



NOTA /PGFN/CRJ/Nº 561/2016

Documento público. Ausência de sigilo.

Art. 19 da Lei nº 10.522/2002. Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2010; PGFN/CRJ nº 492/2011; PGFN/CDA nº 2025/2011; PGFN/CRJ/CDA nº 396/2013. Portaria PGFN nº 502/2016. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Recursos Especiais nº 1.141.667/RS e 1.164.716/MG. Paradigmas do tema nº 363 de recursos repetitivos. Nota Explicativa para delimitação da matéria decidida e análise de eventual dispensa de contestar e recorrer. Impossibilidade de dispensa de contestar e recorrer em relação ao tema, considerando a pendência de sua apreciação pelo STF.

- I -

Introdução

A presente manifestação consubstancia-se em Nota Explicativa, elaborada com o intuito de delimitar a abrangência do julgamento dos Recursos Especiais (REsp's) nº 1.141.667/RS e 1.164.716/MG pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), realizado sob a sistemática do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.035 e ss. do nCPC), em atendimento ao preconizado na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 12 de fevereiro de 2014.

2. Com efeito, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014 previu, dentre outros aspectos, que seriam elaboradas, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), Notas Explicativas acerca dos julgamentos de temas em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, sob a sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC/1973 (arts. 1.035 e ss. do nCPC). Tais manifestações têm o intuito de delimitar a matéria decidida e prestar esclarecimentos e/ou orientações à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

3. É relevante mencionar que a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014 foi editada para dar cumprimento ao disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522/2002, os quais preveem a vinculação da RFB, após expressa manifestação da PGFN, às teses desfavoráveis à Fazenda Nacional firmadas sob as sistemáticas de repercussão geral e/ou de



recursos repetitivos, nos casos em que os Procuradores da Fazenda Nacional estejam autorizados a não apresentar contestação e a não interpor recursos. Ademais, as Notas Explicativas têm como finalidade subsidiar a aplicação, por parte RFB, do Parecer PGFN/CDA nº 2025/2011, o qual, vale registrar, foi um dos fundamentos da edição da referida Portaria Conjunta.

4. Nesse sentido, é pertinente mencionar que o Parecer PGFN/CDA nº 2025/2011 teve por finalidade definir as implicações administrativas da aplicação da Portaria PGFN nº 294/2010, recentemente substituída pela Portaria PGFN nº 502/2016.

5. No presente caso, conforme se verá mais adiante, não obstante os REsp's nº 1.141.667/RS e 1.164.716/MG terem sido julgados em sentido parcialmente desfavorável à Fazenda Nacional, não é possível a observância do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e no art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502/2016 em relação ao respectivo tema (nº 363 de recursos repetitivos: **“incidência da contribuição destinada ao PIS e da COFINS sobre a receita oriunda de atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas, à luz do disposto no artigo 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71”**), em razão, dentre outros aspectos, de se vislumbrar a possibilidade de reversão do entendimento no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme preveem o art. 19, V, da Lei nº 10.522/02 e o art. 2º, § 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016.

6. Desse modo, a presente Nota Explicativa, além de delimitar o que restou decidido no julgamento dos REsp's nº 1.141.667/RS e 1.164.716/MG, tem como intuito cumprir o disposto no art. 3º da Portaria Conjunta PGFN /RFB nº 01/2014 e no § 3º do art. 2º da Portaria PGFN nº 502/2016, justificando a não inclusão do tema na lista do art. 2º, § 4º, da deste mesmo normativo.

7. Ressalte-se, nesse sentido, já ter sido a RFB cientificada sobre o acórdão resultante do julgamento em tela através do Memorando nº 2223/2016/PGFN/PGA, de 08 de junho de 2016, mas não se mostra conveniente aguardar o decurso do prazo de 30 dias (para manifestação daquela) previsto no art. 2º, §2º da mencionada Portaria Conjunta, seja por força da conclusão supra adiantada, seja pela superveniência do art. 2º, § 4º, da Portaria PGFN nº 502/2016, que demanda orientação aos Procuradores da Fazenda Nacional “tão logo finalizado o julgamento”, o que aconteceu há cerca de 60 (sessenta) dias, ressaltando a relevância e urgência da expedição da presente Nota.



Relato a respeito dos REsp's nº 1.141.667/RS e 1.164.716/MG

8. A controvérsia analisada pelo STJ diz respeito à incidência da contribuição destinada ao PIS e da COFINS sobre a receita oriunda de atos cooperativos realizados pelas cooperativas, à luz do disposto no artigo 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71, tendo sido firmada a tese de que “não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas”.

9. O REsp nº 1.164.716/MG teve origem em mandado de segurança impetrado em novembro/2000 por cooperativa com fundamento nos arts. 146, III, “c”, e 174, § 2º, da Constituição Federal e no vigente art. 6º, I, da Lei complementar nº 70/1991, tendo em vista a revogação deste último pela Medida Provisória nº 1.858/99 (Medida Provisória 2158-35). Sustentava-se inconstitucionalidade formal e material desta, pretendendo-se a prevalência (represtinação) daquele, relativamente à COFINS.

10. A sentença concedeu a segurança e foi confirmada em sede de apelação/reexame necessário. Em sede de recurso especial, a Fazenda Nacional sustentou a inexistência de isenção relativa atos cooperativos impróprios (atípicos) e a higidez da revogação da isenção até então existente em relação aos atos cooperativos típicos, além de divergência jurisprudencial, sendo o referido REsp admitido como representativo da controvérsia (art. 543-C do CPC/1973). Em sede de recurso extraordinário, a Fazenda Nacional sustentou, além da nulidade do acórdão por deficiência de fundamentação e por ofensa à cláusula de reserva de plenário, violação ao disposto nos arts. 146, III, “c”, 150, § 6º, 194 e 195 da Constituição Federal, sendo o referido RE inadmitido através de decisão desafiada por recurso de agravo ainda pendente de processamento.

11. Já o REsp nº 1.141.667/RS teve origem em mandado de segurança impetrado em março/2007 por cooperativa, com fundamento no parágrafo único do art. 79 da Lei nº 5.764/71 e no art. 6º, I, da Lei complementar nº 70/1991, pretendendo-se o reconhecimento da não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos típicos. A sentença concedeu parcialmente a segurança mas foi reformada em sede de apelação/reexame necessário, denegando-se, em larga escala, a segurança. Em sede de recurso especial, que veio a ser admitido pelo Tribunal de origem (e afetado, pelo STJ, como representativo do tema nº 363 de recursos repetitivos), a impetrante sustentou, em suma, que, por força do art. 79 da Lei nº 5.764/71, não seria possível compreender os valores decorrentes de ato cooperativo típico como faturamento ou receita, ou seja, como aptos a atrair a incidência da COFINS. Em sede de



recurso extraordinário, a impetrante apresentou alegações semelhantes, tendo, todavia, sido determinado o sobrestamento, diante da pendência, naquele momento (meados de 2009), de julgamento, pelo STF, da controvérsia relativa ao prazo prescricional para repetição de indébito.

12. Em memoriais apresentados ao STJ, a Fazenda Nacional sustentou, dentre outros argumentos, decorrerem do texto constitucional as seguintes normas tributárias relativas às cooperativas: tributabilidade do ato cooperativo (ausência de imunidade) e necessidade de concessão de tratamento tributário diferenciado a este (sem que, todavia, tenha sido editada a lei complementar destinada a cumprir tal papel), de modo que, ainda que se interpretasse o art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71 como uma hipótese de não incidência tributária, esta não teria sido recepcionada pela Constituição Federal com *status* de lei complementar.

13. Apontou, ainda, que, no julgamento dos temas nº 177¹ e 323² de repercussão geral, o STF reconheceu, respectivamente, a constitucionalidade da revogação do art. 6º, I, da Lei complementar nº 70/1991 (dispositivo com *status* material de lei ordinária) pela Medida Provisória nº 1.858/99 e a incidência do PIS e da COFINS relativamente à receita decorrente de negócios entre cooperativas e terceiros tomadores de serviço (não cooperados). Ressaltou, por fim, que a legislação federal não prevê qualquer isenção ampla ou genérica em favor do ato cooperativo, que não é possível de fixação de uma tese única para todos os diferentes tipos de atos cooperativos e de cooperativas e que **o tema nº 536 de repercussão geral**³ ainda está pendente de julgamento pelo STF. **Defendeu, portanto, a fixação da tese de legitimidade da incidência do PIS e da COFINS sobre atos cooperativos praticados por cooperativas que acarretem faturamento e não gozem de isenção/dedução legal.**

¹ **“Revogação, por medida provisória, da isenção da contribuição para o PIS e para a COFINS concedida às sociedades cooperativas”**. Descrição: “Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, caput, § 4º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.858/99, que revogou a isenção da contribuição para o PIS e a COFINS concedida pela Lei Complementar nº 70/91 às sociedades cooperativas”.

² **“Incidência do PIS sobre os atos cooperativos próprios”**. Descrição: “Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146, III e 239, da Constituição Federal, a exigibilidade, ou não, da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS sobre os atos próprios das sociedades cooperativas, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33/2001, originariamente editada sob o nº 1.858-6/99, e nas Leis nos 9.715 e 9.718, ambas de 1998”.

³ **“Incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo”**. Descrição: “Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 5º, XVIII; 146, III, c; 194, parágrafo único, V; 195, caput, e I, a, b e c e § 7º; e 239 da Constituição Federal, a possibilidade de lei dispor sobre a incidência, ou não, de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo em face dos conceitos constitucionais relativos ao cooperativismo: ‘ato cooperativo’, ‘receita da atividade cooperativa’ e ‘cooperado’”.



14. No julgamento dos REsp's nº 1.164.716/MG e nº 1.141.667/RS, todavia, entendeu o STJ que não apenas os temas nº 177 e 323 de repercussão geral, já julgados, mas também os temas nº 516⁴ e 536, tratam de questão diversa da debatida no REsp (pois todos seriam referentes a negócios realizados entre cooperativas e terceiros não cooperados, ou seja, a atos não cooperativos ou cooperativos atípicos/impróprios), bem como que não incide PIS/COFINS sobre faturamento decorrente de ato cooperativo típico (assim compreendido de acordo com a definição constante do *caput* do referido dispositivo legal), por força do parágrafo único do art. 79 da Lei nº 5.764/71 (em contraposição ao art. 111 do mesmo diploma), que, supostamente, ao afastar a caracterização de operação de mercado/contrato de compra e venda pelo ato cooperativo, declararia esta como “hipótese de não incidência tributária”. O julgado esclarece, ainda, que, conforme o *caput* do art. 79 da Lei nº 5.764/71, o “ato cooperativo”, para ser considerado “típico”, deve estar relacionado aos objetivos institucionais da cooperativa.

15. **Todavia, apesar dessas balizas, não se definiu** (e, ao que tudo indica, nem seria possível fazê-lo) **que tipos de cooperativas, atos/negócios e situações estariam compreendidos na disciplina** (de suposta “não incidência” tributária) **do art. 79 da Lei nº 5.764/71, apenas tendo sido enunciada a tese firmada, cuja aplicação depende, por óbvio, das peculiaridades e controvérsias fático-probatórias e do regime jurídico aplicável a cada caso concreto**⁵, a fim de aferir se, diante da atividade desenvolvida, resta ou não configurada a hipótese de incidência dos tributos em comento. **Nesse sentido, registra-se que o caráter potencialmente desfavorável à Fazenda Nacional da tese firmada pelo STJ se restringe apenas à questão da não incidência de PIS/COFINS relativamente ao ato cooperativo típico, na medida em que este não restou totalmente definido.**

16. No que se refere ao REsp nº 1.164.716/MG, considerando a pendência de agravo em RE pendente de processamento na origem, não foi apresentado recurso contra o acórdão do STJ. Já nos autos do REsp nº 1.141.667/RS, em que a Fazenda Nacional era a recorrida, foram apresentados embargos de declaração objetivando prequestionamento das

⁴ **“Sujeição passiva das cooperativas à contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS”**. Descrição: “Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146, III, “c”, 154, I, e 172, §2º, da Constituição Federal, bem como do art. 1º, II, da LC 84/96, a possibilidade, ou não, de inclusão, na base de cálculo de contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS, dos valores recebidos pelas cooperativas, provenientes de terceiros tomadores de serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas por seus associados”.

⁵ O voto do Min. Relator ressalva, por exemplo, a situação das cooperativas de trabalho.



questões constitucionais, já tendo o referido recurso sido impugnado pela parte adversa e estando pendente de julgamento.

- III -

Análise e conclusão

17. Não compartilhamos do entendimento, adotado pela 1ª Seção do STJ, de que nenhum dos temas nº 177 (RE nº 598.085/RJ), 323 (RE 599.362/RJ), 516 (RE 597.315/RJ) e 536 (RE 672.215/CE) de repercussão geral corresponde à controvérsia analisada nos REsp's nº 1.141.667/RS e 1.164.716/MG e que culminou na fixação da tese de que “não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas”. Com efeito, essa premissa pode até estar correta com relação ao tema nº 516 e, na prática, também com relação aos temas nº 177 e 323, mas indubitavelmente, no que tange ao tema nº 536, não está, conforme se passa a demonstrar.

18. No caso do tema nº 177 (RE nº 598.085/RJ), o acórdão regional havia entendido, justamente com base no art. 79 da Lei nº 5.764/71, que os atos cooperativos não geram nem receita nem faturamento. Os excertos, a seguir transcritos, do voto do Desembargador relator do recurso de apelação e de embargos de declaração (fls. 116 e 147 dos autos físicos), comprovam, inequivocamente, tal assertiva:

Oportuno lembrar que este julgado restringe-se exclusivamente aos atos cooperativos, na forma definida no art. 79 da Lei nº. 5.764/71; acaso pratique outros atos, deverá observar o disposto no art. 87, da referida Lei:

Em relação ao alegado faturamento proveniente dos contratos da cooperativa com terceiros, é dispensável qualquer consideração, vez que o objeto destes autos restringe-se aos atos cooperativos próprios (Lei nº. 5.76/71, art. 79), o que não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas, conforme expressamente consignado no julgado embargado.

19. Todavia, é bem verdade que o acórdão proferido pelo STF não considerou tal questão (deliberadamente ou não) ou, ao menos, não foi suficientemente claro ao analisá-la,



circunstâncias que ensejaram a oposição de recursos de embargos de declaração por ambas as partes e ainda pendentes de julgamento.

20. Semelhante situação se deu em relação ao tema nº 323 (RE 599.362/RJ), que, supostamente, versa sobre a “Incidência do PIS sobre os atos cooperativos próprios”, e no qual acórdão regional também (porquanto igualmente proferido pelo TRF/2ª Região e praticamente idêntico) havia entendido, com base no art. 79 da Lei nº 5.764/71, que os atos cooperativos não geram nem receita nem faturamento. Essa circunstância não escapou à percepção do Min. Relator (Dias Toffoli), que, todavia, entendeu que o pedido da cooperativa autora, na verdade, estaria relacionado a negócios jurídicos com terceiros tomadores de serviços.

21. Nada obstante, por compreender que o deslinde da controvérsia demandava a “definição do que seja ato cooperativo” e a determinação sobre “se as operações praticadas pela cooperativa com não associados se inserem nesse conceito”, o Min. Dias Toffoli avançou na temática, firmando, em seu voto, a compreensão de que a Lei nº 5.764/71 não foi recepcionada com *status* de lei complementar, não se enquadrando no disposto no art. 146, III, “c” da Constituição Federal nem interferindo no regime de tributação das cooperativas (neste ponto, Sua Excelência se valeu de entendimento tradicionalmente externado pelo Min. Teori Zavascki, enquanto compunha o STJ). Acerca do art. 79 da Lei nº 5.764/71, assentou que “se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá”. Ressalte-se que a cooperativa autora apresentou embargos de declaração contra o acórdão, ainda pendentes de julgamento.

22. O caso concreto paradigma do tema nº 516 (RE 597.315/RJ), ainda não julgado, não discute a incidência da COFINS, mas sim da contribuição que era prevista no art. 1º, II, da LC nº 84/96, de modo que, no nosso sentir, a redação do referido tema (Sujeição passiva das cooperativas à contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS) e a respectiva descrição estão equivocadas.

23. No caso concreto paradigma do tema nº 536 (RE 672.215/CE), ainda não julgado, a sentença de primeira instância, mantida pelo acórdão regional, julgou procedente os pedidos para “reconhecer a inexistência de relação jurídico-tributária que imponha o recolhimento do PIS, da COFINS e da CSLL incidentes sobre os valores resultantes dos atos exclusivamente cooperativos, nos termos do art. 79 da Lei nº. 5.674/79” (fl. 140 ou 165).

24. Em memoriais relativos ao referido feito já apresentados aos Ministros do STF, a Fazenda Nacional destacou que a controvérsia em análise consistia na definição acerca da



“validade da incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto dos atos cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas de trabalho médico”, mas não se limitou a abordar as particularidades destas últimas, tendo, também, sustentado, dentre outras questões, **a constitucionalidade da incidência do PIS e da COFINS sobre o faturamento advindo da prática de atos cooperativos típicos**. Transcreve-se, a seguir, o resumo das brilhantes conclusões a que se chegou na referida peça:

- 1) nos autos, é discutida a tese da incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto auferido com a prática de atos cooperativos por sociedades cooperativas de trabalho médico;
- 2) o conceito de ato cooperativo é e sempre foi matéria da alçada do legislador infraconstitucional, até pelo verdadeiro silêncio eloquente da Constituição Federal de 1988 quanto ao ponto, a qual apenas mencionou em um dispositivo o “ato cooperativo” (art. 146, inciso III, alínea “c”), sem, contudo, definir quais seriam seus lindes conceituais, matéria que sempre se apresentou pacificada pela jurisprudência pátria e que era assente no direito objetivo pátrio quando da realização da Assembléia Nacional Constituinte, posto que integralmente disciplinada pelo art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971 (Lei Geral do Cooperativismo).
- 3) assim, operações com pessoas estranhas aos quadros sociais das cooperativas de trabalho médico costumam consubstanciar operações de natureza eminentemente empresarial e extremamente vultosas do ponto de vista econômico, bem como são diversas da relação da cooperativa com seus cooperados. Portanto, não são atos cooperativos, de acordo, inclusive, com iterativos precedentes do STJ e dos TRF's;
- 4) neste contexto, conceder jurisdicionalmente às cooperativas de trabalho médico, sem qualquer fator razoável de discriminação, sistemática constitucional de recolhimento da COFINS, da contribuição ao PIS e da CSLL desonerada, por exemplo, no que concerne às operações idênticas que forem desempenhadas pelas demais empresas que atuam neste setor econômico, poderá redundar num grave desequilíbrio concorrencial no setor, em afronta direta aos preceitos constitucionais que regem a ordem econômica, máxime ao postulado da livre concorrência (art. 170, IV, da CF/88);
- 5) foi plenamente constitucional a revogação, perpetrada pela Medida Provisória 1.858-6/99, da isenção da COFINS prevista para as sociedades cooperativas sobre seus atos cooperativos próprios pelo art. 6º, inciso I, da LC nº 70/91, em razão da natureza materialmente ordinária deste diploma normativo, dos termos do art. 150, §6º, da CF/88 e da inexistência de simetria entre as formas para conceder e revogar isenções (precedentes do STF);
- 6) seja considerando o faturamento como (i) a receita bruta da venda de mercadorias ou da prestação de serviços; seja o considerando, de acordo com o entendimento mais moderno desse STF, como (ii) a receita operacional, relacionada com o objeto social ou ramo de negócio da pessoa jurídica; ou, ainda, como (iii) todo ingresso oriundo da atividade típica – do objeto social – da pessoa jurídica que exerce atividade empresarial, o que se observa é que, para se determinar o campo de incidência da COFINS e da contribuição ao PIS sobre os atos praticados pelas cooperativas, o conceito constitucional de faturamento emergente do art. 195, I, alínea “b”, da CF/88, não distingue as hipóteses de ingressos oriundos de atos praticados entre as



cooperativas e seus associados ou pelas cooperativas entre si e aqueles praticados com não-associados;

7) também o conceito de faturamento enquanto “receita total” da pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil adotada, a fortiori, alberga qualquer resultado obtido através de atos cooperativos ou não-cooperativos praticados pelas cooperativas de produção agropecuária e de consumo, excepcionalmente submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da COFINS e do PIS;

8) segundo preceitua a própria Lei nº 5.764, de 1971, as cooperativas se consubstanciam em “sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias” (art. 4º), podendo adotar por objeto “qualquer gênero de serviço, operação ou atividade” (art. 5º); também é da própria essência da atividade econômica a prática de atos jurídicos (operações de compra, de venda, de financiamento, de prestação de serviços) que geram receitas – operacionais e não-operacionais - (e, claro, também despesas) e resultados. Quem não tem receita não pode ter despesa, nem resultados a serem distribuídos entre os cooperados ou destinados a constituir fundos (art. 28 da Lei nº 5.764/71). Quem não tem receita não pode sequer operar! E as cooperativas operam fartamente, segundo um “Sistema Operacional” disciplinado em lei (Lei nº 5.764/71, Capítulo XII), que inclusive descreve uma variada gama de operações por elas praticadas (Seção III). Estas operações devem ser obrigatoriamente lançadas em livros fiscais e contábeis (art. 22, inciso VI), que registram as suas receitas e despesas, com bases nos quais são apurados, em cada exercício, seus resultados positivos ou negativos ;

9) eventual repasse de parte dos valores aos associados das sociedades cooperativas não desnatura a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária atinente à COFINS, à contribuição ao PIS e à CSLL, posto que, para se configurar a incidência da exação, do ponto de vista constitucional, afigurar-se-á juridicamente relevante tão-somente a verificação da ocorrência do fato gerador que faz nascer a obrigação tributária;

10) em que pesem serem formalmente consideradas sociedades simples pelo Código Civil, as atividades exercidas pelas cooperativas em geral e, principalmente, pelas cooperativas de trabalho médico, não podem ser excluídas do campo material do exercício da atividade empresarial, para fins de incidência da COFINS, da contribuição ao PIS e da CSLL. Muito pelo contrário, em relação a tais contribuições, verifica-se, inclusive, a existência de lei especial, equiparando as sociedades cooperativas a empresas (parágrafo único do art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999);

11) o conceito de faturamento é constitucional, diretamente emergente do art. 195, inciso I, da Constituição Republicana de 1988, razão pela qual não se sustenta o fundamento adotado por inúmeros precedentes, no sentido de que, nos termos do parágrafo único do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, os atos cooperativos “não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas”. Inexistência de efeitos tributários para fins de determinação da órbita material de incidência da COFINS, tributo que sequer existia à época do advento da lei e que, repise-se, decorre diretamente de norma constitucional expressa (art. 195, I, da CF/88). Manifestação ulterior da vontade do legislador ordinário no sentido da incidência da COFINS também sobre o faturamento advindo da prática de atos cooperativos (art. 6º, I, da LC nº 70/91 e art. 23, II, alínea “a”, da MP nº 1.858-6/99);

12) a hipótese de incidência da COFINS e da contribuição ao PIS é o faturamento da pessoa jurídica, não se podendo negar que as cooperativas, à semelhança das demais pessoas jurídicas que exercem atividades econômicas, com ou sem fins lucrativos,



realizam a hipótese de incidência em questão, estando obrigadas ao pagamento da exação, nos limites e com as deduções e exclusões previstas na legislação infraconstitucional e exemplificativamente citadas neste memorial;

13) o lucro tributável pela CSLL surge de um plexo normativo que envolve aspectos contábeis, comerciais e fiscais, sendo aferível a partir de operações de adições, deduções ou compensações determinadas pela legislação infraconstitucional, a qual informará de modo sistemático e metodológico quais valores poderão ser adicionados, excluídos ou compensados. Em suma, a tributação desse lucro envolve complexas operações reguladas por normas infraconstitucionais, mas nem por isso inconstitucionais;

14) nem a Constituição Federal de 1988 nem muito menos a legislação infraconstitucional, ao determinar as operações jurídico-contábeis de adições, deduções e compensações a partir das quais será ajustada a base de cálculo da CSLL, excluíram o lucro advindo da prática de atos cooperativos por sociedades cooperativas do âmbito de incidência normativa da contribuição para a Seguridade Social em estudo;

15) em verdade, as sobras líquidas mencionadas no art. 4º, inciso VII, e em outros dispositivos da Lei nº 5.764, de 1971 (Lei Geral do Cooperativismo), designam o próprio lucro líquido, ou lucro apurado em balanço por tais sociedades cooperativas;

16) o fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de “sobra líquida” não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas tão-somente de permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados (sobras), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto o lucro deve guardar relação com a contribuição do capital (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187);

17) ainda que o art. 4º, inciso VII, da Lei nº 5.764, de 1971, preconize o retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral, é inegável a realização do fato gerador da CSLL por parte das sociedades cooperativas, as quais, antes da eventual transferência das sobras líquidas do exercício aos seus cooperados obtiveram sim um incremento patrimonial que pode ser enquadrado na grandeza econômica que perfectibiliza a hipótese de incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988: o lucro;

18) A conclusão a que se chega é que, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é, em tese e na hipótese de inexistência de qualquer favor legal tributário concedido por lei infraconstitucional, devida por todas as sociedades cooperativas, devendo incidir sobre todos os seus resultados enquadráveis como base de cálculo da CSLL, sejam eles relativos às operações com associados ou não-associados;

19) muito embora se tenha demonstrado a normal possibilidade de incidência da CSLL sobre o lucro auferido com a prática de atos cooperativos ou não-cooperativos e sua plena constitucionalidade, cumpre advertir que a Lei nº 10.865, de 2004, por mera opção de política fiscal, houve por bem isentar da CSLL o lucro advindo da prática dos atos cooperativos pelas sociedades cooperativas em geral (com exceção das cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores) e isto somente a partir de 1º de janeiro de 2005 (o que afasta parcialmente o pedido do autor, nos presentes autos, de repetir valores a tal título recolhidos a partir de junho de 2001);

20) esta norma de isenção apenas confirma que: i) excluindo o crédito tributário, a regra de isenção não interfere na incidência tributária, nem na sua demonstrada



constitucionalidade no caso dos autos, muito pelo contrário, a regra de isenção é a confirmação legal de que o tributo deve incidir; e em decorrência desta realidade, ii) a regra que concede isenção da CSLL aos atos cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas, além de só poder ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2005, pode ser revogada a qualquer tempo, também por mera opção política do legislador, por outro veículo normativo com status de lei ordinária, restaurando-se a plena exigibilidade da CSLL relativamente ao lucro auferido com a prática de atos cooperativos pelas sociedades cooperativas em geral;

21) o legislador constituinte originário não atendeu ao pleito expresso do setor cooperativista, à época da elaboração da CF/88, no sentido de se positivar benefício tributário para o ato cooperativo. Também no direito comparado, não se observa tradição das Constituições estabelecerem imunidades ou benefícios tributários sobre o ato cooperativo;

22) segundo entendimento assente nessa Excelsa Corte, além de a lei complementar referida no art. 146, III, alínea “c”, da Lei Maior, ainda não ter sido editada, o “adequado tratamento tributário” ali mencionado não significa tratamento privilegiado, nem muito menos imunidade tributária (RE 141.800/SP; AC 2209 AgR). Pelo contrário, ao preceituar que o ato cooperativo deverá ter um adequado “tratamento tributário”, a CF/88 prescreveu um comando expresso no sentido de que tais atos devem ser tributados;

23) o tratamento tributário “adequado” se insere na órbita de opção política do legislador (STF, Mandados de Injunção 701, 702 e 703);

24) prever uma não-incidência genérica da COFINS sobre o faturamento advindo da prática de todo e qualquer ato cooperativo ofenderia, com a devida vênia, o art. 195, caput, que consagra o Princípio da Universalidade do Financiamento da Seguridade Social, enquanto corolário do Princípio da Solidariedade;

25) afastar o importante segmento econômico das cooperativas e, em especial, das cooperativas médicas do tipo UNIMED da incidência da COFINS, afigura-se, inclusive, contraveniente ao princípio constitucional da equidade na forma de participação no custeio da Seguridade Social, tal qual previsto no art. 194, parágrafo único, V, da CF/88, com a devida vênia;

26) quando a CF/88 quis afastar determinadas entidades da regra do custeio universal da Seguridade Social, fê-lo expressamente, como é o caso da isenção (rectius, imunidade) concedida às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, §7º). Ademais, quando a CF/88 pretendeu excluir a possibilidade de tributação da receita oriunda de determinadas operações ou atos, também o procedeu de maneira inequívoca, *exempli gratia*, ao determinar que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (art. 149, §2º, I);

27) o artigo 15 da última reedição da Medida Provisória nº 1858/99 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) somente confirma que já vem a União conferindo um tratamento tributário particularizado às cooperativas, ainda que em âmbito da legislação ordinária, de acordo com as especificidades próprias de cada uma destas entidades e sem violação ao princípio da isonomia. Ainda que assim não fosse, não poderia o Poder Judiciário estender o benefício fiscal a outros tipos de cooperativas, sob pena de atuar com legislador positivo, hipótese proscriita pelo art. 2º da CF/88 (STF, AI 142.348 AgR; RE 402.748/PE-AgR). **(com grifos no original)**



25. Pelo exposto, é evidente a impossibilidade e inconveniência de orientação no pela dispensa de contestar e recorrer na matéria, notadamente por ser esta objeto do tema nº 536 de repercussão geral (RE 672.215/CE), cujo julgamento sequer foi iniciado, sendo certo que, caso a Suprema Corte venha a acolher a tese fazendária, restará superado o entendimento firmado pelo STJ (ou, no mínimo, será impulsionada a superação por parte dessa própria Corte), até mesmo em decorrência do forte viés constitucional da controvérsia.

26. Ademais, como visto, ainda que venha a ser mantida a tese jurídica firmada pelo STJ, o fato é que, conforme já ressaltado, o julgamento do tema nº 363 de recursos repetitivos (cujos casos paradigmas também serão submetidos ao STF, como visto) não se revelou exauriente, sendo absolutamente prematura eventual inclusão do tema em lista, na medida em que agora há, ainda com maior razão, necessidade de análise detida, inclusive com o necessário suporte da RFB, de cada caso concreto que for submetido à apreciação jurisdicional.

27. Por essas razões, recomenda-se que o tema seja incluído na segunda parte (ressalvas) da lista Art.2º, § 4º, da Portaria PGFN Nº 502/2016, nos seguintes termos:

2.4 - PIS/COFINS

a) Ato cooperativo típico - Art. 79 da Lei nº 5.764/71

REsp's 1.141.667/RS e 1.164.716/MG (tema nº 363 de recursos repetitivos)

Resumo: Não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

JUSTIFICATIVA:

Não obstante a fixação da tese acima esposada, em sede de julgamento pela sistemática dos recursos repetitivos, os Procuradores da Fazenda Nacional deverão continuar a contestar e a recorrer nas causas que discutam o tema acima exposto, conforme ressalva o art. 19, V, da Lei nº 10.522/02, em razão do reconhecimento de repercussão geral no RE 672.215/CE (tema nº 536 de repercussão geral), que abrange a controvérsia.

Entende-se que a controvérsia ostenta viés constitucional (recepção do art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71 para fins tributários, a adequação de sua compreensão como hipótese de não incidência ao disposto nos arts. 146, III, "c", 150, § 6º, 194, parágrafo único, 195, I, "b" e § 7º, e 239 da Constituição Federal, no art. 34, § 5º, do ADCT e na legislação federal superveniente à revogação do art. 6º, I, da LC nº 70/91, etc.), devendo-se evitar a interposição de REsp quanto à matéria (ressalvada a discussão de matéria não abrangida pelo julgamento do tema nº 363 de recursos repetitivos ou eventual distinção) e insistir na interposição somente de RE. Para tanto, a matéria constitucional deve estar devidamente prequestionada.

OBSERVAÇÃO: o STJ não definiu, de modo exauriente, o conceito de "ato cooperativo típico", apenas relacionando-o ao disposto no art. 79, *caput*, da Lei nº 5.764/71. Do precedente, é possível extrair, a *contrario sensu*, que não estão abrangidos no referido conceito os atos **a)** praticados entre cooperativa e terceiro não cooperado ou **b)** desvinculados da consecução dos objetivos sociais da cooperativa. Desse modo, é necessário atentar para as peculiaridades de cada caso concreto.

Referência: Nota PGFN/CRJ nº XX/2016



28. São essas as considerações que esta CRJ reputa úteis acerca do REsp nº 1.396.488/SC, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.035 e ss. do nCPC). Ainda em decorrência das considerações feitas na presente Nota Explicativa, recomenda-se os seguintes encaminhamentos:

- a) envio da presente Nota à RFB, em atendimento à Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, ressalvada a possibilidade de manifestação complementar, notadamente em caso de apresentação dos questionamentos a que alude o art. 2º, § 2º, do referido ato normativo;
- b) envio de cópia desta Nota à CASTJ e CASTF/PGFN, para ciência e eventual apontamento quanto à abrangência dos temas e julgamentos aqui mencionados;
- c) envio de cópia desta Nota à DIAEJ/CRJ, para que avalie o cabimento e a conveniência de inclusão do tema em acompanhamento especial;
- d) envio de cópia desta Nota à CAT/PGFN, com a sugestão de que se manifeste acerca de eventuais consequências tributárias decorrentes do art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71; e
- e) ampla divulgação do teor da presente Nota aos Procuradores da Fazenda Nacional.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 21 de junho de 2016.

FILIPPE AGUIAR DE BARROS
Procurador da Fazenda Nacional



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

Registro nº 242341/2016

DESPACHO PGFN/CRJ/ S/N /2016

Documento: Registro nº 242341/2016

Assunto: Documento público. Ausência de sigilo. Art. 19 da Lei nº 10.522/2002. Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2010; PGFN/CRJ nº 492/2011; PGFN/CDA nº 2025/2011; PGFN/CRJ/CDA nº 396/2013. Portaria PGFN nº 502/2016. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014. Recursos Especiais nº 1.141.667/RS e 1.164.716/MG. Paradigmas do tema nº 363 de recursos repetitivos. Nota Explicativa para delimitação da matéria decidida e análise de eventual dispensa de contestar e recorrer. Impossibilidade de dispensa de contestar e recorrer em relação ao tema, considerando a pendência de sua apreciação pelo STF.

Trata-se da NOTA PGFN/CRJ/Nº 561/2016, da lavra do Procurador FILIPE AGUIAR DE BARROS, com a qual manifesto minha concordância.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 22 de junho de 2016.

ROGÉRIO CAMPOS

Coordenador-Geral da Representação Judicial
da Fazenda Nacional

Aprovo. Dê-se o encaminhamento proposto.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 22 de junho de 2016.

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário