



**Processo nº** 16327.001214/2005-73  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-011.315 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 18 de março de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COOPERATIVA CENTRAL DE CRÉDITO DE SÃO PAULO - CENTRAL SICREDI SP

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

Ano-calendário: 2002, 2003

COOPERATIVA DE CRÉDITO. ATOS COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA.

Somente a partir da vigência do art. 30 da Lei nº 11.051/2004 é que passou a existir previsão legal para não tributação das receitas, decorrentes de atos cooperativos, auferidos pelas cooperativas de crédito.

A tese aprovada pelo STJ nos REsp nº 1.141.667/RS e nº 1.164.716/MG, proferidas no regime dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do antigo CPC, não é aplicável aos atos praticados pelas cooperativas de crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrade Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3302-008.337**, de 17 de março de 2020, proferido pela 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar que as receitas provenientes de atos cooperativos não deve ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, restando assim ementado:

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

Ano-calendário: 2002, 2003

**ATOS COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA.**

Os atos cooperativos típicos - assim entendidos aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados ou entre os associados e as cooperativas, ou entre cooperativas, para a consecução dos objetivos sociais - não geram receita ou lucro.

Não resignada com o acórdão, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de tributação das receitas decorrentes de atos cooperativos auferidas pelas cooperativas de crédito. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigma o acórdão nº 9303-009.038.

Foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do despacho de admissibilidade 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento/3<sup>a</sup> Câmara, de 03 de agosto de 2020, proferido pelo Presidente da 3<sup>a</sup> Câmara da 1<sup>a</sup> Seção.

Devidamente intimado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao apelo especial da Fazenda Nacional, postulando, em preliminar, a sua negativa de seguimento e, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

### 1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

### 2 Mérito

No mérito, a controvérsia gravita em torno da possibilidade de tributação das receitas decorrentes de atos cooperativos auferidas pelas cooperativas de crédito.

A Contribuinte – COOPERATIVA CENTRAL DE CRÉDITO DE SÃO PAULO - CENTRAL SICREDI – SP, é sociedade cooperativa estando submetida ao regramento conferido pela Lei nº 5.764/71 (Lei Cooperativista), Lei nº 4.595/64 e atos normativos do Banco Central do Brasil, em especial a Resolução CMN/BACEN nº 3.442/07, conforme se infere dos Estatutos Sociais.

Trata-se de uma sociedade **cooperativa de crédito**, ou seja, uma instituição financeira cooperativa, não se confundindo com a figura de banco ou sociedade de crédito, financiamento e investimento. Além disso, há na legislação expressa vedação de utilização do vocábulo "BANCO" em sua denominação, conforme art. 50, §único, da Lei nº 5.764/71.

O ato cooperativo não se consubstancia em faturamento para a sociedade, mas sim gera resultado positivo que pertence, proporcionalmente, a cada um dos seus cooperados, não havendo receita de titularidade da sociedade cooperativa. Portanto, ausente a receita/faturamento da cooperativa, não há base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar os recursos especiais nº 1.164.716 e 1.141.667, na sistemática dos recursos repetitivos, pacificou o entendimento de não serem tributados pelo PIS e pela COFINS os atos cooperativos. Os acórdãos de recurso repetitivo foram assim ementados:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo

único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

**6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.**

(REsp 1164716/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

(grifo nosso)

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.**

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo

único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

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

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

**6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.**

(REsp 1141667/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

(grifos nossos)

Assim, conforme entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos, não deve haver a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos.

A matéria já foi objeto de análise no acórdão nº 9303-010.844, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migyama, cujo posicionamento restou vencedor no julgamento, refletindo o entendimento desta Relatora, razão pela qual são adotas as suas razões de decidir como fundamentos desse julgado, *in verbis*:

[...] quanto ao mérito trazido em recurso fazendário, qual seja, se haveria ou não incidência da tributação do PIS sobre os atos cooperativos, em razão das decisões do STJ nos REsp nº 1.141.667/RS e nº 1.164.716/MG, proferidas no regime dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do antigo CPC, sem delongas, manifestamos nossa concordância com o voto constante do acórdão recorrido da lavra do nobre conselheiro Rosaldo Trevisan. O que, peço licença para transcrever parte:

“[...]

No mérito, em relação à incidência de Contribuição para o PIS/PASEP sobre atos chamados “cooperativos”, entre a cooperativa e os cooperados, cabe destacar que a autuação colaciona excertos da Lei no 9.718/1998, que rege a contribuição, dando conta de que a tributação tem por base o faturamento (totalidade das receitas auferidas), e que, no caso de pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212/1991 (entre as quais as cooperativas de crédito), são admitidas as deduções ali referidas:

“Art. 3º (...)

(...)

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

§ 5º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (redação dada pela Medida Provisória no 2.158-35/2001)

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

- a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;
- b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;
- c) deságio na colocação de títulos;
- d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;
- e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (...)”

(grifo nosso)

E acrescenta a fiscalização que a Lei no 11.051, de 29/12/2004 (art. 30), passou a tratar do “ato cooperativo”, permitindo sua exclusão da base de cálculo das contribuições:

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

(grifo nosso)

Incumbe ainda destacar que o referido art. 30 teve nova redação dada pela Lei no 11.196, de 21/11/2005, passando a dispor:

“Art. 30. As sociedades cooperativas de crédito e de transporte rodoviário de cargas, na apuração dos valores devidos a título de Cofins e PISfaturamento, poderão excluir da base de cálculo os ingressos decorrentes do ato cooperativo, aplicando-se, no que couber, o disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e demais normas relativas às cooperativas de produção agropecuária e de infraestrutura.” (grifo nosso)

Sobre o tema decidiu o STJ, em duas ocasiões, também na sistemática vinculante do artigo 543C do antigo CPC (atual artigo 1036 e seguintes do novo CPC, veiculado pela Lei no 13.105/2015), sendo o resultado de observância obrigatória por este tribunal administrativo, tendo em vista o artigo 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Os REs 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas.

Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

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

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

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

(REsp 1.141.667/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)"

(grifo nosso)

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do duto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

(REsp 1.164.716/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA

Em ambos os julgados, de observância obrigatória por este CARF, percebe-se que é fixada a tese de que “não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas”.

Resta saber se o caso concreto trata de “atos cooperativos típicos”, recordando que se está a analisar somente a Contribuição para o PIS/PASEP, visto que a discussão de mesmo teor sobre a COFINS foi submetida a juízo na ação no 2001.61.02.0037939, que tem o seguinte andamento (conforme consulta ao sítio do TRF da 3ª Região, em [www.trf3.jus.br](http://www.trf3.jus.br)):

(a) o juízo de primeiro grau julgou parcialmente procedente o pedido do autor concedendo parcialmente o requerido para o fim de suspender a exigibilidade da COFINS ante a isenção prevista no art. 6º, inciso I, da Lei Complementar no 70/91 quanto aos atos cooperativos próprios e em relação aos atos não cooperativos continuar a recolher a COFINS segundo a base de cálculo estabelecida pelo art. 2º da Lei Complementar 70/91, mantendo a alíquota de 3% introduzida pelo art. 8º da Lei 9.718/98 (não há notícias no processo sobre a data em que teve ciência a fiscalização de tal medida, havendo menção expressa à ação judicial apenas a partir da decisão da DRJ);

(b) no TRF da 3ª Região, foi negado provimento ao recurso de apelação e à remessa oficial, mantendo-se a decisão de piso (em 19/07/2006), e rejeitando-se os embargos de declaração interpostos (em 10/01/2007);

(c) em questão de ordem suscitada, a turma do TRF da 3ª Região anulou o julgamento anterior, em 24/04/2008, havendo novo acórdão em 19/02/2009, negando provimento à apelação da autora e dando parcial provimento à apelação da União Federal e à remessa oficial, decidindo a Terceira Turma, unanimemente, que:

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COFINS. SOCIEDADE COOPERATIVA. LEI Nº 5764/71, MP Nº 18586/99, REEDIÇÕES E MP Nº 215835/01. FATURAMENTO OU RECEITA DECORRENTE DE ATO NÃO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA FISCAL. PRECEDENTES. LEI 9718/98. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE. ALÍQUOTA. CONSTITUCIONALIDADE.”

I. A Lei nº 5.764/71 não foi recepcionada como lei complementar, para efeito do artigo 146, III, "c", da Constituição Federal: o "adequado tratamento tributário", previsto em favor de atos cooperativos, exige ação legislativa, e não corresponde, necessariamente, à isenção.

II. A tese de ofensa ao princípio da isonomia, pela MP nº 2.15835/01, considerando o tratamento conferido somente às cooperativas de produção, não legitima, como solução, a ampliação dos termos da legislação, em típica atuação de legislador positivo, porque incompatível com a função do Poder Judiciário no controle de constitucionalidade das leis.

III. A COFINS não incide sobre o lucro, mas receita ou faturamento, conceitos inerentes a atividades como as praticadas, ainda que sem fins lucrativos, pelas sociedades cooperativas.

IV. A intermediação de serviços prestados por cooperados a terceiros não se insere no conceito legal de atos cooperativos próprios (artigo 79 da Lei no 5.764/71), para efeito de exclusão da cooperativa à tributação cogitada, não podendo a norma, que repercute sobre a incidência fiscal, reduzindo-lhe o alcance, ser, como pretendida, interpretada extensivamente, até porque tal solução violaria, ademais e fundamentalmente, o princípio da universalidade e da solidariedade social.

V O Supremo Tribunal Federal já consolidou o entendimento de que é inconstitucional a majoração da base de cálculo da COFINS, tal como disciplinada no artigo 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, porém, constitucional o aumento da alíquota, alterada pelo artigo 8º.

VI – Apelação da autora improvida.

VII – Apelação da União Federal e remessa oficial parcialmente providas.”

(DOU de 10/03/2009) (grifo nosso)

(d) os embargos de declaração apresentados foram unanimemente rejeitados, em 28/05/2009; e

(e) interposto recurso especial, aguardou-se decisão do REsp no 1.141.667 (com ementa aqui já transcrita), e julgamento de recurso extraordinário, sendo o último andamento processual a redistribuição, por sucessão, em 16/02/2017.

Voltando à análise da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP, discutida administrativamente, cabe verificar se as rubricas analisadas neste processo, cujo sujeito passivo é cooperativa de crédito, são alcançadas pelo decidido nos julgados do STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos.

O contribuinte, ainda em sua impugnação, destaca que, como cooperativa de crédito rural/agrícola, está obrigada pelo art. 84 da Lei no 5.764/1971 a operar com associados, e que os rendimentos alheios à atividade cooperativista estão sujeitos à tributação (fls. 201/211), reconhecendo que a ele se aplica o tratamento previsto para as instituições financeiras (§ 1º do art. 22 da Lei no 8.212/1991) e que o BACEN, na Resolução no 3.442/2007, estabeleceu que a cooperativa de crédito somente pode captar recursos de seus associados, também se restringindo a operação de empréstimo a seus associados. Assim, não existiria a possibilidade de operações financeiras com não associados (terceiros), sendo a integralidade dos atos tida como “cooperativos próprios”.

Assim, e não havendo imputação fiscal em sentido contrário, está se aqui a tratar dos atos a que se referem os REsp no 1.141.667/RS e no 1.164.716/MG, destacando ainda que o STF já se manifestou sobre a repercussão geral da revogação da isenção a que se refere a defesa, constante na Medida Provisória no 1.858/1999, no RE no 598.085/RJ (Tema 177: “Revogação, por medida provisória, da isenção da contribuição para o PIS e para a COFINS concedida às sociedades cooperativas”):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO. SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS) VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE “ATO NÃO

COOPERATIVO” POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC Nº 70/91, PELA MP Nº 1.8586 E REEDIÇÕES SEGUINTES, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.15835. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, “C”, DA CF/88, DETERMINANTE DO “ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO”, AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, por quanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado.
2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas.
3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitária, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997.
4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995).
5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a ratio ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação.
6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada.
7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.
8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 15082006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01092006, assentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o que implicou

na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços.

9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, verbis:

**TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI N.º 5.764/71. COFINS. MP N.º 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS.** 1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei nº. 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998. 2. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG) 3. Prevalece, no confronto com a Lei nº. 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art. 2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

4. Os atos cooperativos (Lei nº. 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato imponível para incidência da Cofins.

5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. 6. Apelação provida. (fls. 120/121).

10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje13122010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.8586, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

11. Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta. (RE 598085, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe027 DIVULG 09022015 PUBLIC 10022015)

Os temas com repercussão geral assinalados no RE no 598.085/RJ são três, cabendo, no caso, analisar o de número 323, que trata de “incidência do PIS sobre os atos cooperativos próprios”, objeto do RE no 599.362, com trânsito em julgado no seguinte sentido:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência.

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

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

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

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

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

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

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

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

9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica.

O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.

10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração. (RE 599362, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014,

**ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe027 DIVULG  
09022015 PUBLIC 10022015” (grifo nosso)**

Embora o julgado trate de cooperativas de trabalho, há conclusões da Suprema Corte, como a atinente à inexistência de garantia constitucional de não incidência, ou de sobreposição dos comandos da Lei no 5.764/1971 às normas legais de tributação relativas a cada espécie tributária, que são válidas, a nosso ver, a qualquer espécie de cooperativa. Há, assim, que se buscar, no caso em análise, correta aplicação de todos os ditames jurisprudenciais que são vinculantes para o CARF (repercussão geral e recursos repetitivos).

Como no caso em análise não se controveverte que se está a tratar especificamente de atos entre a cooperativa de crédito e os cooperados, não se aplica o teor do RE no 599.362, que se refere a operações com terceiros, mas os REsp no 1.141.667/RS e no 1.164.716/MG, que fixam a tese de que “não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas”, ou seja, exclusivamente entre a cooperativa e seus associados. E, sendo tais disposições vinculantes para o CARF, entende-se que merece provimento o recurso em relação à Contribuição para o PIS/PASEP, no caso concreto, já recordando que não se conheceu do recurso em relação à COFINS, por estar o tema submetido ao crivo do Poder Judiciário.

No mesmo sentido outras decisões deste CARF, inclusive decisão recente deste colegiado, praticamente com a mesma formação, tratando de duas matérias aqui decididas (decadência e incidência – naquele caso, em relação à COFINS):

**“COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO. FALTA DE INFORMAÇÃO DAS SUPORTAS RECEITAS DE ATOS COOPERADOS EM DCTF E FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173 E NÃO 150, § 4º, AMBOS DO CTN. INOCORRÊNCIA.**

A interpretação da jurisprudência atual prevalente é a de que, em não efetuado pagamento total ou parcial, a contagem decadencial deve ser dada pelo artigo 173 do CTN e não pelo artigo 150, § 4º, do mesmo Código. No caso concreto, o lançamento foi cientificado em 19/12/2006, abrangendo o interregno de 31/01/2001 a 15/12/2004, vindo a contagem decadencial a se iniciar no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (01/01/2002). A partir desta data até a ciência do lançamento (19/12/2006), tem-se 4 (quatro) anos, 11 (onze) meses e 18

(dezoito) dias, não ocorrendo decadência.

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

É assente na jurisprudência pátria que há diferença entre atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços não associados e atos em prol dos cooperados. Atos praticados com terceiros não associados são receitas tributáveis para fins da COFINS. Atos cooperativos são ingressos, logo, fora do campo de incidência das referidas contribuições. Precedentes do STF em sede de repercussão geral (RE 598.085/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime e 599.362/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime) e do STJ em regime de recursos repetitivos (REsp. 1.141.667/RS, 1ª Seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016 e REsp. 1.164.716/MG, 1a seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016)” (Acórdão no 3401005.455, Rel. original Cons. André Henrique Lemos, Relator Designado Ad Hoc Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 22. Out. 2018, presentes ao julgamento os Cons. Rosaldo Trevisan, Marcos Antonio Borges, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, André Henrique Lemos, Carlos

Henrique de Seixas Pantarolli, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo  
Branco Ausente justificadamente a Conselheira Mara Cristina Sifuentes)

(No mesmo sentido o Acórdão 3401003.817, unânime, sessão de 27. Jun. 2017)

(grifo nosso)

No mesmo sentido ainda decisões unâimes da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**“COOPERATIVA DE CRÉDITO. ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. LEI 5.764/71. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS.**

Nos termos do artigo 62º do Regimento Interno do CARF, 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 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543C do Código de Processo Civil, entendeu que não são tributados pelo PIS e pela Cofins os chamados atos cooperativos. Recursos Especiais 1.164.716 e 1.141.667.” (Acórdão 9303005.043, Rel. Cons. Demes Brito, unânime, sessão de 12. Abr. 2017) (No mesmo sentido o Acórdão 9303005.786, unânime, sessão de 31. Out. 2017, e o Acórdão 9303006.205, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, unânime, sessão de 13. Dez. 2017) (Destaque-se ainda que há entendimentos em sentido contrário, pela irrelevância da distinção entre atos cooperativos e não cooperativos, por voto de qualidade, nos Acórdãos 9303007.487 a 490, todos com Rel. Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, sessão de 21. Nov. 2018)(grifo nosso”)

Manifesto minha concordância com o entendimento impecável do acórdão recorrido, eis que já me manifestei nesse colegiado com o mesmo direcionamento – o que cito o acórdão 9303-005.043 (menionado no acórdão recorrido). Entendemos que **os REsp no 1.141.667/RS e no 1.164.716/MG, que fixam a tese de que “não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas”, ou seja, exclusivamente entre a cooperativa e seus associados – aplica-se ao vertente caso.**

Ademais, nessa linha, entendo que a Lei 11.051/04 apenas clarificou eventual controvérsia sobre a extensão do decidido pelo STJ às cooperativas de crédito, apenas elucidando a aplicação dessa decisão para as sociedades cooperativas de crédito – ao trazer o art. 30:

“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) .”

Ora, há vários eventos semelhantes contemplando decisão do STF pela inconstitucionalidade de determinada norma, sem modulação dos efeitos, e que, somente posteriormente é editada lei revogando o dispositivo legal declarado inconstitucional – para fins de somente elucidar e clarificar o decidido pelo Tribunal superior. O que não quer dizer que a Lei que revogou o enunciado trouxe um novo regramento com aplicação ex nunc, eis que a referida norma nasceu inconstitucional, conforme decidido pelo r. tribunal.

Da mesma forma, não há que se falar que uma lei que trouxe enunciado esclarecendo o decidido pelos Tribunais superiores (em sede de repercussão geral ou repetitivo, sem modulação dos efeitos) pela não tributação de determinado evento não teria eficácia excludente retroativa, eis que pensar assim restaria ignorar o decidido anteriormente pelos tribunais em sede de repercussão geral, se emanado pelo STF ou, em sede de repetitivo, se proferido pelo STJ.

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

[...]

Dessa forma, a pretensão da Fazenda Nacional não merece prosperar, devendo ser mantido o acórdão recorrido segundo o qual “os atos cooperativos típicos - assim entendidos aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados ou entre os associados e as cooperativas, ou entre cooperativas, para a consecução dos objetivos sociais - não geram receita ou lucro”, e por isso não estão sujeitos à incidência das contribuições para o PIS e a COFINS.

### **3 Dispositivo**

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, confirmando-se a improcedência do auto de infração.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de suas conclusões a respeito da matéria em julgamento.

Por economia processual, adoto o mesmo voto proferido por mim no acórdão nº 9303-011.004, de 12/11/2020, o qual reproduzo na íntegra a seguir:

### **Mérito**

Inicialmente cumpre lembrar que o art. 22, § 1º da Lei nº 8.212/91 equiparou as cooperativas de crédito a uma instituição financeira. Assim o arcabouço jurídico tributário das cooperativas de créditos é ligeiramente distinto das cooperativas comuns.

O acórdão recorrido, ao dar provimento ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, o fez com supedâneo no julgamento do STJ, nos RESP nº 1.164.716 e 1.141.667, que teriam decidido que não são tributados os atos cooperativos. Como esses julgamentos foram realizados na sistemática dos recursos repetitivos, indubitavelmente, essa turma de julgamento teria que aplicar aquele entendimento. Porém filio-me entre aqueles que entendem que esses julgados não alcançam as cooperativas financeiras.

Para assentar este entendimento, importante relembrar o que decidiu o STF, sobre a possibilidade de tributação dos atos cooperativos, no julgamento do RE 599.362, na sistemática de repercussão geral:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência.

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

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

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

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

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

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

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

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

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

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

Veja que no item 4 acima destacado, a suprema corte entendeu que o art. 79 da Lei nº 5.764/71 não dá suporte para a não tributação dos atos cooperativos. Conclui o item 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”.

Esse julgamento do STF deu-se em 06/11/2014, e de forma clara disse que não é constitucional tributar o ato cooperativo.

Então o STJ analisando caso específico de atos cooperativos concluiu que os atos cooperativos típicos, mais especificamente aqueles submetidos ao julgamento, não poderiam ser tributados, pois havia ali um caso de não incidência tributária por força da lei. Olha como se deu aqueles julgamentos do STJ:

Repetitivo do STJ 1141667 e 1164716 julgados em 27/4/2016.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVADO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

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

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

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

Observo que no RE 1164716 - MG, o caso tratava-se da "Cooperativa dos Instrutores de Formação Profissional e Promoção Social Rural Ltda - COOPIFOR". E no RE 1141667 a parte era "Cooperativa dos Citricultores Ecológicos do Vale do Caé Ltda - ECOCITRUS". O tipo dessas cooperativas em nada se assemelham com uma cooperativa de crédito, pois sabemos que estas últimas tem toda uma regulamentação diferenciada, inclusive a nível de Constituição Federal.

Na ementa dos repetitivos chama atenção o seu item 3, que faz referência aos atos cooperativos de que trata o presente processo. Assim, não é possível ter certeza de que se o STJ analisar os atos cooperativos de uma Cooperativa de Crédito se iriam chegar à mesma conclusão que "tratam-se de atos cooperativos típicos" e que não sofreriam a incidência do PIS e da Cofins.

Ressalto ainda que participei e acompanhei o ilustre relator Jorge Olmiro Lock Freire, no acórdão paradigma nº 9303-007.490, de forma que transcrevo abaixo parte do seu voto, também como razão de decidir.

(...)

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

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

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

Redação dada pela EC 40/2003:

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

Dúvida não resta, por conseguinte, que as cooperativas de crédito tem natureza de instituição financeira nos termos da Lei que regula o sistema financeiro nacional (Lei 4.595/64), conforme dispõe seus art. 7º, I, 16, e arts. 17, § 1º do art. 18 e art. 40, abaixo transcritos:

#### SEÇÃO IV Das instituições financeiras privadas

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

I - Bancárias, constituída de representantes:

...

#### **16- das Cooperativas que operam em crédito.**

##### Capítulo IV

###### Das Instituições Financeiras

###### Seção I

###### Da caracterização e subordinação

Art. 17. Consideram-se instituições financeiras, para os efeitos da legislação em vigor, as pessoas jurídicas públicas ou privadas, **que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros.**

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

Art. 18. As instituições financeiras somente poderão funcionar no País mediante prévia autorização do Banco Central da República do Brasil ou decreto do Poder Executivo, quando forem estrangeiras.

§ 1º Além dos estabelecimentos bancários oficiais ou privados, das sociedades de crédito, financiamento e investimentos, das caixas econômicas e **das cooperativas de crédito ou a seção de crédito das cooperativas que a tenham**, também se subordinam às

disposições e disciplina desta lei no que for aplicável, as bolsas de valores, companhias de seguros e de capitalização, as sociedades que efetuam distribuição de prêmios em imóveis, mercadorias ou dinheiro, mediante sorteio de títulos de sua emissão ou por qualquer forma, e as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, por conta própria ou de terceiros, atividade relacionada com a compra e venda de ações e outros quaisquer títulos, realizando nos mercados financeiros e de capitais operações ou serviços de natureza dos executados pelas instituições financeiras.

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

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

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

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

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

III – a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do Art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 12 de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

(..)

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

A norma constitucional prevê, assim, claramente a incidência do PIS sobre a receita operacional das pessoas jurídicas elencadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, dentre as quais figuram as cooperativas de crédito, tal como se lê abaixo:

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

...

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, **cooperativas de crédito**, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das

contribuições referidas neste artigo e no art. 23, e devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.

O sujeito passivo, como nos vários casos em que me debrucei, restringe-se a vetusta alegação de que os atos cooperativos não são tributados, e ponto, como se todas as cooperativas tivessem a mesma natureza, independentemente de provar quais atos são e quais não são cooperativos. Mas não concordo com essa tese, pois assim como o legislador constituinte, também o ordinário delas tratou sua tributação de forma distinta das demais cooperativas.

Portanto, a sociedade cooperativa de crédito é considerada instituição financeira. Resta analisar o que a legislação específica quanto à contribuição para o PIS e Cofins das instituições financeiras, no período objeto do lançamento. A Lei 9.701 de 17.11.1998 assim estabeleceu em seu art. 1º:

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

(.....)”

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

**Art. 1º.** Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 12 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

I – reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

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

III – no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e **cooperativas de crédito**:

a) despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos;

b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;

c) despesas de câmbio;

d) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;

e) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional

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

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

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

Essa alteração foi ratificada com a publicação da MP nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, que, ao estabelecer as hipóteses de incidência do PIS para as pessoas jurídicas em geral, excluiu expressamente de seu alcance, em seu art. 12, as instituições financeiras (aí incluídas as cooperativas de crédito), remetendo-as à legislação específica (EC nº 01/94):

Art. 12. O disposto nesta Medida Provisória não se aplica às pessoas jurídicas de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que para fins de determinação da contribuição para o PIS/PASEP observarão legislação específica.

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

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

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

Art 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu **faturamento**, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, **sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.**

...

§ 5º - Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no §12 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º - Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no parágrafo anterior, poderão excluir ou deduzir:

No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e **cooperativas de crédito:**

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

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

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

Portanto, resta prejudicada a análise quanto a não tributação sobre os atos cooperativos. Na verdade, é irrelevante para as sociedades cooperativas de crédito, a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos, para fins de tributação do PIS/COFINS, face a legislação vigente.

E o entendimento ora esposado não dissente da antiga jurisprudência desta Turma.

Acórdão nº 9303003.270

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

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

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

(...)

Porém, mesmo entendendo pela possibilidade de tributação dos atos cooperativos, há que se reconhecer que, por força do art. 30 da Lei nº 11.051/2004, a partir do fato gerador de 12/2004, os atos cooperativos das cooperativas de crédito poderão ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Lei 11.051/2004:

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

(....)

No presente processo os fatos geradores referem-se aos anos-calendários de 2002 e 2003, portanto tratam-se fatos geradores tributáveis.

Dante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

*(documento assinado digitalmente)*  
Andrade Márcio Canuto Natal