

- **Combustíveis e Lubrificantes – geram crédito quando consumidos em:** a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc.
- **Custos de qualidade – não geram crédito:** dispêndios com auditoria (de estoques, de pagamentos a fornecedores, de folha de salários, de processos, contábil, etc.) e com certificação perante entidades especializadas, evidentemente se trata de atividades separadas do processo de produção de bens ou de prestação de serviços e que, portanto, não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos. **E testes de qualidade não associados ao processo produtivo.**



Jurisprudência:

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE

➤ Acórdão 9303-005.531 (agosto/2017)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

CONCEITO DE INSUMOS.

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.”



EMBALAGENS PARA TRANSPORTE

➤ **Acórdão 9303-005.659 (SETEMBRO/17)**

É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito de PIS/Pasep pela sistemática não cumulativa.

Frame Madeiras Especiais Ltda

- Embalagens não reutilizadas.



EMBALAGENS PARA TRANSPORTE

➤ Acórdão 9303-008.212 (Fevereiro/19)

“[...]”

COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

O direito ao crédito da Cofins sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido.

No caso, deve ser afastada a glosa do crédito sobre gastos com indumentárias.

Por outro lado, **deve ser restabelecida a glosa do crédito sobre gastos com** (a) energia elétrica e armazenagem de períodos anteriores e **(b) embalagens para transporte.**



DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO E VALE TRANSPORTE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS EM VEÍCULOS QUE TRANSPORTAM EMPREGADOS

➤ Acórdão 9303-005.551

CONCEITO DE INSUMOS. PIS NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO E VALE TRANSPORTE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS EM VEÍCULOS QUE TRANSPORTAM EMPREGADOS.

Em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo, para fins de definição de insumos para o aproveitamento de crédito de PIS e de Cofins, não há que se falar em apropriação de crédito das contribuições sobre as despesas com alimentação e vale transporte, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que transportam empregados para a prestação e serviços, eis que devem ser consideradas como meras despesas administrativas e/ou **despesas da atividade meio, não essenciais para a atividade objeto do sujeito passivo.**



INSUMOS DE INSUMOS E ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS

➤ Acórdão 9303-007.535 (Outubro/2018)

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS DE INSUMOS. CUSTOS DE FORMAÇÃO DAS LAVOURAS.POSSIBILIDADE.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os bens e serviços utilizados nas lavouras, quais sejam, sobre transportes de bagaço, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, vez que, “subtraindo” tais itens, não seria possível o sujeito passivo conduzir sua atividade, produzindo e vendendo o produto final.



INSUMOS DE INSUMOS E ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS

➤ Acórdão 9303-007.535 (Outubro/2018)

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.

Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03.

Para tanto, é de se considerar que o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado, vez que a Lei 4.504/64 - Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, define "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.



FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA (andamento Nota PGFN e Parecer RFB)

➤ Acórdão 9303-006.136 (repetitivo)

PIS/COFINS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

A observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer **o termo frete na operação de venda,” e não frete de venda** quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

(CORRETAGEM...)



FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA (andamento Nota PGFN e Parecer RFB) – mudança de entendimento

Acórdão 9303-010.249 – março/2020

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.



**IMPORTANTE: (CONVERSÃO DE JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
– JULGAMENTO EM TURMAS ORDINÁRIAS OU
DEMONSTRAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO EM
SUSTENTAÇÃO ORAL)**

- ✓ **DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO (qq. momento se o conceito era amplo);**
- ✓ **ELEMENTOS DE PROVA: FOTOS, LAUDOS E SEGREGAÇÃO DE VALORES QUANDO ENVOLVEREM PRODUTOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE DO SUJEITO PASSIVO.**



PROVAS - VINCULAÇÃO

➤ Acórdão 9303-008.049 (fevereiro/2019)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

INSUMOS . COMPROVAÇÃO DA VINCULAÇÃO DOS ITENS COM A ATIVIDADE DO SUJEITO PASSIVO.

Não há que se reconhecer o direito ao crédito das contribuições ao PIS e Cofins quando o sujeito passivo não logra êxito em comprovar que as aquisições de bens e serviços se enquadram no conceito de insumos - ou seja, se tais itens são essenciais e pertinentes à sua atividade.



CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- ✓ DIVERGÊNCIA QUANTO AO CONCEITO DE INSUMOS;
- ✓ MESMA ATIVIDADE DO SUJEITO PASSIVO (INDUSTRIAL, AGROINDÚSTRIA, COMERCIAL, ETC);
- ✓ DIVERGÊNCIA DE ITENS;



Crédito presumido



- **Créditos presumidos – art. 504 da IN 1911**

“Sem prejuízo das vedações estabelecidas neste Regulamento, as pessoas jurídicas que exerçam atividade agroindustrial, inclusive as sociedades cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, créditos presumidos calculados sobre o valor de aquisição dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação dos produtos relacionados nos arts. 491 e 492 (produtos destinados a alimentação humana ou animal – carnes, pescados, leite, frutas, café, cereais, alimentos preparados para animais, etc).

[...]

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo também em relação às mercadorias relacionadas no caput quando, produzidas pela própria pessoa jurídica ou sociedade cooperativa, forem por ela utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias (Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15)



- Créditos presumidos – art. 504 da IN 1911

Art. 505. **Geram direito ao desconto do crédito presumido de que trata o art. 504 inclusive as aquisições ou recebimentos de produtos agropecuários efetuados de** (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, caput e § 1º; com redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013, art. 33, e art. 15, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 29):

I - pessoa física residente no País;

II - cooperado pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País;

III - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Tipi;

IV - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

V - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.



O montante do crédito presumido do PIS e da Cofins será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos produtos agropecuários utilizados como insumos, de alíquota correspondente a:

I - 0,99% e 4,56%, respectivamente, em:

a) aos produtos de origem animal classificados no Capítulo 2, exceto os códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da Tipi;

b) aos produtos de origem animal classificados no Capítulos 3, exceto os códigos 03.02, 03.03, 03.04, da Tipi, e os produtos vivos desse Capítulo, e no Capítulo 4, exceto o código 0405.10.00, da Tipi, e o leite in natura;

c) aos produtos de origem animal classificados nos códigos 15.01 a 15.06 e 1516.10, exceto o código 1502.00.1, todos da Tipi;

d) às misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18, exceto o código 1517.10.00, da Tipi; e

e) aos produtos de origem animal classificados no Capítulo 16;

II - 0,5775% e 2,66%, respectivamente, em relação aos insumos para produção dos demais produtos a que se refere o art. 504, exceto leite in natura

III - 0,825 %, respectivamente, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, no Programa Mais Leite Saudável; e

[...]



O valor dos créditos apurados:

- não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e
- não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, salvo disposição em contrário na legislação pertinente.

No caso de sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial, o valor do crédito presumido relativo à aquisição de produtos agropecuários utilizados como insumos limita-se ao saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a venda dos produtos classificados na Tipi que especifica, devido depois de efetuadas as exclusões e deduções previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001

O limite do crédito presumido deve ser calculado apenas para as operações efetuadas no mercado interno; e para cada período de apuração.



não se aplica no caso de recebimento, por cooperativa, de leite in natura de cooperado



Cooperativas que produzam mercadorias para alimentação humana ou animal – Lei 10.925

Art. 8º **As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3**, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal**, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. [...]

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:



I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura , 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 , e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 , para os demais produtos. (IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o

leite in natura , adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º -A; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura , adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A.



Sendo assim, quanto à permissão de créditos presumidos quando se tratar de cooperativa de produção agropecuária que exerça atividade agroindustrial – Lei 10.925/04 veio com a Lei 10.925

Tal lei **permite às cooperativas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal**, classificadas nos capítulos 2, 3,, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03;02, 03.03, [...], todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal**, crédito presumido quanto à aquisição de bens para revenda ou como insumo, nos seguintes moldes: 60% aquisições de produtos de origem animal, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; 50% soja e derivados e 35% demais produtos.

Havia discussão acerca do percentual – **se em decorrência do produtos adquiridos ou produzidos:**

Súmula CARF nº 157

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Acórdãos Precedentes:

9303-003.331, 9303-003.812, 3301-004.056, 3401-003.400, 3402-002.469 e 3403-003.551



Acórdão 9303-003.331

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO. PRODUTO FABRICADO.

O crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 corresponde a 60% ou a 35% de sua alíquota de incidência em função da natureza do produto a que a agroindústria deu saída e não da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Acórdão 9303-003.812

AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO.

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) quando se tratar de insumos utilizados nos produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.



NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

**CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. CONTRATOS DE PARCERIA.
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. NÃO CABE DIREITO.**

A simples engorda de animais, que consiste em serviço prestado por pessoa física a pessoa jurídica, não concede o direito ao crédito presumido da atividade agroindustrial, uma vez que não se constitui em aquisição de bens, conforme exigido pela legislação, mas, sim, em prestação de serviço.

Voto:

Portanto, caem por terra as alegações de que a autoridade está qualificando as operações como prestação de serviços para efeito da apuração do crédito presumido e como produção própria para efeito da incidência da contribuição para o Funrural (art. 168 da INRFB nº 971, de 2009), uma vez que existe comprovação, inequívoca, de que os parceiros/criadores prestam somente serviço de engorda de animais à cooperativa.

Em consequência, **correta a interpretação do Fisco que se trata, in casu, da contratação de produtores rurais (pessoas físicas) para promoverem o serviço de engorda de frangos e suínos, o que não se subsume à previsão legal do crédito presumido** expressa no caput do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, com a redação pela Lei n.º 11.051, de 2004, já que tal crédito somente pode ser calculado sobre o valor de bens e não de serviços.



- **Suspensão, Isenção, Não incidência e alíquota zero**

IN 1911

Art. 492. Observado o disposto no art. 495, está suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda de produtos **in natura** de origem vegetal destinados à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04 (vinho) da Tipi, **quando efetuada por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária** (Lei nº 10.925, de 2004, art. 15, § 3º, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 200

Art. 495. A suspensão de que tratam os arts. 489 a 492 aplica-se somente na hipótese de o adquirente, cumulativamente (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, § 1º, e art. 9º, incisos I e II, e § 1º):

I - apurar o IRPJ com base no lucro real;

II - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação dos produtos de que tratam os arts. 491 e 492; e

III - exercer atividade agroindustrial nos termos do inciso I do art. 511.4, art. 29).



Art. 491. Observado o disposto no art. 495, **está suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita auferida por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária na operação de venda de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos destinados à alimentação humana ou animal classificados na Tipi** (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, caput, e art. 9º, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 29; Lei nº 12.058, de 2009, art. 37; Lei nº 12.350, de 2010, arts. 54, inciso II, e 57, com redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011, art. 13; Lei nº 12.599, de 2012, art. 7º, parágrafo único; Lei nº 12.839, de 2013, art. 2º, e Lei nº 12.865, de 2013, art. 30):

I - no Capítulo 2 (carnes), exceto os códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.30.00, 0206.4, 0206.80.00, 02.07 e 0210.1;

II - no Capítulo 3 (pescados), exceto os códigos 03.02, 03.03, 03.04 e os produtos vivos desse Capítulo;

III - no Capítulo 4 (leite, laticínios, ovos, mel), exceto o código 0405.10.00;

IV - nos códigos 0504.00 (miúdos), 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14 (produtos hortícolas, plantas e tubérculos), exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99;

V - no Capítulo 8 (frutas);



Não incide as contribuições sobre as receitas decorrentes das operações de:

- Exportação de mercadorias para o exterior;
- Prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisa;
- Vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação; e
- Vendas de materiais e equipamentos, bem assim da prestação de serviços decorrentes dessas operações efetuadas diretamente a Itaipu Binacional

IN 1911

Art. 21. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas:

I - de exportação de mercadorias para o exterior (Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, art. 149, § 2º, inciso I; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso II e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso I);

II - de serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas (Constituição Federal, art. 149, § 2º, inciso I; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso III e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso II);

III - de venda a Empresa Comercial Exportadora com o fim específico de exportação, observado o disposto no art. 9º (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, incisos VIII e IX e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso III; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso III);

IV - de venda de querosene de aviação a distribuidora, efetuada por importador ou produtor, quando o produto for destinado a consumo por aeronave em tráfego internacional, na forma dos arts. 316 a 319 (Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 3º); [...]



Lucro Presumido e Lucro Real das cooperativas, exceto a cooperativa de crédito

- CSLL à alíquota de 9% sobre as sobras apuradas no período;
- IRPJ sobre atos não cooperativos à alíquota de 15% mais 10% caso ultrapasse R\$ 20.000,00;
- INSS à alíquota de 20% sobre o valor das remunerações dos diretores e conselheiros fiscais, 20% de alíquota do INSS sobre a folha dos funcionários, mais 1%, 2% ou 3% dependendo do grau de incidência da capacidade laborativa (GILRAT), mais 5,8% devido a outras entidades, se não tiver, PIS à alíquota de 1% sobre a folha de pagamento, e FGTS com alíquota de 8% sobre a folha de empregados

Cooperativas de crédito - somente o lucro Real e Pis e Cofins cumulativo:

COOPERATIVAS	PIS /Lucro Presumido e Lucro Real	COFINS /Lucro Presumido e Lucro Real
Agropecuária e consumo	1,65%	7,6%
Todas as demais, exceto a de crédito	0,65%	3%



Impostos incidentes para todas as cooperativas

CSLL – operações estranhas ao ato cooperativo

Alíquota

9%

IRPJ dos atos não cooperativos

15% + 10% (se ultrapassar R\$ 20.000,00)

INSS sobre as remunerações de diretores e conselheiros fiscais

20%

INSS sobre a folha de pagamento dos funcionários

20% + 1%, 2% ou 3%
(conforme capacidade laborativa) +
5,8% (outras entidades)

PIS sobre a folha de pagamento dos funcionários

1%

FGTS sobre a folha de pagamento dos funcionários

8%



COOPERATIVA
Crédito

PIS/Lucro Real
0,65%

COFINS/Lucro Real
4%

Lucro Real para PIS e COFINS **da cooperativa de crédito**

Acórdão 9303-009.781

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/10/1999

PIS. COFINS. **COOPERATIVA DE CRÉDITO.** TRIBUTAÇÃO.
POSSIBILIDADE.

Por expressa disposição da legislação tributária, os ingressos decorrentes de atos cooperativos praticados pelas cooperativas de crédito estão sujeitos à tributação pelo PIS e pela Cofins.

Não são aplicáveis às cooperativas de crédito o que foi decidido pelo STJ, na sistemática dos recurso repetitivos, no julgamento dos RESP nº 1.164.716 e 1.141.667.



Voto vencido:

“Diante do fato inegável de que a cooperativa de crédito é um braço alongado do associado, que a utiliza para investir seus valores, obter auxílio e receber lucros de acordo com sua quota-parte, **o novo entendimento imprime e protege a decisão de ser um cooperado e não um mero correntista.** Segundo consta nos autos, tratar-se de cooperativa de crédito, devidamente constituída, sujeitando-se aos ditames da Lei nº 5.764/71, na prática de verdadeiros atos cooperativos, tal qual previsto no art. 79 da citada legislação e segundo o que exige o BACEN, através da Resolução nº 2.771/2000 e por determinação legal, consubstanciada na Resolução nº 2.771/2000 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 cooperativo.**”



Lei 11.051/04

Art. 30. As sociedades cooperativas de crédito e de transporte rodoviário de cargas, na apuração dos valores devidos a título de Cofins e PIS-faturamento, poderão excluir da base de cálculo os ingressos decorrentes do ato cooperativo, aplicando-se, no que couber, o disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e demais normas relativas às cooperativas de produção agropecuária e de infra-estrutura. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Efeito retroativo x norma esclarecedora



Acórdão 9101-004.952

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIAS SUMULADAS. SÚMULA CARF Nº 141. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, não se conhece de recurso especial apresentado em face de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, bem como não servirá como paradigma acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar Súmula do Pleno do CARF.

SÚMULA CARF Nº 141.

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



Acórdão 9101-003.918

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999

COOPERATIVA DE CRÉDITO. APLICAÇÕES FINANCEIRAS.
ATOS COOPERATIVOS. NÃO TRIBUTAÇÃO.

A efetivação de aplicações financeiras por Cooperativas de Crédito no mercado constitui ato cooperativo não sujeito à tributação. Precedentes do STJ e da CSRF. Em virtude desse entendimento, não se pode conhecer de Recurso cujo acórdão paradigma se refere à Cooperativa de outro ramo de atividade, que não o de Crédito.



A cooperativa de consumo é a única que pode adotar o simples nacional (art. 195 do RIR/18 – mesmas normas das pessoas jurídicas), conforme o disposto no artigo 3º, no parágrafo 4º, inciso VI, da LC 123/2006, sendo que seus respectivos tributos variam conforme o valor do faturamento da empresa. Sendo assim, é o único ramo de cooperativa que pode adotar os três regimes tributários.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o [art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 \(Código Civil\)](#), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o [art. 12 desta Lei Complementar](#), para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;



COOPERATIVA	PIS Lucro Presumido	COFINS Lucro Presumido	PIS Lucro Real	COFINS Lucro Real	PIS Simples Nacional	COFINS Simples Nacional
Consumo	0,65%	3%	1,65%	7,6%	Varia conforme receita	Varia conforme receita

Decreto 9.580/18 – RIR/18

Cooperativas de consumo

Art. 195. As sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores ficam sujeitas às mesmas normas de incidência do imposto sobre a renda aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).



Acórdão 1103-00.512

[...]

IRPJ, CSLL MOTIVO DOS LANÇAMENTOS – ALCANCE DOS CONSUMIDORES COOPERADOS OU ASSOCIADOS

O motivo dos lançamentos é a caracterização da recorrente como cooperativa de consumo. Do que se constata dos autos, quase toda a receita da recorrente

decorre da revenda de produtos aos consumidores, associados ou não da recorrente, usuários da Unimed Petrópolis e de outras Unimed, ou outros.

Caracterização como cooperativa de consumo. O art. 69 da Lei 9.532/97 alcança o produto da venda feita a consumidores cooperados ou associados.

O produto da venda a consumidores não cooperados ou associados já era tributável antes do referido preceito legal. Pretensão fiscal que não merece reparos.”



Voto:

“[...]”

Entretanto, deixo registrado que os usuários das Unimed (que não são associados ou cooperados dela, vez que é uma cooperativa de trabalho médico – cooperados são os médicos que prestam serviços aos usuários mediante a cooperativa) não são associados ou cooperados da recorrente, porquanto seus nomes sequer constam no Livro de Matrícula, como determina o art. 23 da Lei 5.764/71³, e consoante o art. 9º de seu estatuto (fl. 40). É como entendo.

De tudo quanto ficou deduzido, afirmo conclusivamente que as receitas da Usimed Petrópolis decorrentes da revenda dos produtos aos consumidores, quer sejam associados ou cooperados da recorrente, quer sejam usuários das Unimed, compõem o lucro tributável, para fins de IRPJ e de CSL, em face do art. 69 da Lei 9.532/97.

Dessa forma, **não merece reparos a glosa das exclusões dos “resultados positivos de atos cooperativos” (sobras líquidas ou reais) feitas ao lucro líquido, para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL – com exceção à da parcela atingida pela decadência, já reconhecida pelo órgão julgador de origem.”**



Das sociedades cooperativas

Não incidência

Art. 193. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica **não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º e art. 4º).**

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano, que incidirão sobre a parte integralizada (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º) .

§ 2º Na hipótese de cooperativas de crédito, a remuneração a que se refere o § 1º é limitada ao valor da taxa Selic para títulos federais (Lei Complementar nº 130, de 17 de abril de 2009, art. 7º).

§ 3º A inobservância ao disposto nos § 1º e § 2º importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento.



Incidência

Art. 194. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto em legislação específica pagarão o imposto sobre a renda calculado sobre os resultados positivos das operações e das atividades **estranhas à sua finalidade**, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, art. 85 ao art. 88 e art. 111; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º e art. 2º):

I - de comercialização ou de industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos **de não associados**, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não **associados**, para atender aos objetivos sociais; ou

III - de participação em sociedades não cooperativas, para atendimento aos próprios objetivos e de outros, de caráter acessório ou complementar



Acórdão 9101-004.349 – voto de qualidade

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

COOPERATIVA DE TRABALHO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TERCEIROS TOMADORES. ATO NÃO COOPERATIVO. TRIBUTAÇÃO.

Apenas sobre os atos cooperativos típicos, assim entendidos como aqueles praticados na forma do art. 79 da Lei 5.764/71 não ocorre a incidência de tributos, consoante a jurisprudência consolidada do STJ.

Os valores recebidos pelas cooperativas de trabalho, por serviço prestado por seus associados a outra pessoa, associada ou não, por se tratar de ato não cooperativo, estão sujeitos ao IRPJ.

Posição vencida – a cooperativa presta serviço de mandatário ao cooperado. Não presta serviço a terceiros. Quem presta serviços aos terceiros são os cooperados.



Lei 10.865/04

Art. 39. As sociedades cooperativas que obedeceram ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

[...]

Art. 48. Produz efeitos a partir de 1ª de janeiro de 2005 o disposto no art. 39 desta Lei.



ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. APLICAÇÃO DE SÚMULA. DEVOLUÇÃO DE MATÉRIA ESTRITAMENTE DE DIREITO. POSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Tendo sido devolvida questão de direito, sem necessidade de apreciação de outros aspectos, e se há súmula tratando da matéria, cabe ser aplicada no exame de admissibilidade. E, conforme disposto no art. 67, § 3º do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. Recurso não conhecido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002

RESULTADOS DE ATOS COOPERATIVOS. NÃO INCIDÊNCIA.

O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei nº 10.865, de 2004. Súmula CARF nº 83.



Acórdão 1402-00.082

*“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
[...]*

Atos Cooperativos

Os fatos econômicos decorrentes de atos cooperativos não representam receitas nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa. Exatamente porque quando a cooperativa atua nesses limites, ela é simplesmente o meio para que os cooperadores auferam receitas nas relações com terceiros, utilizando-se da estrutura organizacional da cooperativa. O art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71 chancela isso, de modo que o art. 39, caput, da Lei 10.865/04 não traz inovação pública.”



Voto Vencido:

“[...]”

Diferentemente do entendimento da recorrente, o presente caso não se trata de não incidência já que ela é uma pessoa jurídica domiciliada no País. Também não é uma situação de imunidade, uma vez que o art. 174 da Constituição Federal, como norma de eficácia limitada, depende da edição da lei que deve apoiar e estimular o cooperativismo tão somente. Cabe esclarecer que a isenção prevista na Lei nº 5.764, de 1971, alcança os tributos até então instituídos. Como a CSLL somente foi criada pela Lei nº 7.689, em 1988, não se pode concluir que o mencionado dispositivo, que trata de um benefício fiscal, fosse alcançar inclusive tributos criados posteriormente com base na competência da União prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988, já que para esta tese não há qualquer amparo normativo expresso.

“[...]”

Somente a partir de 1º/01/2005, mediante lei ordinária, a isenção da CSLL foi outorgada para os atos cooperativos.

“[...]”

Assim, não tem cabimento a aplicação retroativa de uma lei que não contenha dispositivo expresso de que seja interpretativa. Também não se pode inferir que esta norma foi editada com o objetivo de ratificar uma isenção pré-existente por absoluta falta de amparo legal [...]”



Voto Vencedor:

[...]

Estruturalmente, as cooperativas, quer de trabalho, quer de produção, quer de consumo, quer de crédito, são formas organizacionais de internalização do interesse social, isto é, voltadas para dentro, e não orientadas para o mercado (externalização do interesse social). Daí se falar que os atos cooperativos, e suas consequentes relações, são interna corporis.

Pode-se dizer, pois, que os atos corporativos são endógenos, e não exógenos aos atores sociais dessa organização.

Por isso que os fatos econômicos que emanam dos atos cooperativos são conformados na prestação direta de serviços pela cooperativa a seus associados. A Lei 5.764/71 disciplina as sociedades cooperativas, e que e seus arts. 7º e 79 dispõem:

“Art. 7º. As cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados.

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 a operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.



Tais fatos econômicos não representam receita nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa. Justamente porque, sobre não ostentar fins lucrativos, a cooperativa, no exercício de atos cooperativos, expressa forma organizacional de internalização do interesse social, não dirigida ao mercado.

São esses fatos econômicos que não representam receita da cooperativa. Exatamente porque quando a cooperativa atua nesses limites, ela é simplesmente o meio para que os cooperados ou associados auferam receitas nas relações com terceiros, utilizando-se da estrutura organizacional da cooperativa.

Esses fatos econômicos decorrentes de atos cooperativos não representam nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa.

Portanto, da mesma forma como sucede com o IRPJ, para a CSLL, tais fatos econômicos não compõem o resultado da cooperativa. É o art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71 que chancela isso.

Nesse sentido, o art. 39, caput, da Lei 10.865/04 não traz inovação jurídica, ao que já preconizava a Lei 5.764/71. [...]

Por conseguinte, entendo que a exigência da CSLL deve ser reservada somente sobre a mesma base de cálculo apurada para o IRPJ. [...]"



Acórdão 1301-002.082

COOPERATIVA. GANHO DE CAPITAL. ATO NÃO COOPERATIVO

Não há como ratear o ganho de capital, como se houvesse uma parte atribuível ao ato cooperativo e outra parte a ato não cooperativo. A venda de bens do ativo permanente da qual decorra ganho de capital não é ato inerente às finalidades da cooperativa. Como consequência, devem ser integralmente tributadas.



JCP

Solução de Consulta DISIT 5001/19 – 5ª região

Os juros pagos pelas cooperativas, inclusive as cooperativas de crédito, a seus associados como remuneração do capital social estão sujeitos à incidência do IRRF, calculado mediante a utilização das tabelas progressivas, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

Obs.: como se fosse fruto do trabalho, e não distribuição de lucros (pq a cooperativa não apuraria lucro com resultado de atos cooperativos)



Aplicações Financeiras – IR e CSLL

Súmula 262 do STJ

Incide IR sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.

Obs.: dedutibilidade das despesas financeiras na proporção das operações com cooperados e terceiros – PN 73/75

Acórdão 1301-002.082

COOPERATIVAS. RESULTADOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS FINANCEIRAS. INERÊNCIA CONGÊNITA. Sem a comprovação das despesas financeiras umbilicalmente inerentes e diretamente vinculadas, por um nexo imediato de necessidade congênita à geração das receitas financeiras tributadas, não há como aprovar a pretensão de deduzir aquelas despesas



Contribuição Previdenciária – Cooperativa de Trabalho

Lei 8.212/91

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

[...]

IV – quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviço que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.867, de 1999))

Execução suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 10, de 2016)”

RESOLUÇÃO Nº 10, DE 2016

O Senado Federal resolve:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838.



Acórdão 9202-008.205

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2006 a 01/01/2010 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNA FEDERAL. O art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, que prevê a incidência de contribuição previdenciária nos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho foi julgado inconstitucional, por unanimidade de votos, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. RE 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida. DECISÕES DEFINITIVAS DO STF E STJ. SISTEMÁTICA PREVISTA PELOS ARTIGOS 543B E 543C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF nº 343/2015, art. 62 §2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), deverão ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.



Verifica-se, contudo, que esse dispositivo foi julgado inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, Confira-se: Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF. 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição. 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. 4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, O Tribunal também reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, a saber: EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXIGIBILIDADE, SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS. ARTIGO 22



INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91. REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº 9.876/99. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Decisão. O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram as Ministras Carmen lúcia e Ellen Gracie.
[...]

Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF. Portaria MF nº 343 (Regimento Interno do CARF): Art. 62. [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973 Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”



- IOF

Decreto 6.306/07

IOF Crédito

Art. 8º A alíquota do imposto é reduzida a zero na operação de crédito, sem prejuízo do disposto no § 5º: (Redação dada pelo Decreto nº 7.011, de 2009)

I - **em que figure como tomadora cooperativa**, observado o disposto no art. 45, inciso I;

Art. 45. Para efeito de reconhecimento da aplicabilidade de isenção ou alíquota reduzida, cabe ao responsável pela cobrança e recolhimento do IOF exigir: (Redação dada pelo Decreto nº 7.487, de 2011)

I - no caso de cooperativa, declaração, em duas vias, por ela firmada de que atende aos requisitos da legislação cooperativista (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971);



06/11/2014 PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.085 RIO DE JANEIRO

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/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 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. [...]



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. **(TEMA 536 – RE 672215)**

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.**



