



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19740.000631/2003-44  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-011.795 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 19 de agosto de 2021  
**Recorrente** COOPERATIVA DE CREDITO CENTRO-NORTE DO ESPIRITO SANTO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

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

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

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

**COOPERATIVA DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO.**

Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição para a COFINS, relativa às instituições financeiras.

**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, DE 1998, com efeitos a partir de fevereiro/1999, mês a partir do qual a 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.

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 negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 2102-00.198**, de 05/06/2009 (fls. 536/545), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

### Do Auto de Infração

Trata o processo de Auto de Infração (fls. 236/241), lavrado contra o Contribuinte (**SICOOB**) referente a falta de Contribuição para o PIS, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

O procedimento fiscal está detalhada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 229/235, em que a Fiscalização informa que a empresa figura como litisconsorte nas ações judiciais n.º 2000.51.01.016620-6, na qual contesta a tributação do PIS pela totalidade de suas receitas, e n.º 2000.51.01.014134-9, na qual contesta a tributação da COFINS nos termos da Lei n.º 9.718, de 1998.

A segurança pretendida em ambos os processos foi denegada pela Justiça Federal que, contudo, autorizou o depósito do montante integral dos valores devidos para suspensão de sua exigibilidade até solução das lides.

A Fiscalização constatou que a Cooperativa não declarou em DCTF qualquer valor referente ao PIS, relativo ao período de fevereiro a outubro de 1999 e, para o mesmo período, não efetuou depósitos judiciais. Em relação ao período de novembro de 1999 a março de 2001, os débitos constam das DCTF e há depósitos judiciais que, entretanto, foram efetuados após a data de vencimento sem a inclusão da multa de mora.

Assim, a Fiscalização efetuou o lançamento de ofício de PIS devido, referente ao período de fevereiro a outubro de 1999 (contribuição, multas de ofício e juros de mora).

### Impugnação e Decisão de 1ª Instância

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração e apresentou a Impugnação (fls. 281/291), na qual alega, em síntese, que:

- a obscuridade percebida no TVF importa em nulidade do Auto de infração;
- que é uma sociedade cooperativa de crédito e assim, na prática de verdadeiros atos cooperativos, a vigência e amplitude dos arts. 79, 87 e 11 da Lei n.º 5.764, de 1971 a tiram do campo de incidência do PIS/COFINS;
- não existe fundamentação legal para imposição de tributo no período de fev/99 a out/99, uma vez que ainda que tenha entrado em vigor em 29/07/1999, a Medida Provisória n.º 1.858-7, somente começou a produzir efeitos a partir de 30/10/1999, por força princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no art. 195, §6º, da Constituição Federal, e segundo preceitua o Ato Declaratório SRF n.º 88, de 1999;

A DRJ no Rio de Janeiro I/RJ, após análise da Impugnação, cujos resultados fundamentaram o **Acórdão n.º 12-12.945**, de 28/12/2006 (fls. 365/373), considerou o lançamento **procedente**, da seguinte forma:

- a matéria discutida na Ação judicial n.º 2000.51.01.014134-9, na qual contesta a tributação do PIS pela totalidade de suas recitas, não foi conhecida, uma vez que importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto;

- tendo em vista que a tributação do PIS levado a efeito no presente processo foi estabelecido pela Lei n.º 9.718, de 1998, não prospera a alegação de inexistir fundamento para a exigência entre 02/199 e 10/199. Assim, deve manter a exigência do PIS, acrescido de multa e juros de mora. Assentou que aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição ao PIS relativa às instituições financeiras;

- que o art. 6º, I, da LC 70/91, que foi revogado pela MP n.º 1.858/99, não se aplicava às cooperativas de crédito, que têm tratamento específico. Assim, inaplicável ao presente caso o Ato Declaratório SRF n.º 88/99.

### **Recurso Voluntário**

Cientificado da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 378/403, requerendo, em síntese a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª instância, tendo em vista:

- o reconhecimento da ausência de renúncia tácita à esfera administrativa, eis que inexistente concomitância entre o presente PAF e o MS n.º 2000.51.01.016620-6;

- o reconhecimento da nulidade do lançamento, tendo em vista erro na indicação da base de cálculo, o que comprometeu a defesa da ora Recorrente;

- que os valores de PIS relativo às competências de fevereiro a outubro de 1999 não poderiam ser exigidos, conforme orientação do Ato Declaratório SRF n.º 88/99, conjugado com o Princípio Constitucional da Anterioridade Nonagesimal;

- a não incidência de PIS sobre os atos cooperativos, incluídas captação de recursos de cooperados, empréstimos a cooperados e aplicações financeiras, consoante regência da legislação específica - Lei n.º 5.764, de 1971, eis que cooperativa, na prática de atos cooperativos, não auferir receita (a receita é do cooperado), falecendo-lhe a base de cálculo do tributo, o que se firma em sólido entendimento jurisprudencial do CARF e STJ;

- a dedutibilidade das despesas/custos da atividade, nos termos do artigo 2º, §6º da Lei n.º 9.718, de 1998 com redação dada pelo artigo 2º da MP n.º 2.158-35/2001; e

- a expressa previsão na Lei n.º 10.676, de 2003, autorizando a dedução na base de cálculo do PIS dos valores lançados a título de "sobras líquidas", bem como tendo em vista a natureza jurídica das sobras, pertencendo aos cooperados, não se confundem com receita da cooperativa.

### **Do Acórdão prolatado**

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 2102-00.198**, de 05/06/2009 (fls. 536/545), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado. Na decisão o Colegiado assentou que:

- a despeito de ter sido assinalada a existência de concomitância, todos os pontos trazidos pela impugnante foram devidamente apreciados, inexistindo qualquer prejuízo à defesa nessa parte, ficando, portanto, prejudicada a análise de concomitância;

- não prospera a alegação quanto à nulidade do lançamento por vício de forma;

- conforme os art. 16, III e 17, do Decreto n.º 70.235, de 1972, as alegações e provas devem ser apresentadas em primeira instância, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Portanto, não cabe ao Colegiado apreciação de matéria trazida aos autos em sede de recurso voluntário, sob pena de ferir as regras do PAF;

- o art. 1.º da Lei n.º 9.701, de 1998, originária da MP n.º 1.617 e reedições, registra as exclusões ou deduções admitidas na determinação da base de cálculo da contribuição. Com o advento da Lei n.º 9.718, de 1998, a base de cálculo da contribuição para o PIS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, a partir de 1.º de fevereiro de 1999, passou a ser calculado com base na receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

### Embargos de Declaração

Cientificado do **Acórdão n.º 2102-00.198**, de 05/06/2009, o Contribuinte apresentou os Embargos de Declaração, alegando omissões, conforme recurso de fls. 554/559.

As omissões, segundo a embargante, teriam ocorrido pelo fato de a decisão embargada não ter se pronunciado sobre a não incidência do PIS sobre as sobras da cooperativa e sobre a impossibilidade de incidência de Selic sobre a multa de ofício.

O Presidente da Turma, conforme Despacho de fls. 895/896, rejeitou os embargos declaratórios, por serem improcedentes as alegações suscitadas.

### Recurso Especial do Contribuinte

Cientificado da decisão no **Acórdão n.º 2102-00.198**, de 05/06/2009 e do Despacho que rejeitou os Embargos interpostos, insurgiu-se o Contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando seu Recurso Especial de divergência (fls. 906/952), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias: **1-** não incidência de PIS sobre atos cooperativos praticados pelas cooperativas de crédito; **2 -** impossibilidade da tributação das sobras cooperativas e **3 -** afronta ao princípio da anterioridade nonagesimal da contribuição na tributação dos meses anteriores a novembro de 1999, nos termos do AD/SRF 088/99 e **4-** impossibilidade de se exigir juros sobre multa de ofício.

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontados, requer que seja admitido e, no mérito dado provimento ao Recurso, para que seja reformada a decisão recorrida.

No Recurso Especial requer a reforma do Acórdão recorrido, com a declaração de nulidade e improcedência integral do Auto de infração, invocando-se a regra legal de não incidência do PIS sobre os **atos cooperativos** no tocante ao período autuado (fevereiro a outubro/1999), incluídas captação de recursos de cooperados, empréstimos a cooperados, aplicações financeiras e sobras, consoante regência da legislação específica na Lei n.º 5.764/71, reforçada pela Lei n.º 10.676, de 2003, eis que cooperativa, na prática de atos cooperativos, não auferia receita (a receita é do cooperado), falecendo-lhe a base de cálculo do tributo em exame conforme entendimento jurisprudencial do CARF e do STJ (cita vários), além do que, os valores do PIS relativos às competências anteriores a novembro de 1999 (que inclui todas as competências autuadas) não poderiam ser exigidos, conforme prevê o **Ato Declaratório SRF n.º 88/99**, conjugado com o Princípio Constitucional da **Anterioridade Nonagesimal**.

Para comprovação da divergência aponta os seguintes Acórdãos paradigmas: n.ºs 3403-00.206 e 108-08.482 para o **item 1**; Acórdãos n.ºs 204-02.084 e 103-23.202, para o **item 2**; Acórdãos n.ºs 203-08.333 e 204-02.084, para o **item 3**; e Acórdãos n.ºs 9101-00.722 e 2202-001.985, para o **item 4**.

### **1 – Não incidência de PIS sobre atos cooperativos praticados pelas cooperativas de crédito**

A contribuinte alega que os atos cooperativos por elas praticados, a cessão de crédito a seus associados, as cooperativas de crédito não auferem, em contrapartida, importâncias juridicamente qualificáveis como receita, nos termos do artigo 79, parágrafo único, da Lei n.º 5.764, de 1971. Assim, não se sujeitam à incidência do PIS, nos termos da Lei n.º 9.718, de 1998.

Afirma que, no **Acórdão recorrido** ocorreu o entendimento de que à cooperativa de crédito se aplica a legislação da contribuição para o PIS relativa às instituições financeiras. Nesse sentido, apresenta a ementa do **Acórdão recorrido** n.º 2102-00.198 (parte que interessa):

“(…).

PIS FATURAMENTO. COOPERATIVA DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO.

**Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição para o PIS relativa às instituições financeiras”.**

Para a comprovação do dissenso apresentou os Acórdãos paradigmas de n.ºs 3403-00.206 (ementa reproduzida a seguir) e 108-08.482:

Ementa do **Acórdão paradigma** n.º 3403-00.206:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

COOPERATIVA DE CRÉDITO. PIS. ATO COOPERATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

Nos que se refere a atos cooperativos por elas praticados, designadamente, a cessão de crédito a seus associados, as cooperativas de crédito não auferem, em contrapartida, importâncias juridicamente qualificáveis como receita, nos termos do artigo 79, parágrafo único, da Lei n.º 5.764/71. Daí porque, não se sujeitam à incidência no que se refere à percepção destes valores, seja no regime da Emenda Constitucional de Revisão n.º 1/94, seja no da Lei n.º 9.718/98.

Em análise de admissibilidade, entendeu-se restar comprovada a divergência jurisprudencial, pois no Acórdão recorrido decidiu-se que o à cooperativa de crédito se aplica a legislação da contribuição para o PIS relativa às instituições financeiras, devendo ser tributadas todas as receitas, enquanto que no Acórdão paradigma n.º 3403-00.206, que trata de cooperativa de crédito e tem os mesmos períodos de apuração, decidiu-se não incide a tributação de PIS sobre os atos cooperativos, não auferindo receita, nos termos do art.79, parágrafo único, da Lei 5.764, de 1971, de forma que não se aplica a legislação sobre instituições financeiras. No entanto, o Acórdão paradigma n.º 108-08.482, restou decidido que sobre os atos cooperados das cooperativas de crédito não são passíveis de tributação de CSLL. Em havendo fatos ou legislações diferentes não pode haver divergência jurisprudencial.

### **2 – Impossibilidade da tributação das sobras cooperativas**

Para a comprovação do dissenso foram apresentados os Acórdão n.ºs 204-02.084 e 103-23.202. Quanto a essa **matéria**, após o cotejamento/analises dos Acórdãos (recorrido e paradigmas), restou concluído que não havia identidade fática, pois no Acórdão paradigma n.º 204-02.084 trata de outro tipo de cooperativa (cooperativa de trabalho médico) que não a cooperativa de crédito e no Acórdão paradigma 103-23.202 trata de CSLL, que é um tributo com legislação diferente do PIS.

### 3 - Afronta ao princípio da anterioridade nonagesimal da contribuição na tributação dos meses anteriores a novembro de 1999, nos termos do AD/SRF 088/99

Em seu Recurso Especial alega que, os valores do PIS relativos às competências anteriores a novembro de 1999 (que inclui todas as competências autuadas) não poderiam ser exigidos, conforme prevê o **Ato Declaratório SRF n.º 88/99**, conjugado com o Princípio Constitucional da Anterioridade Nonagesimal. Afirma que, no **Acórdão recorrido** decidiu-se que as cooperativas de crédito são equiparadas a instituições financeiras da Lei n.º 8.212, de 1991 e com o advento da Lei n.º 9.718, de 1998 a tributação incidiu sobre todas as receitas auferidas, sendo que o AD/SRF 088/99 somente se aplica as demais sociedades cooperativas.

Para a comprovação do dissenso foram apresentados os Acórdão n.ºs 203-08.333 e 204-02.084.

No **Acórdão paradigma n.º 203-08.333**, argumenta que se trata de cooperativa de crédito, e que decidiu-se pela aplicação do AD/SRF N.º 88/99, que declarou que revogação da isenção do PIS e da COFINS somente começa a vigor após novembro de 1999, conforme ementa, a seguir:

COFINS. SOCIEDADES COOPERATIVAS.

Consoante o AD/SRF 088/99, as Contribuições para o PIS/PASEP e para Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas **sociedades cooperativas** serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória n.º 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês do novembro de 1999. O inciso I do art. 6. da LC n.º 70/91, referente à isenção da COFINS para as sociedades cooperativas em relação aos atos cooperativos, foi revogado pela referida MP somente a partir de 30.06.1999. O período autuado está compreendido entre fevereiro e agosto de 1999 (...). Grifei

Em reforço, apresenta trecho do voto condutor do Acórdão:

“(...) O presente recurso versa sobre a incidência da COFINS sobre a receita das cooperativas de crédito, na modalidade a que estão sujeitas as instituições financeiras, tal como exigido pelo auto de infração”.

Em análise de admissibilidade, foi confirmado que o Acórdão paradigma n.º 203-08.333, trata de uma cooperativa de crédito, na modalidade a que estão sujeitas as instituições financeiras, e decidiu que a revogação da isenção do PIS e da COFINS somente começa a vigor após novembro de 1999, nos termos da AD/SRF 088/99, muito embora o enfoque seja a revogação da isenção do PIS e, assim, entendeu-se haver sido comprovada a divergência jurisprudencial em relação à esta matéria.

Já em relação ao **Acórdão paradigma n.º 204-02.084**, entendeu-se não se aplicar ao caso, por tratar de **outro tipo de cooperativa** (cooperativa de trabalho médico) que não a cooperativa de crédito, e o resultado do recurso, tanto no recorrido como no paradigma, foi contrário aos contribuintes, não havendo resultados oposto para configurar a divergência jurisprudencial.

### 4 – Impossibilidade de exigir juros de mora sobre multa de ofício

Para a comprovação do dissenso foram apresentados os Acórdão n.ºs 9101-00.722 e 2202-001.985. Ocorre que essa matéria não foi objeto de apreciação no Acórdão recorrido, pois não constou do Recurso Voluntário e o embargo de declaração rejeitado monocraticamente não integra o Acórdão recorrido e não pode, por si só, ser objeto de Recurso Especial.

Posto isto, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base nas considerações tecidas no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 1.111/1.117, **deu seguimento parcial** ao Recurso interposto pelo Contribuinte, apenas em relação às seguintes matérias: **1-** Não incidência de PIS sobre atos cooperativos praticados pelas cooperativas de crédito, e **3-** Afronta ao princípio da anterioridade nonagesimal da contribuição na tributação dos meses anteriores a novembro de 1999, nos termos do AD/SRF N.º 88/99.

Em sede de reexame, o Presidente da CSRF confirmou a análise de admissibilidade.

### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Devidamente cientificada do Despacho que deu seguimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 1.121/1.129, requerendo que seja negado seguimento ao citado recurso interposto pelo Contribuinte. Caso não seja este o entendimento, requer que, no mérito, seja negado provimento, mantendo-se o Acórdão proferido por seus próprios fundamentos.

Em sua peça, a Fazenda Nacional não desenvolveu seus argumentos para motivar as razões que seja negado seguimento ao Recurso Especial.

No mérito, assevera que tendo em vista que a tributação do PIS levada a efeito no presente processo foi estabelecida pela Lei n. 9.718, de 1998, não pode prosperar a alegação de inexistir fundamento para a exigência entre 02/1999 e 10/1999. Ressalta-se que o art. 6º, I, da LC n.º 70/91, que foi revogado pela Medida Provisória n.º 1.858/99 não se aplicava às cooperativas de crédito, que têm tratamento específico. Assim, também inaplicável ao presente caso o Ato Declaratório SRF n.º 88/99.

Dessa forma, resulta notória a impossibilidade de que seja acolhida a pretensão da Recorrente, razão pela qual não merece reforma a decisão recorrida.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 1.020/1.024, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Ressalto que, em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional requer o não conhecimento do recurso, no entanto, não desenvolveu seus argumentos para motivar as razões para que seja negado seguimento ao Recurso Especial.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

## Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: **(1)- Não incidência de PIS sobre atos cooperativos praticados pelas cooperativas de crédito, e (2)- Afronta ao princípio da anterioridade nonagesimal da contribuição na tributação dos meses anteriores a novembro de 1999, nos termos do AD/SRF n.º 88/99.**

### **1 – Não incidência de PIS sobre atos cooperativos praticados pelas cooperativas de crédito**

No Recurso Especial, a Contribuinte alega a regra legal de **não incidência do PIS sobre os atos cooperativos** no tocante ao período autuado (fevereiro a outubro/1999), **incluídas captação de recursos de cooperados, empréstimos a cooperados, aplicações financeiras e sobras**, consoante regência da legislação específica na Lei n.º 5.764/71, reforçada pela Lei n.º 10.676, de 2003, eis que cooperativa, na prática de atos cooperativos, não auferir receita (a receita é do cooperado), falecendo-lhe a base de cálculo do tributo em exame conforme entendimento jurisprudencial do CARF e do STJ.

Pois bem. Essa matéria foi trazida à baila recentemente em processo do mesmo Contribuinte, analisado no PAF n.º 19740.000626/2003-31, em que foi prolatado o **Acórdão n.º 9303-010.220**, de 10/03/2020, em que teve como Redator designado para redigir o Voto Vencedor, o *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, o qual reproduziu abaixo e adoto seus fundamentos como razões de decidir (forte no §1º do art. 50 da Lei no 9.784, de 1999).

“(…) A ilustre relatora, ao negar provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, o fez com supedâneo no **juízo do STJ, dos RESP n.º 1.164.716 e 1.141.667, que teria 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.** (Grifei)

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 n.º 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP n.º 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 inconstitucional 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 àqueles julgamentos no 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 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 parág. 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, inclusiva 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.

Avancei mais na pesquisa no sítio do STJ e reparei em algumas decisões proferidas após esses repetitivos. Na pesquisa de jurisprudência de repetitivos no sítio do STJ tem um link com o seguinte título "Acórdãos posteriores ao Repetitivo". Nessa pesquisa deparei-me com o seguinte julgado:

AgInt nos EDcl no RE nos EDcl no AgRg no REsp 686511 / RS, julgado em 29/06/2018: AGRADO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. **ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. TEMAS 516 E 536/STF. SOBRESTAMENTO.**

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

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

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

4. O Plenário do STF reconheceu a existência de repercussão geral no RE 672.215-RG/CE, oportunidade em que será decidida a questão da "incidência de **COFINS, PIS** e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo" (Tema 536/STF), e no RE 597.315- RG/RJ, ocasião em que será solucionada a "Sujeição passiva das cooperativas à contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS" (Tema 516/STF), **controvérsias que se assemelham ao presente caso.**

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

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

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

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

Agravo interno improvido.

Pelo que eu entendi, quando a discussão que chega no STJ é sobre a tributação de Cooperativas de Crédito, aquela Corte está sobrestando os processos para aguardar o que o STF vai decidir no julgamento dos temas 516 e 536. Ou seja, não estão aplicando o que decidiram nos repetitivos. De forma que há razoável dúvida quanto à aplicabilidade dos repetitivos para as Cooperativas de Crédito. Por essa razão, revejo o meu entendimento quanto ao voto então proferido no Acórdão 9303-005.786, referido pelo relatora, no voto transcrito”.

Diante das razões acima exposta, que também estou de acordo, voto por **negar provimento** ao recurso especial do contribuinte nesta matéria.

**(2)- Afronta ao princípio da anterioridade nonagesimal da contribuição na tributação dos meses anteriores a novembro de 1999, nos termos do AD/SRF n.º 88/99.**

Alega o contribuinte no Recurso Especial que, “os valores da COFINS relativos às competências anteriores a novembro de 1999 (que inclui todas as competências autuadas) não poderiam ser exigidos, conforme prevê o **Ato Declaratório SRF n.º 88/99**, conjugado com o **Princípio Constitucional da anterioridade nonagesimal**”.

Ressalto que estamos a tratar nos autos, de exigência de PIS da **cooperativa de crédito (SICOOB)**, nos seguintes período de apuração: de fevereiro de 1999 a outubro/1999.

Destaca-se que o próprio contribuinte declara em seu Recurso Especial, que a SICOOB se enquadra “com fulcro na sua realidade de **cooperativa de crédito** e instituição financeira não-bancária”.

Pois bem. As **cooperativas de crédito** tiveram sua **natureza financeira** reconhecida no inciso VIII, do art. 192 da Constituição Federal de 1988. Este dispositivo constitucional, embora tenha sido alterado pela Emenda Constitucional n.º 40/2003, não deixou de incluir as referidas cooperativas no Sistema Financeiro Nacional. Veja-se:

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. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 40, de 2003) - Grifei

Como se vê, as cooperativas de crédito foram consideradas instituições financeiras, razão pela qual se submetem a regime jurídico específico, que são distinto das cooperativas comuns (sociedades cooperativas em geral).

No plano legal, o art. 15 e o parágrafo 1º do art. 22, da Lei n.º 8.212, de 1991, confirma a equiparação das cooperativas de crédito às instituições financeiras:

**Art. 15.** Considera-se:

I - (...).

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, **bem como a cooperativa**, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

(...)

**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, é 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.

Da leitura dos artigos acima, não resta qualquer dúvida de que a cooperativa de crédito (cooperativas financeiras) recebem tratamento tributário diverso do reservado às demais cooperativas (gerais).

Nas cooperativas de créditos, os custos financeiros com a movimentação das quantias junto à Cooperativa não são suportados pelos seus associados, mas pelo “consumidor final”, o produtor, ao qual são disponibilizados os recursos necessários para a realização da sua atividade.

Com essas considerações, destaca-se que a especialidade das cooperativas de crédito frente às demais cooperativas resta evidente diante das operações que mantém junto aos seus associados, equiparadas às operações de instituição financeira, havendo o legislador, nos diplomas legais retro mencionados, esclarecido que, realmente, a cooperativa de crédito é sujeito passivo da Contribuição para o PIS.

Cabe destacar que, de fato, o parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar (LC) n.º 70/91, isentou as instituições financeiras e cooperativas do pagamento da COFINS:

**Art. 11.** Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social

sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

**Parágrafo único.** As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo **ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento,** instituída pelo art. 1º desta lei complementar.” (Grifei)

Ocorre que essa isenção foi tacitamente revogada pela Lei n.º 9.718, de 1998, em cujo art. 3º, §§ 5º e 6º, este último incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, se lê:

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

(...)

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no §1º do art. 22 da Lei n.º 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 §5º, poderão excluir ou deduzir:

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;” (Grifei).

Como se pode ver, na disciplina jurídica específica a que se submete as **cooperativas de crédito** em razão de sua natureza financeira, não há nada que exclua os atos cooperativos do campo de incidência do PIS.

Passamos então, à matéria específica de divergência apontada no Recurso Especial do Contribuinte, que trata da “anterioridade nonagesimal”, referente a Medida Provisória n.º 1.212, de 1995, editada em **28/11/1995,** logo após a suspensão dos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88 pela Resolução do Senado Federal n.º 49/95, que dispunha no seu artigo 15:

Art. 15 Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995”.

Esta Medida Provisória, após várias reedições, foi convertida na Lei n.º 9.715, de 1998, que desta forma dispôs em seus artigo 2º, §1º e art. 18:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(...)

§1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

(...).

Art. 18. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995.

No entanto, em 1999, o STF julgou inconstitucional (ADIn n.º 1417-0/DF) o art. 15, da Medida Provisória n.º 1.212, de 1995, já convertida na Lei n.º 9.715, de 1998, **entendendo que deveria ser aplicada a anterioridade nonagesimal.**

Dessa forma, a alíquota de 0,65% deveria incidir somente nos fatos geradores ocorridos a partir do nonagésimo dia da publicação da aludida Medida Provisória.

Já em 8 de junho de 2005, foi publicada a Resolução do Senado Federal n.º 10, de 2005, a qual, suspendeu a “execução da disposição inscrita no art. 15 da Medida Provisória Federal n.º 1.212, de 28 de novembro de 1995, **"aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995."**

RESOLUÇÃO Nº 10, DE 2005 – O Senado Federal resolve:

Art. 1º É suspensa a execução da disposição inscrita no art. 15 da Medida Provisória Federal n.º 1.212, de 28 de novembro de 1995 - "aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995" - e de igual disposição constante das medidas provisórias reeditadas e do art. 18 da Lei Federal n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 232.896-3 - Pará.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Portanto, quanto ao tratamento tributário dispensado pela Lei 5.764, de 1971 (citado pelo Contribuinte no RE), se aplica às cooperativas de produção, de trabalho, e **não à cooperativa de crédito**, a qual está jungida às disposições dos art. 192, VIII, da Constituição Federal e observada a legislação federal em vigor, cujo funcionamento, criação e extinção estão originalmente normalizadas na Lei 4.595, de 31/12/1964, e Resolução n.º 1.914, de 11.04.1992 e 3.442, de 2007, do Banco Central do Brasil.

As cooperativas de crédito, apesar de sujeitas a norma geral que regulamenta a atividade cooperativa (os arts. 3º, 4º e 7º da Lei n.º 5.764, de 1971 – dispõe acerca da essência e da política do cooperativismo), **são instituições financeiras** (§1º do art. 18 da Lei n.º 4.595, de 1964) e sujeitam-se a legislação dessas instituições em matéria tributária. No caso do PIS, encontram-se sujeitas a legislação aplicável às instituições de que trata o §1º do art. 22, da Lei n.º 8.212, de 1991.

Portanto, conforme resta claro, diferente das demais sociedades cooperativas, a cooperativa de crédito se submete à legislação pertinente às instituições financeiras. Nesse diapasão, sofrerá a incidência de PIS sobre suas receitas, consoante a Lei n.º 9.718, de 1998, com as exclusões e deduções autorizadas pelas normas que regem a matéria.

Assim, para as demais cooperativas, tendo em vista o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal insculpido no art. 195, §6º da CF/88, **a Receita Federal emitiu o Ato Declaratório SRF n.º 88/99**, o qual determina que as contribuições para o PIS/Pasep e COFINS devidas pelas sociedades cooperativas, "serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória n.º 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999.

Ato Declaratório n.º 88, de 17/11/1999,

"O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e, tendo em vista o disposto na Medida Provisória n.º 1.858, de 1999, declara que as contribuições

para o PIS/PASEP e para o financiamento da seguridade social- COFINS, devidas pelas **sociedades cooperativas** serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória n.º 1.858-7, de 29 de julho de 1999, **relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês do novembro de 1999.**" (Grifei)

Nessa perspectiva, temos que a isenção do art. 6º da LC 70, de 1991, foi revogada pela Lei n.º 9.718, de 1998 (com efeitos a partir de fevereiro de 1999), em relação às cooperativas de crédito (cooperativa financeira), não existindo, portanto, qualquer mácula no lançamento efetuado neste processo, uma vez que no período abrangido pela autuação, a interessada devia Contribuição para o PIS sobre o seu faturamento ou receita bruta definido pelo art. 3º da referida Lei, com as deduções específicas estabelecidas no §6º desse artigo e, portanto, deve ser mantido o crédito tributário.

### Conclusão

Em vista do exposto, conheço do recurso e no mérito voto no sentido de **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se hígido os termos do Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos