



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

Processo n° 10314.724347/2014-75
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3302-004.757 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria AI- PIS.COFINS
Recorrentes TRANSCOOPER COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE PESSOAS E CARGAS DA REGIÃO SUDESTE E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

ATO COOPERATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Depreende-se da legislação de regência, que a prestação de serviços pela cooperativa a terceiros não associados, não se caracteriza como ato cooperativo.

MULTA QUALIFICADA. DOLO NÃO COMPROVADO. DESCABIMENTO.

Incabível a qualificação da multa proporcional, quando não comprovado nos autos que a omissão de informações em DCTF e Dacon teve natureza dolosa.

RO Negado e RV Negado

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

[assinado digitalmente]

Paulo Guilherme Deroulede - Presidente.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, José Renato Pereira de Deus, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

Trata-se de autos de infração lavrados contra o contribuinte em epígrafe, relativos a omissão de receita sujeita às contribuições, nos períodos de apuração de janeiro a dezembro/2010, da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 311/316), no montante total de R\$ 9.567.068,46, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls.

317/323), no montante total de R\$ 44.155.700,59. Em ambos os autos houve lançamento de multa qualificada (150%).

O autuante, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 287/303), fundamentou o lançamento de ofício no fato de a contribuinte não ter recolhido a Cofins e o PIS/Pasep decorrentes das receitas obtidas com a prestação de transporte público, nem tampouco informado os valores devidos em DCTF – Declaração de Débito e Créditos Tributários Federais. Verificou ainda que não foram entregues os Dacon relativos aos ano de 2010.

Durante o procedimento fiscal o auditor fiscal intimou a contribuinte a prestar esclarecimentos, tendo ela informado que não havia efetuado recolhimentos a título de Cofins e PIS/Pasep porque não teriam sido auferidas receitas tributáveis, já que não haviam sido realizadas operações referentes a atos não cooperativos. Por essa razão, o autuante assim argumentou no citado Termo de Constatação Fiscal:

... as receitas auferidas pelo contribuinte têm seu conceito de receita bruta definido pelo artigo 279 do RIR/99 - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99:

(...)

Neste sentido, as receitas obtidas com a prestação de serviço público de transporte de passageiros, juntamente com todas as demais receitas auferidas, compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS nos termos do artigo 6º da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006, e nos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

(...)

Sobre a incidência dos tributos sobre o faturamento temos que a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, alterou substancialmente toda a sistemática do PIS/Pasep, onde

posteriormente a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, trouxe em seu art. 13 a lista das pessoas jurídicas sujeitas ao PIS/Pasep com base na folha de salários, nela não incluídas as cooperativas. Esta medida provisória, em seu art. 23, inciso II, revogou expressamente o inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Assim as cooperativas, como regra, passaram a ser contribuintes do PIS/Pasep na modalidade de faturamento, como previsto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998. A Lei nº 9.718, de 1998, também alterou a sistemática da Cofins, mas novamente foi a Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, que em seu art 23, inciso II, alínea a, que revogou expressamente o art. 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70, de 1991. Assim, do mesmo modo que quanto ao PIS/Pasep, as cooperativas, como regra, passaram a ser contribuintes da Cofins com base no faturamento, como previsto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998. Estas regras passaram a surtir efeitos a partir de novembro de 1999, conforme Ato Declaratório SRF nº 88 de 17 de novembro de 1999.

Com a introdução da sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, o inciso X do artigo 8º da Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002 e inciso VI do artigo 10 da Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, estabeleceram que as cooperativas em geral, excetuadas as cooperativas agropecuárias e de consumo, continuaram sujeitas à apuração dessas contribuições segundo as regras anteriores, ou seja, na apuração cumulativa da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858-6/1999 e suas reedições, até a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, regra consolidada nos artigos 1º, inciso I, artigo 2º e artigo 33 da IN SRF nº 635/2006.

(...)

Não foi encontrada nenhuma hipótese aplicável de exclusão da base de cálculo tanto nas exclusões permitidas como regra geral pelo parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718 de 1998, e nem nas previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 1.858-9 de 1999.

Assim, conforme o aqui discorrido, temos que a partir do Ato Declaratório SRF nº 88 de 17 de novembro de 1999 todas as receitas auferidas pelas cooperativas, de atos cooperativos ou não, passaram a se sujeitar à incidência do PIS e da Cofins com base no faturamento, como previsto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718.

A seguir o auditor fiscal fundamenta a qualificação da multa de ofício nos seguintes termos:

Como a empresa deixou de entregar a DACON e nem informou na DCTF os valores devidos de PIS e de COFINS, documentos estes que além de possuir natureza declaratória são também os principais instrumentos de controle da Receita Federal do Brasil que por intermédio das informações prestadas possibilita a análise do crédito tributário e a cobrança executiva dos valores ali declarados e não recolhidos na forma e no prazo regulamentar, entende esta fiscalização que estes fatos (omissão

de informações e a falta de recolhimento) inserem-se, em tese, no tipificado no inciso I do artigo 1º. da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990 c/c o inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sujeitando-se, portanto, nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, à aplicação da multa qualificada.

(...)

Cientificada do lançamento em 23/07/2014, a contribuinte apresentou impugnações em 20/08/2014 (fls. 329/390 e 447/497), nas quais alega:

· a definição, o conceito e o desenho legal da natureza jurídica das cooperativas no Brasil é dado pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. A Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso XVIII, dá formato constitucional a esse diploma legal ao exigir que a criação de cooperativas devam atender à forma da lei. A referida lei, assim constitucionalizada, excluiu da incidência tributária todos os atos cooperativos;

· a ordem constitucional deixou claro que a cooperativa é uma sociedade civil, de natureza econômica, sem fins lucrativos e amplamente tutelada;

· na qualidade de cooperativa prestadora de serviços, seus associados prestam serviços de transporte público de passageiros à Secretaria Municipal de Transportes da PMSP, vale dizer, na cooperativa de serviços, ASSOCIADOS SÃO OS PRESTADORES DE SERVIÇOS, de modo que, quaisquer valores recebidos pela cooperativa de trabalho pelos serviços prestados por seus associados (cooperados),

AINDA QUE ESSES SERVIÇOS SEJAM PRESTADOS PARA PESSOAS NÃO ASSOCIADAS, É ATO COOPERATIVO, UMA VEZ QUE OS SERVIÇOS FORAM PRESTADOS INTEGRALMENTE PELOS COOPERADOS;

· seguir o entendimento do Ilmo. Fiscal, seria o mesmo que obrigar que todos os usuários de transporte público, juntamente com o tomador dos serviços de transporte, fossem associados à cooperativa;

· pelo entendimento do fiscal autuante, seria impossível a existência de uma cooperativa de transporte público, uma vez que os serviços somente poderiam ser prestados a outros cooperados, tornando-se assim inviável a existência de cooperativa de transporte público, senão sujeitas à tributação;

· além da própria prestação de serviços de transporte público pelos cooperados, também são atos cooperativos típicos todas as atividades desenvolvidas pela Transcooper, ora impugnante, tais como: a operação e coordenação da programação de linhas de transportes de passageiros, a realização de cursos de capacitação profissional aos cooperados, proporcionar através de convênios serviços sociais, prestar serviços de interesse dos cooperados, entre outras atividades típicas da cooperativa;

· para caracterizar o ato cooperativo, o prestador de serviços é que deve ser obrigatoriamente o associado à cooperativa e não o usuário ou contratante do serviço. O entendimento contrário a este, teria apenas o condão de fulminar completamente à própria razão de existir uma cooperativa de serviços, pois, seria delimitado de forma ilegal a quem a cooperativa e seus cooperados poderiam prestar serviços, sendo que estes deveriam ser prestados somente entre seus associados, tornando-se inviável à própria finalidade da cooperativa, uma vez que, a necessidade de prestação de serviços a terceiros não associados é que levou à criação da cooperativa, que, somente repassa os valores recebidos do tomador de serviços aos cooperados que são os prestadores de serviços, em total alusão à própria natureza jurídica da cooperativa;

· a primeira particularidade que desponta da leitura dos arts. 4º e 7º da Lei nº 5.764, de 1971, é o fato das cooperativas, especialmente as de trabalho, prestarem serviços diretamente aos seus associados, proporcionando-lhes condições de organização e planejamento comum do trabalho, o qual é colocado à disposição dos usuários em geral. Assim, ao se associarem à autuada, os cooperados colocam sua atividade profissional à disposição da coletividade, verdadeira destinatária dos serviços de transporte realizados. Neste contexto, a autuada serve de mero instrumento a viabilizar a contratação global da atividade dos seus sócios, relacionando o trabalho destes – em conjunto – aos usuários dos seus serviços, de sorte que esse trabalho não perca sua individualidade e autonomia;

· na prática dos atos inerentes à sua finalidade, as cooperativas agem em nome dos seus sócios, diferentes das demais pessoas jurídicas, nas quais os sócios é que agem em nome da sociedade. A impugnante, pois, é **mera mandatária (uma efetiva secretária) de seus associados**, posto que a atividade que exerce é de proveito comum;

· basta uma simples leitura do Estatuto Social da autuada, especificamente do que diz respeito ao “CAPÍTULO II – DO OBJETO”, para perceber que todas as suas atividades, sem distinção ou exceção de qualquer natureza são voltadas para o trabalho cooperativo em prol dos cooperados que nela são associados;

· os valores recebidos pelas cooperativas de serviços por serviços prestados por seus associados, ainda que às pessoas não-associadas, como é o caso em exame, indubitavelmente, é ato cooperativo, não devendo ser, portanto, tributados;

· a idéia fundamental para a caracterização do ato cooperativo é a presença do cooperado em uma das “pontas” do negócio;

· delimitada a abrangência do ato cooperativo, importa ressaltar, neste ponto das razões, que a prática destes atos produzirá valores que não estão na disponibilidade da cooperativa, ora autuada, simplesmente porque não lhe

pertencem! Tais valores, num primeiro momento, podem parecer receitas próprias, impressão que logo se dissipa, quando constatamos que, na verdade, são repassadas integralmente aos sócios-cooperados, na proporção de suas produções, assim as despesas também o são, em forma de rateio;

a cooperativa, ora impugnante, não recebe qualquer remuneração pelos serviços prestados pelos cooperados, simplesmente repassando os valores recebidos da PMSP, em razão da permissão para a prestação de serviços de transporte público;

- *o produto resultante da prática de atos cooperativos – atos-fim e/ou atos-meio – não configura faturamento tão pouco receita, para fins de incidência da Cofins;*

- *sendo uma sociedade cooperativa de transporte de pessoas e cargas devidamente regulamentada, em conformidade com a Lei nº 5.764, de 1971, goza de isenção da Cofins, segundo o art. 6º, inciso I e II, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Essa isenção está vigente, pois somente lei de patamar superior ou de mesmo nível poderia revogá-la;*

- *o ato cooperativo só pode receber tratamento tributário por meio de lei complementar, consoante art. 146, inciso III, alínea c, da Constituição Federal. O que foi feito pela Lei Complementar nº 70, de 1991;*

- *é inegável que estamos diante de um típico caso de não incidência tributária, uma vez que a impugnante não auferiu receita e a natureza jurídica dos atos praticados entre ela (Transcooper) e seus associados é estritamente de Ato Cooperativo, não passível de tributação, na forma da lei;*

- *não tem cabimento a argüição fiscal da existência de crime contra a ordem tributária, pois não foram informados valores devidos nas declarações simplesmente porque não há incidência tributária de Cofins e PIS/Pasep sobre as atividades da impugnante;*

- *não há que se falar em enquadramento de crime contra a ordem tributária, uma vez que não houve conduta dolosa por parte da impugnante, que simplesmente valeu-se da legislação aplicável e mantém-se em perfeita regularidade perante o fisco federal;*

- *a afirmativa lançada no relatório fiscal é completamente descabida e equivocada, uma vez que, a título de argumentação, ainda que fosse devido qualquer valor aos cofres públicos, não há a constituição definitiva do crédito tributário e, portanto, em sede de conclusão do trabalho fiscal, não há que se falar em valores efetivamente devidos ao fisco e, muito menos, que houve qualquer cometimento de crime contra a ordem tributária por parte da impugnante;*

- *o caráter estritamente remuneratório da taxa SELIC não permite sua utilização para qualquer outra finalidade que não seja remunerar o capital alheio, não se prestando para*

indenização objetivada nos juros moratórios (...). Nem se alegue, por outro lado, que a cobrança da taxa SELIC estaria autorizada legalmente – Lei nº 9.065/95– com fulcro no artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, e que isto seria suficiente para legitimar sua incidência no caso concreto. Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que uma lei ordinária não pode, mesmo querendo, alterar a natureza das coisas, dando-lhes contornos totalmente estranhos (e até opostos!)

apenas para os legítimos fins da tributação. É precisamente o que proíbe o artigo 110 do Código Tributário Nacional (...).

- *a Lei nº 9.065/95 não encontra fundamento no artigo 161, § 1º, do CTN, porque este dispositivo complementar autoriza a definição de outra taxa de juros, desde que contenha e reflita natureza moratória, e não remuneratória;*

dado que a Lei nº 9.065, de 1995, conferiu natureza remuneratória aos juros incidentes sobre os débitos tributários em atraso, resta concluir que só podem ser adotados os juros previstos no art. 161, § 1º, do CTN, ou seja, a taxa de um por cento ao mês;

- *há de se ressaltar que, com a adoção da taxa Selic, os juros incidentes superam o quantitativo de 1% ao mês, sem que a respectiva norma sobre a matéria tivesse definido qual o percentual a ser cobrado;*

- *quando se trata de imputação de multa com caráter punitivo, nos moldes em que o fora no caso em tela, mister se faz que reste demonstrado não meros indícios de conduta dolosa ou fraudulenta pelo contribuinte, mas sim que haja a prova in concreto dessa conduta, o que não é de fato o caso em apreço, uma vez que, o pagamento do tributo não foi efetuado simplesmente porque a impugnante não é sujeito passivo do mesmo;*

- *a multa aplicada tem nítido efeito confiscatório, o que é vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.*

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

ATO COOPERATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS.

A prestação de serviços feita pela cooperativa a terceiros não associados não se caracteriza como ato cooperativo.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Não comprovado nos autos a ocorrência dolosa de omissão de informações em DCTF e em Dacon, descabe a aplicação da multa de ofício qualificada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

ATO COOPERATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS.

A prestação de serviços feita pela cooperativa a terceiros não associados não se caracteriza como ato cooperativo.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Não comprovado nos autos a ocorrência dolosa de omissão de informações em DCTF e em Dacon, descabe a aplicação da multa de ofício qualificada.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após a INTIMAÇÃO: 1473/2015, fls. 520 e embora não conste nos autos a ciência da referida intimação, apresentou em 10/06/2015, através do Termo de Solicitação de Juntada, fl. 531, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, fls.523/562, no qual reitera quanto à questão meritória a argumentação referente à definição de ato cooperado, notadamente quanto às prescrições da Lei nº 5.764, de 1971.

Destaca ainda que o r. acórdão recorrido baseia todo seu entendimento no fato de que os serviços prestados pela cooperativa a terceiros não associados não constitui ato cooperativo e portanto, deve ser tributado.

Ressalta que no caso em exame, não é a Cooperativa que está prestando serviços a terceiros, são os cooperados que estão prestando serviços de transporte coletivo de

passageiros para a Prefeitura Municipal de São Paulo, ou seja, na qualidade de cooperativa prestadora de serviços, seus associados prestam serviços de transporte público de passageiros à Secretaria Municipal de Transportes da PMSP, logo, na Cooperativa de serviços, os associados são os prestadores de serviço, de modo que quaisquer valores recebidos pela cooperativa de trabalho pelos serviços prestados por seus associados (cooperados), ainda que esses serviços sejam prestados para pessoas não associadas, é ato cooperativo, uma vez que os serviços foram prestados integralmente pelos cooperados.

Colaciona respeitável jurisprudência e doutrina.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

Dos requisitos de admissibilidade

Embora conste nos autos a INTIMAÇÃO: 1473/2015, fls. 520, com vistas a dar ciência quanto ao Acórdão 12-72.511 - 17ª Turma da DRJ/RJO, de 04/02/2015, não consta no processo o instrumento de ciência do referido acórdão, no entanto o contribuinte apresentou em 10/06/2015, através do Termo de Solicitação de Juntada, fl. 531, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, fls.523/562.

Assim, aplicando-se subsidiariamente ao caso as prescrições do 1º § 1º do artigo 239 do CPC, tem-se que o Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício diz respeito à redução da multa de ofício aplicada de 150% para 75%.

Destaca o Termo de Verificação Fiscal de fls. 287/309:

29. A Lei nº 9.430/96 (com redação atualmente dada pela Lei nº 11.488/2007) constitui o diploma legal que dispõe acerca das multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício. Foi utilizada a multa de ofício com a alíquota de 150%, conforme o art. 44, inciso I, e § 1º da Lei 9.430/96, de 27 de dezembro de

¹ Art. 239. Para a validade do processo é indispensável a citação do réu ou do executado, ressalvadas as hipóteses de indeferimento da petição inicial ou de improcedência liminar do pedido.

§ 1º O comparecimento espontâneo do réu ou do executado supre a falta ou a nulidade da citação, fluindo a partir desta data o prazo para apresentação de contestação ou de embargos à execução.

1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n^o 11.488, de 15 de junho de 2007. (grifo do original).

(...)

30. Como a empresa deixou de entregar a DACTON e nem informou na DCTF os valores devidos de PIS e de COFINS, documentos estes que além de possuir natureza declaratória são também os principais instrumentos de controle da Receita Federal do Brasil que por intermédio das informações prestadas possibilita a análise do crédito tributário e a cobrança executiva dos valores ali declarados e não recolhidos na forma e no prazo regulamentar, entende esta fiscalização que estes fatos (omissão de informações e a falta de recolhimento) inserem-se, em tese, no tipificado no **inciso I do artigo 1^o. da Lei n^o 8.137** de 27 de dezembro de 1990 c/c o **inciso I do artigo 71 da Lei n^o 4.502/64**, sujeitando-se, portanto, nos termos do parágrafo 1^o do artigo 44 da Lei n^o 9.430 de 27 de dezembro de 1996, à aplicação da multa qualificada. **Lei n^o 8.137/90.**

Os fatos foram assim interpretados pela decisão de piso:

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, o autuante, diante da omissão de informações na DCTF e no Dacon que teria induzido a administração tributária à conclusão equivocada da inexistência de débitos a recolher de PIS/Pasep e de Cofins, entendeu tratar-se aqui do caso previsto no art. 71 da Lei n^o 4.502, de 1964, uma das hipóteses previstas pelo acima transcrito § 1^o do art. 44 da Lei n^o 9.430, de 1996, para a duplicação da multa de ofício:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

De fato, a omissão de dados na DCTF e no Dacon retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Contudo, para que realmente tal fato se subsumisse à hipótese do artigo 71 da Lei n^o 4.502, de 1964, deveria restar comprovado nos autos que tal omissão foi feita com o intuito de retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da existência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Noutras palavras, não basta a constatação da omissão que tenha retardado o conhecimento da autoridade fazendária, pois a conduta tipificada nesse dispositivo é a ação ou omissão dolosa. Com efeito, o artigo 71 da Lei n^o 4.502, de 1964, não trata de quaisquer ações ou omissões, mas tão-somente daquelas dolosas. O dolo aqui é essencial para o enquadramento da omissão da contribuinte na hipótese utilizada pelo auditor fiscal para o agravamento da multa de ofício.

Assiste razão à instância *a quo*, conforme a seguir se demonstra.

Os fatos são incontroversos, visto que a empresa realmente deixou de entregar a DACON e não informou na DCTF os valores devidos de PIS e de COFINS. A questão é se essa omissão se subsume aos preceitos normativos prescritos no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente ao artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, enquadramento adotado pelo fiscal autuante.

Prescreve a Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

.....
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) Grifei

Com efeito os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 assim dispõem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (grifei)

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.: (grifei)

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Infere-se dos enunciados normativos em destaque que o dolo é insito ao tipo legal e pressupõe o ato volitivo, consciente de causar prejuízo a outrem.

Ocorre que no caso em apreço embora não se questione a omissão, visto que não há controvérsia quanto aos fatos declinados na autuação, não demonstrou a fiscalização fundamentadamente que a não entrega da DICON e não informação na DCTF dos valores devidos de PIS e de COFINS decorreram de uma ação volitiva, dolosa, visando de forma consciente *...impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária.*

A omissão é fato, porém não basta a indicação dos comandos legais que disciplinam os tipos elencados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, é necessária a contextualização dos fatos decorrentes da intencionalidade da conduta, já que nos tipos legais em destaque o dolo é elementar, integra a hipótese legal.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

MÉRITO

Da não caracterização de ato cooperativo

Embora haja uma pluralidade de argumentos na peça recursal, a lide está bem determinada já que seu cerne prende-se à questão referente à definição de ato cooperado, quanto à situação fática relatada, notadamente em face das prescrições do artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971.

É importante trazer à lume excertos do Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls.287/303:

A Transcooper se enquadra no Código da Natureza Jurídica 214-3 -Cooperativa e seu Código da Atividade Econômica (CNAE-Fiscal) é 49.21-3/01 -Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal.

*8. A **Transcooper** - Cooperativa de Transporte de Pessoas e Cargas da Região Sudeste - foi constituída em 11 de agosto de 1997, através da Assembléia Geral de Constituição de 11 de agosto de 1997, registrada na Organização das Cooperativas do estado de São Paulo sob n ° 1377. A empresa é uma **sociedade cooperativa de transporte rodoviário**. Suas principais atividades são: organizar e integrar os serviços de transporte de passageiros oferecido por autônomos; planejar e fiscalizar linhas; oferecer aos seus cooperados a estrutura de garagem, manutenção e abastecimento; promover cursos de capacitação e apoio jurídico. A empresa, conforme Estatuto Social Consolidado na AGE de 15/02/2013, arquivado na JUCESP em 14/08/2013 - registro n ° 308.965/13-9 -, no capítulo II "DO OBJETO", artigo 2 ° tem como **objeto** o abaixo descrito:*

DO OBJETO

Art. 2° - A TRANSCOOPER tem por objeto a defesa e a prestação de serviços a seus Associados.

Parágrafo Único - para consecução do seu objeto, a TRANSCOOPER poderá:

a) contratar serviços junto a pessoas físicas ou jurídicas de Direito Público ou Privado, para seus Cooperados, em condições e preços convenientes;

b) representar os Cooperados perante pessoas físicas ou jurídicas de Direito Público ou Privado, obtendo linhas de financiamento, ou outros assuntos de Interesse, em benefício dos Cooperados;

c) prestar serviços de interesse dos Cooperados a pessoas Físicas ou Jurídicas de Direito Público ou Privado;

d) **atuar no transporte de passageiros**, quer seja nas jurisdições Municipais, Intermunicipais, Estaduais, Interestaduais ou Federais, compreendendo Transportes: Coletivo Urbano, Comunitário, Translado, Fretamentos, Turismo, Executivos, Transporte Escolar, de Carga, misto de Cargas e Passageiros, transporte de passageiros deficiente físico ou com a mobilidade reduzida e outros de interesse da sociedade que, neste último caso, deverá constar de Ata de Reunião do Conselho de Administração que o autorizou;

e) operar e coordenar a programação de linhas de transporte de passageiros de sua responsabilidade que lhe sejam conferidas a qualquer título;

Constata-se ainda dos documentos instrutórios da autuação que a autuada é permissionária do sistema de transporte coletivo concedido pela Secretaria Municipal de Transportes - SMT - da Prefeitura do município de São Paulo nas seguintes áreas: área 01 (Contrato 692/03), área 02 (Contrato n.º 693/03) e área 04 (Contrato 695/03). A empresa também é contratada da Prefeitura do município de Santa Isabel para a prestação de serviços públicos de transporte coletivo de passageiros (Processo administrativo n. 1539/2007).

Informa o TVF que **nestes municípios ela atuou como prestadora de serviço público de transporte coletivo de passageiros, através de seus cooperados**. Esta prestação de serviços constitui-se como a sua atividade principal e sua principal fonte geradora de recursos.

Destaca ainda o TVF:

As remunerações oriundas da prestação de serviços de transporte foram registradas nas contas de resultados do grupo "RECEITAS DO SERVIÇO DE TRANSPORTES - 4.1.1.01.000.0000" e totalizou, em 2010, o valor de R\$ 376.468.224,79. Sua composição, contendo as contas contábeis envolvidas e seus valores mensais, está detalhada no anexo I deste Termo de Verificação: "DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO PIS/COFINS - RECEITAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE".

A empresa também contabiliza remunerações oriundas de seus cooperados. Estas remunerações estão contabilizadas em diversas contas de receitas no grupo contábil denominado "RECEITAS DE ASSOCIADOS - 4.1.1.02.000.0000" totalizando no ano o valor de R\$ 136.931.242,05. Sua

composição, contendo as contas contábeis envolvidas e seus valores mensais, está detalhada no anexo II deste Termo de verificação: "DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO PIS/COFINS - RECEITAS DE ASSOCIADOS".

*Sobre estas receitas / ingressos **não se constatou o recolhimento para o PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS - e nem para a CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.***

Em resposta datada de 16 de dezembro de 2013, item 6, o contribuinte informou que não contribui para o PIS e para a COFINS uma vez que os recebimentos não se configuram receitas ou faturamentos próprio da cooperativa sendo eles repasses para seus cooperados, (...)

Estabelecidos os pressupostos fáticos e o contexto das alterações da legislação do PIS/Pasep e da Cofins em relação às cooperativas, cabe então perquirir à luz da legislação de regência se a prestação de serviço da cooperativa para a Prefeitura Municipal de São Paulo se caracteriza como ato cooperativo.

Nesse mister, estabelece o art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971:

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

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

Com efeito, verifica-se que a decisão de piso, após uma minuciosa síntese histórica da legislação do PIS/Pasep e da Cofins em relação as cooperativas, assim concluiu:

*Em conformidade ao art. 10, inciso VI, e ao art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833, de 2003, após a introdução da sistemática não cumulativa para o PIS/Pasep e para a Cofins, **as cooperativas, excetuadas as agropecuárias e as de consumo, continuaram sujeitas à apuração dessas contribuições segundo a Lei nº 9.718, de 1998, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.**(grifei)*

(...)

A partir da leitura desse dispositivo, não é preciso nenhum esforço para concluir que a prestação de serviços de transporte efetuada pela Transcooper para a Prefeitura Municipal de São Paulo não é ato cooperativo, pois não é ato praticado entre a cooperativa e seus associados, nem entre estes e aquela e nem entre cooperativas entre si.(grifei)

Observe-se que os serviços terem sido prestados apenas por associados, assim como o fato alegado pela impugnante de que os pagamentos por esses serviços seriam repassados integralmente aos cooperados, em nada altera o fato de que foram eles prestados a terceiros e, portanto, não se enquadram como ato cooperativo.

Pela síntese da evolução da legislação do PIS/Pasep e da Cofins aplicável às sociedades cooperativas acima feita, o que se verifica é que em momento algum a receita decorrente de atos não cooperativos foi isenta ou teve algum regime especial, enquadrando-se sempre na regra de incidência das contribuições aplicada às empresas em geral. Com efeito, a proteção dada às sociedades cooperativas pela Constituição Federal e pela legislação sempre abrangeu tão-somente os atos cooperativos.(grifei).

Logo, as receitas decorrentes da prestação de serviço da autuada à Prefeitura Municipal de São Paulo nunca foram isentas, nem nunca estiveram fora do campo de incidência do PIS/Pasep e da Cofins.

As alegações da contribuinte de que para caracterizar o ato cooperativo o prestador de serviços é que deve ser o associado à cooperativa e não o usuário/contratante do serviço ou de que o fundamental seria a presença do cooperado apenas em uma das “pontas” do negócio estão em franca contradição com o que dispõe o art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971. Esse dispositivo, reitera-se, é muito claro ao definir os atos cooperativos como sendo 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, não permitindo dúvidas de que atos praticados entre a cooperativa e terceiros, seja ou não por meio de associados, não são atos cooperativos.

Os arts 4º e 7º da Lei nº 5.764, de 1971, citados pela autuada, apenas confirmam esse entendimento:

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

(...)

*Art. 7º As cooperativas singulares se caracterizam pela **prestação direta de serviços aos associados**. (destaques acrescidos)*

Também nesses dispositivos é de clareza meridiana que os atos próprios das sociedades cooperativas estão voltados exclusivamente para a prestação de serviços aos associados.

Digno de nota que essa mesma questão já foi decidida, por unanimidade de votos, no âmbito desse E. Conselho com relação ao mesmo sujeito passivo conforme demonstra a ementa, na parte de interesse e excertos do acórdão nº 3302-002.569, de 23/04/2014:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

ATO COOPERATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS.

A prestação de serviços feita pela cooperativa a terceiros não associados não se caracteriza como ato cooperativo.

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. PREVISÃO LEGAL.

A formação da base de cálculo das cooperativas obedece ao regime geral das demais pessoas jurídicas, somente se admitindo as exclusões expressamente definidas na legislação de regência, sem o que se configura a redução indevida da contribuição.

(...)

MULTA QUALIFICADA DE 150%. FALTA DE PROVA DO DOLO.

Afasta-se a aplicação da multa qualificada quando não restar comprovado nos autos a existência de dolo na omissão de informações em DCTF e em Dacon.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

ATO COOPERATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS.

A prestação de serviços feita pela cooperativa a terceiros não associados não se caracteriza como ato cooperativo.

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. PREVISÃO LEGAL.

A formação da base de cálculo das cooperativas obedece ao regime geral das demais pessoas jurídicas, somente se admitindo as exclusões expressamente definidas na legislação de regência, sem o que se configura a redução indevida da contribuição.

(...)

MULTA QUALIFICADA DE 150%. FALTA DE PROVA DO DOLO.

Afasta-se a aplicação da multa qualificada quando não restar comprovado nos autos a existência de dolo na omissão de informações em DCTF e em Dacon.

Ro Negado e RV Negado.

Excertos do voto:

De acordo com a previsão estatutária contida na letra “m” do Art. 3º, na condição de permissionária do sistema de transporte coletivo concedida pela Secretaria Municipal de Transportes SMT da Prefeitura do município São Paulo (Termos de Permissão n° 692/03, 693/03 e 695/03), atuou como prestadora de serviço público de transporte coletivo de passageiros, através

de seus cooperados, a qual se constituiu como sua atividade principal e sua principal fonte geradora de recursos.

Ora, a Prefeitura Municipal de São Paulo é terceiro, que na situação, não detém a característica de cooperado. Assim, o contrato de Transporte de Passageiros firmado com terceiro, no caso a Prefeitura Municipal de São Paulo, não constitui ato cooperativo, por não preencher o requisito do art. 79, da Lei nº 5.764/71, que, merece ser repisado, apenas admite como cooperativos os atos “praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si”. Desta forma, mesmo na época em que existia a isenção da Cofins para os atos cooperativos, tal isenção não alcançava o resultado dessa prestação de serviços à terceiros, o qual deveria ser normalmente tributadas as receitas decorrentes deste ato, aos moldes dos arts. 87 e 111, da Lei nº 5.764/71.

Informe-se ainda que em face do citado Acórdão o contribuinte interpôs em 04/09/2014, Recurso Especial o qual não foi conhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão nº 9303-004.224, de 10/08/2016.

Após cientificado do Acórdão de Recurso Especial, o contribuinte apresentou em 30/01/2017, a petição denominada “agravo do despacho denegatório de seguimento ao recurso especial”(fls. 4137 a 4148), no entanto não sendo admissível conforme parecer da DERAT, foi intimado a recolher os débitos respectivos.

Ante o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, e no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar