



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

Processo n° 10680.017255/2003-12
Recurso n° 99.999 Embargos
Acórdão n° 1401-000.935 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2012
Matéria Dcomp
Embargante UNIMED PONTE NOVA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Os Embargos de Declaração não são considerados o veículo adequado para a discussão do inconformismo da Recorrente, pois eventual inconformismo do embargante deve ser objeto de discussão nos meios processuais cabíveis.

ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO DA DECISÃO PLENÁRIA DO STF.

COFINS. BASE DE CÁLCULO AMPLIADA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editado o mencionado dispositivo legal. As receitas financeiras, no caso concreto, extrapolam o conceito de faturamento. A repercussão geral da matéria relativa à inconstitucionalidade do referido dispositivo foi reconhecida pelo Tribunal Pleno da Suprema Corte.

TRIBUTAÇÃO DO ATO COOPERATIVO. NÃO INCIDÊNCIA

Não incide Cofins sobre as entradas financeiras decorrentes da prática de atos cooperativos, por não caracterizarem receita ou faturamento sujeitos à tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/05/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente

em 04/06/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/05/2013 por ANTONIO BEZER

RA NETO, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 19/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros do Colegiado, CONHECERAM e ACOLHERAM dos embargos, DANDO-LHES efeitos infringentes, nos seguintes termos:

- Por maioria de votos, acolheram a omissão e deram-lhes provimento para excluir da tributação os atos cooperativos, após a MP , nos termos da diligência. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos, que rejeitavam essa omissão, acolhendo parcialmente embargos com efeitos infringentes apenas em relação ao alargamento da base de cálculo das contribuições sobre o faturamento (Cofins). Designado o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira para redigir o voto vencedor.

- Por unanimidade de votos, conheceram da omissão relativa aos juros de mora sobre a multa de ofício para então rejeitá-los.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

(assinado digitalmente)

Alexandre Antônio Alkmim Teixeira – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata-se de EMBARGOS DE DECLARAÇÃO em que se alega omissão/obscuridade no Acórdão nº 1401-00.498, proferido por esta 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que, unanimidade de votos, REJEITARAM a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGARAM provimento ao recurso, nos termos da ementa abaixo:

Transcrevo relatório do Acórdão embargado naquilo de mais relevante:

(...)

“1. Contra a contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 06/11, o qual exige a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no valor de R\$ 481.117,46, cumulada com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 30/10/2003.

2. Na descrição dos fatos, a Fiscalização, reportando-se ao Termo de Verificação Fiscal – TVF, apontou uma infração à legislação tributária, qual seja, a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição.

Do Termo de Verificação Fiscal – TVF, de fls. 24/33.

3. Eis os principais pontos que a Fiscalização aborda no TVF

4. Inicialmente, destaca o art. 2º, “caput” e seus parágrafos, do Estatuto Social da Fiscalizada, os quais definem os seus objetivos sociais (fls. 48/49).

5. Enfocando preceitos da Lei nº 5.764, de 1971, que definiu a política nacional de cooperativismo, salienta que as cooperativas são sociedades de pessoas, constituídas para prestar serviços aos associados e que são atos cooperativos, exclusivamente, aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.

6. Lembra que as cooperativas podem, porém, praticar atos não-cooperativos, os quais serão considerados como renda tributável, à luz do art. 111 da Lei nº 5.764, de 1971.

7. Aduz que, no âmbito administrativo, foi editado o Parecer Normativo CST nº 38, de 30/10/1980, visando a esclarecer dúvidas acerca da base de cálculo do IRPJ em relação aos atos não-cooperativos.

8. Diz que as cooperativas de trabalho médico (como é o caso da Fiscalizada), ao contratarem com terceiros a prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, estarão praticando atos não-cooperativos.

9. Nesse sentido, acentua que a Lei nº 5.764, de 1971, estabeleceu a não incidência objetiva, submetendo as cooperativas, em relação aos atos não-

cooperativos, às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas.

10. A Fiscalização constatou que a contribuinte (UNIMED – Ponte Nova) pratica, com habitualidade, atos não-cooperativos, quando contrata com os usuários, a preço global, não discriminativo, a prestação de serviços de assistência médica e hospitalar, com cobertura de despesas relativas a tratamento clínico ou cirúrgico, honorários profissionais, diárias e taxas hospitalares, enfermagem e medicação, cujas receitas, provenientes dos planos de saúde, estão fora do alcance da isenção.

11. Salienta que os fatos configuram mercancia, quando haja prática habitual de atos não-cooperativos.

12. Destaca, está claro a figura do plano de saúde, conforme o parágrafo 1º do art. 2º do Estatuto Social da Fiscalizada.

13. Esclarece, as receitas auferidas com os pagamentos mensais não são dos médicos. Nesse sentido, existem receitas de naturezas diversas: uma auferida pela cooperativa, em face do contrato de plano de saúde; e outra, pelo serviço prestado ao cliente, que a cooperativa paga ao médico a título de honorários.

14. Examinando os contratos de plano de saúde, verificou a autuante que:

a) a UNIMED-Ponte Nova se obriga a prestar ao contratante e seus dependentes, que não são, via de regra, participantes da cooperativa como cooperados, os serviços de assistência médica e cirúrgica, em consultórios de médicos cooperados, internações, além dos serviços de diagnóstico e terapia, tais como exames laboratoriais, serviços radiológicos e etc., dentre a rede contratada, de acordo com o referido contrato;

b) como decorrência da disponibilização desses serviços, o contratante se obriga a pagar à UNIMED uma mensalidade de acordo com os serviços oferecidos, utilizando-os ou não.

15. Enfatiza, uma cooperativa de médicos atua primordialmente para buscar captação de clientela para os médicos cooperados. Quando a UNIMED-Ponte Nova realiza a venda dos chamados “Planos de Saúde”, ela recebe receitas não dos cooperados, mas de pessoas contratadas como USUÁRIAS DE PLANO DE SAÚDE. Assim podemos observar nas cópias dos contratos apresentados pela Fiscalizada, em anexo ao processo.

16. Perquirindo os dispositivos da Lei nº 5.764, de 1971, conclui a autuante que:

a) essa lei definiu o que são atos cooperativos típicos das sociedades cooperativas, quais são os atos não-cooperativos legalmente permitidos, como controlá-los e contabilizá-los adequadamente, qual o tratamento tributário pertinente e como consequência, quais os atos não-cooperativos que não são legalmente permitidos, que são todos aqueles não englobados nos arts. 85, 86 e 88;

b) portanto, como decorrência, se uma sociedade cooperativa exercer atividades que se definam como atos não cooperativos legalmente não permitidos, para efeitos tributários se descaracterizará como cooperativa e terá um tratamento idênticos a uma sociedade mercantil qualquer;

c) caso a sociedade cooperativa exerça, além dos atos cooperativos, apenas atos não cooperativos legalmente permitidos, aí sim, e somente caso atenda aos demais requisitos da legislação em vigor, como por exemplo, a contabilização em separado desses atos, é que se tributaria os atos não cooperativos legalmente

permitidos, preservando os atos cooperativos dessa tributação, em consonância com a legislação acima citada.

17. A autuante esclareceu que, conforme resposta datada de 15/09/2003, ao Termo de Intimação Fiscal nº 001 (fls. 172/181), a respeito dos valores excluídos da base de cálculo da COFINS, a fiscalizada declarou que: “Deduzimos os valores acima da base de cálculo da Cofins por não concordarmos com a MP 1858-7 de 29/7/99, na qual determina que as cooperativas teriam com base de cálculo para a Cofins o seu faturamento bruto, a partir de novembro/99. Que confirmamos com o processo nº 2000.38.00.030.860-5, que aguarda julgamento da apelação imposta pela UNIMED”.

18. Evidenciou a Fiscalização que: mesmo que, ainda considerássemos a UNIMED-Ponte Nova como uma cooperativa não haveria como tributar os atos não cooperativos, de acordo com legislação, pois a fiscalizada não faz de forma correta a segregação das receitas de atos cooperativos e de atos não-cooperativos, porque considera a maior parte de seus atos como cooperativos.”

19. Diante disso, concluiu o Fisco que a contribuinte é uma empresa comercial como outra qualquer, não podendo usufruir de privilégios ao excluir da base de cálculo do IRPJ e contribuições federais, valores que deveriam ser tributados normalmente, pois tratam-se de receitas de atividades comerciais normais, apesar da impugnante considerá-las como atos cooperativos em quase toda a sua totalidade.

20. Então, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração da COFINS, cujos valores tributáveis são os totais das receitas mensais apuradas pela Fiscalizada, excluídos os valores já oferecidos à tributação, conforme Declarações do Imposto de Renda – IRPJ, dos exercícios de 1999 a 2003 (Anexo “01”, fls. 143/383), e demonstrativos da contribuinte (fls. 73/89 e Anexo “01”, fls. 122).

21. Salientou, ainda, o Fisco que com respeito à ação impetrada na Justiça Federal pela contribuinte, verifica-se que o Mandado de segurança nº 2000.38.00.030.860-5, tem por objetivo a suspensão da exigibilidade da Cofins sobre os atos cooperativos a partir de 11/99. A liminar foi indeferida e a segurança denegada. Não se trata do mesmo objeto do presente Mandado de Procedimento Fiscal.

Da impugnação.

22. Tendo sido dele notificado, em 25/11/2003, o sujeito passivo contestou o lançamento, em 18/12/2003, mediante o instrumento de fls. 132 a 139. Adiante compendiam-se suas razões.

23. Inicialmente, a impugnante realça a tempestividade da presente defesa.

24. Salientando um trecho do TVF, no qual a Fiscalização argumenta no sentido de descaracterizar os atos cooperativos, a contribuinte discorda desse entendimento, afirmando que, de fato, os atos tidos pela autuante, como de mercado, são meros atos cooperativos.

25. Ressalta que o principal erro cometido pelo Fisco foi com relação à conceituação dos atos praticados por ela.

26. Discorre acerca das características jurídicas das cooperativas.

27. Quanto ao ato cooperativo, diz, este pode ser detalhado, levando-se em conta sua natureza, delimitação, agentes e utilização como valor de referência:

a) Trata-se se, “sic”, ato de natureza exclusivamente operacional, sem que configure operação de mercado ou contrato de compra e venda de produto, mercadoria ou serviço. O ato de associar-se não é ato cooperativo mas pré-condição para praticá-lo. Das três qualidades do associado, proprietário, gestor dos negócios sociais e usuários dos serviços sociais, o ato cooperativo é a terceira qualidade, sem a qual as duas primeiras seriam inócuas. Cooperativa alguma sobreviverá, muito menos desenvolver-se-á, sem que seus associados se utilizem dos serviços sociais, pouco importando que tenha capital e administradores;

b) O ato cooperativo é delimitado pelo objeto social da cooperativa, ou seja, pela sua consecução. E por quê? Porque o objeto social estatutário das sociedades define os empreendimentos comuns aos associados;

c) Os agentes deste ato são as cooperativas e seus associados naqueles atos praticados entre as primeiras e os segundos ou entre estes e aqueles; e, também pelas cooperativas entre si, quando associadas; e

d) O ato cooperativo é o único valor de referência para atribuição de sobras ou de prejuízos aos associados, ou, em outras palavras, é o denominador da fórmula proporcional do retorno ou prejuízo.

28. Citando o art. 3º da Lei nº 5.764, de 1971, argumenta que na cooperativa não há a subordinação de uns em proveito de outros. Ao contrário, nesta forma societária, os associados se agrupam para mutuamente se ajudarem. Daí advém a finalidade da cooperativa: prestação recíproca de um auxílio que vai substituir uma atividade que, não fora a cooperativa, teria que ser desempenhada, individualmente, por cada um.

29. Indaga, apenas os atos praticados entre a cooperativa e os associados ou entre estes e aquela são considerados atos cooperativos?

30. Aduz, no seu caso, a cooperativa age como mera intermediária de seus associados ao vender planos de saúde que serão atendidos por estes mesmos associados. O que se paga é apenas pelo direito de que os médicos cooperados possam prestar seu serviço a quem tenham interesse.

31. Fala, assim, como no caso da cooperativa de produção, que recebe de seus associados a produção pra venda a terceiros, no presente caso, também se está diante de um ato puramente cooperativo.

32. Diz, no caso de prestação de serviços por quem não seja associado, caso em que o valor despendido pelo adquirente do plano é reembolsado, este valor é normalmente oferecido à tributação.

33. Destaca, se se aceitasse a proposta do Fisco de que seriam atos cooperativos apenas os praticados entre os sócios, então até mesmo as cooperativas de produção somente poderiam vender a produção de seus associados para eles mesmos, o que é impossível.

34. Esclarece, veja-se que no caso presente, ela é mera intermediária da relação médico versus paciente e os valores recebidos pela cooperativa são, descontadas as despesas administrativas, todos repassados para seus associados; não é a cooperativa que presta os serviços, mas sim os médicos.

35. Concluindo, assevera que, data máxima venia, não se pode concordar com o entendimento da Fiscalização que desconsiderou os atos cooperativos praticados por ela.

36. Alega que, na hipótese de prevalecer o entendimento do Fisco, da base de cálculo utilizada deve ser decotado todos os valores que estejam em trânsito na sua

contabilidade, fazendo-se quando muito, a incidência do tributo nos valores utilizados pela cooperativa para sua própria manutenção.

37. Além disso, assevera que a Fiscalização não reconheceu o seu direito à dedução das parcelas previstas no § 9º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, com redação dada pela MP nº 2.158-35, de 24/08/2001.

38. Ao final, pede o cancelamento do presente Auto de Infração.

39. É o relatório.”

A DRJ, por unanimidade de votos, MANTEVE EM PARTE os lançamentos, nos termos da ementa abaixo:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/2003

Ementa: COOPERATIVA DE SERVIÇO MÉDICO.

As sociedades cooperativas de serviços médicos ao desenvolverem atos diversos dos previstos na Lei nº 5.764, de 1971, não se encontram alcançadas pelos benefícios fiscais próprios dos atos cooperativos.

DEDUÇÕES AUTORIZADAS NA BASE DE CÁLCULO.

Segundo a legislação tributária vigente, na determinação da base de cálculo da COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir: (I) co-responsabilidades cedidas; (II) a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas; e (III) o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.”

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e ressaltando:

- a nulidade do auto de infração por considerar ilegal a descaracterização da recorrente como sociedade cooperativa, alegando que a SRF é incompetente para tal procedimento. Em apoio desta tese junta jurisprudência que admite a prática de atos não cooperativos por este tipo de sociedade, sem que isto a torne uma pessoa jurídica comum.

No mérito, defende a ilegalidade da tributação do ato cooperativo, citando jurisprudência do STJ em que se teria reconhecido a não incidência da Cofins sobre o ato cooperativo praticado por outra Unimed.

Diz a recorrente que só presta serviços aos seus cooperados angariando clientela, sendo seus cooperados que prestam serviços aos usuários.

Insiste, ainda, na inexistência de receita quando do repasse dos valores recebidos pela cooperativa aos cooperados e, ao final, aduz que, na qualidade de cooperativa Operadora de Planos de Saúde, tem direito de excluir da base de tributação da Cofins aquelas deduções que a própria lei lhe permite (art. 3º, § 9º, da MP nº 2.158-35/2001 c/c o art. 26 da IN/SRF nº 247/2002), desde o início da exigência da exação. Sem estas exclusões, a tributação não se daria sobre as receitas

mas sobre as entradas, o que se mostra desarrazoado pela ordem jurídica (e como corolário da legalidade: art. 150, I, da CF/88 e art. 97 do CTN).

Ao final, requer a nulidade do lançamento fiscal, tendo em vista que a autuação embasou-se fundamentalmente na descaracterização da recorrente como sociedade cooperativa, ou que, no mérito, que se reforme parcialmente a decisão recorrida para anular integralmente o auto de infração. Em qualquer das hipóteses, que se observe a regra específica para Operadoras de Planos de Saúde, sendo reconhecido o direito de proceder as deduções previstas em lei desde o início da exação e não somente no ano-calendário de 2002, como admitiu a DRJ.

Em 08 de maio de 2008, a então Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes resolveram declinar competência ao então Primeiro Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DOS MESMOS FATOS QUE LEVARAM À EXIGÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. COMPETÊNCIA. Compete ao Primeiro Conselho de Contribuintes o julgamento do auto de infração de Cofins, quando a exigência esteja lastreada, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu também para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica.

Esta 1ª turma ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF converteu o julgamento em diligência de forma a segregar as receitas e resultados decorrentes da prática de atos cooperativos daquelas decorrentes dos atos considerados como não-cooperativos.

Consta da fls. 345/347 o resultado de diligência fazendo a segregação de atos cooperativos e não-cooperativos através do rateio de custos.

Conforme documento de fls. 357/358, a Recorrente desiste parcialmente de seu recurso para as alegações de direito sobre as quais se funda o presente processo, em relação aos débitos descritos na tabela de fls. 359, envolvendo todos os débitos anteriores a dezembro de 2001, inclusive. Consigna ainda que o objetivo foi o de ingressar no parcelamento de que trata a Lei n.º 11.941/2009.

Em sede de Embargos aponta três omissões:

- Alega equívoco da decisão embargada **quando declara a inexistência de regra expressa que determine a "isenção" da COFINS** após a revogação do artigo 60, I da Lei Complementar n.º 07/70, eis suas próprias palavras:

Esquivou-se o julgador, no entanto, de diferenciar juridicamente os institutos que menciona, a "não incidência". Confirma a doutrina de Hugo de Brito Machado³ que, ao passo que a "isenção" consiste em favor fiscal, razão pela qual deve estar disposto expressamente na legislação, a "não incidência" caracteriza-se quando determinado fato ou ato, em ocorrido, não materializa a subsunção da regra de

incidência, exatamente por não se enquadrar nesta mesma hipótese, não representando benesse ao contribuinte. (...)

E, neste ponto, independentemente do advento da Lei n.º 9.718/98, persiste a vigência da Lei n.º 5.764/71 e o tratamento tributário que esta confere aos atos cooperativos, que não representam faturamento da cooperativa, conceito este adstrito à prática de atos não cooperativos.

Esclareça-se que não se pretende o reexame de mérito da matéria, qual seja, a extensão do ato cooperativo de trabalho (a ser aviada em sede de Recurso Especial). Embarga-se do acórdão para a definição quanto à aplicabilidade ou não da não incidência da COFINS (e não isenção) sobre os atos cooperativos, afastando-se a oscilação interpretativa acima demonstrada, e que merece reparo.

- A outra omissão apontada relaciona-se ‘a não aplicação pelo CARF de entendimento já sufragado pelo Plenário do STF, em decisão definitiva a respeito do “alargamento da base de cálculo” das Contribuições sociais que incidem sobre o faturamento, a partir da vigência dos artigos 2º e 3º, § 1º da Lei n.º 9.718/98. Entendeu o acórdão que durante a vigência daquele dispositivo, a base de cálculo da discutida contribuição abrangeria a totalidade das receitas, "independentemente da natureza dos atos negociais que lhes dão origem.". Dessa forma, omitiu-se acerca da determinação contida no artigo 62 do Regimento Interno do CARF, que conduz à aplicação, em sede administrativa, do entendimento firmado pelo pleno do Supremo Tribunal Federal.

- Omissão sobre a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício. Alega que não poderia ter argüido tal matéria em momento anterior, já que somente com a intimação do acórdão embargado, teve conhecimento de que as guias emitidas geraram atualização indevida da multa de ofício, não autorizada pela legislação em se tratando de auto de infração com tributo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos embargos de declaração.

a) 1ª Omissão – isenção/Não incidência

Alega a Embargante omissão, pois quando declara a inexistência de regra expressa que determine a "isenção" da COFINS após a revogação do artigo 6o, I da Lei Complementar n.º 07/70.

Não prospera a alegada omissão, a uma porque se trata notoriamente de inconformismo do embargante referente ao fato de o Acórdão embargado haver adotado entendimento diverso daquele que entende seja o correto. Entende que:

(...) independentemente do advento da Lei n.º 9.718/98, persiste a vigência da Lei n.º 5.764/71 e o tratamento tributário que esta confere aos atos cooperativos, que não representam faturamento da cooperativa, conceito este adstrito à prática de atos não cooperativos.

Por outro lado, o Acórdão embargado abraçou o entendimento divergente:

(...) cabe salientar que a MP 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, no lugar da não incidência, introduziu exclusões à base de cálculo do Cofins, representado pela menção direta à aplicação da Lei n.º 9.718/99 às sociedades cooperativas, encerrando um texto que se tornou definitivo nas reedições sucessivas, até a derradeira e ainda vigente MP n.º 2.158-35, de 2001. Eis o artigo 15, caput e §§ 1º e 2º, da MP n.º 1858-9, repetido na atual vestimenta da MP 2.158-35:

A divergência está bastante clara, entretanto, tal circunstância não comparece como motivo suficiente a viabilizar os embargos de declaração. Isso porque eventual inconformismo do embargante deve ser objeto de discussão nos meios processuais cabíveis, porquanto os embargos declaratórios não se prestam a modificar o julgado ou a responder questionamentos das partes.

Outrossim, conforme jurisprudência do STJ não é necessário que o Acórdão seja exaustivo analisando ponto por ponto da defesa quando os fundamentos alinhavados por ele são suficientes para a justificação da decisão.

Dessa forma, rejeita-se a primeira omissão apontada.

2ª OMISSÃO – Alargamento da base de cálculo

A outra omissão apontada relaciona-se ‘a não aplicação pelo CARF de entendimento já sufragado pelo Plenário do STF, em decisão definitiva a respeito do “alargamento da base de cálculo” das Contribuições sociais que incidem sobre o faturamento, a partir da vigência dos artigos 2º e 3º, § 1º da Lei n.º 9.718/98.

Com razão à Recorrente. De fato, o Acórdão foi omissivo nessa questão.

A Suprema Corte já reconheceu a repercussão geral da matéria relativa à inconstitucionalidade do referido dispositivo, na Sessão Plenária realizada no dia 10 de setembro de 2008, como se constata no resumo abaixo transcrito:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. (RE 585235 RG-QO, Relator(a): MM. CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-10 PP-02009)

Assim, acolho parcialmente os embargos para dar provimento parcial admitindo-se a exclusão das receitas estranhas ao faturamento, como é o caso das receitas financeiras, conforme decisão definitiva do Pleno do STF (nos RE n. 357.950 e 358.273) onde foi restringido o alargamento da base de cálculo das contribuições incidentes sobre faturamento (artigo 3º, § 1º da Lei n.º 9.718/98).

3ª OMISSÃO – juros sobre multa de ofício

Aponta omissão sobre a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício. Alega que não poderia ter argüido tal matéria em momento anterior, já que somente com a intimação do acórdão embargado, teve conhecimento de que as guias emitidas geraram atualização indevida da multa de ofício, não autorizada pela legislação em se tratando de auto de infração com tributo.

Apesar dessa autoridade julgadora também não ter como se pronunciar sobre algo que não fora alegado, esta Turma tem admitido a omissão em função da peculiaridade da matéria que só se apresenta quando da ciência do Acórdão.

Juros de mora sobre Multa de Ofício

Conhece-se, portanto, dos embargos, mas rejeita-os pelos motivos a baixo expostos.

Insurge-se a Embargante contra a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício. Na defesa desse tese, geralmente se utilizam do argumento *a contrario sensu*. Ou seja, como a única hipótese de incidência de juros sobre multa estaria consignada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, deve, por exclusão, nas demais hipóteses, ser expurgada a aplicação dos juros sobre a multa aplicada, que só passará a incidir nos termos do § 1º do art. 161 do CTN.

Ora, como todo argumento *a contrario sensu*, deve-se usá-lo com muita cautela, pois é inseto a ele a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “p” implica “q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não p” implique também em

“não q”. Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a “q”. Por outras palavras, Se “p” (em havendo multa de ofício isolada) -> (implica) “q” (implica o cálculo de juros de mora sobre ela). Isso não que dizer que se negarmos “p” (no caso da multa de ofício sobre tributo, pois não se trata de multa isolada) estaremos negando necessariamente a existência de “q” (cálculo de juros de mora sobre essa multa). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, “r”, “s” etc que impliquem também em “q”.

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento da Recorrente no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

O Conselheiro Alkmim foi muito feliz em sua explicação por ocasião do Acórdão 1401-00.155 no qual a referida matéria também foi enfrentada:

(...) Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão – de incidência de juros sobre multa -, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada. Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.

Diante do exposto, mantenho os juros de mora sobre a multa de ofício.

Processo nº 10680.017255/2003-12
Acórdão n.º **1401-000.935**

S1-C4T1
Fl. 902

Por todo o exposto, conhecer dos embargos e acolher parcialmente com efeitos infringentes apenas em relação ao alargamento da base de cálculo das contribuições sobre o faturamento (Cofins).

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Redator designado:

Dentre as questões trazidas pela Embargante como razões de recurso, apresenta o não tratamento da matéria posta em julgamento quando da análise do recurso voluntário, da não-incidência da COFINS sobre os chamados atos cooperativos; em detrimento da discussão acerca da existência, ou não, de isenção sobre o mesmo fato.

De fato, a decisão embargada, a par de referenciar essa discussão, não abordou, no aspecto constitucional, a ausência de competência impositiva sobre os atos cooperativos, de forma a cotejar a existência de obrigação tributária quando da prática de atos cooperativos.

No mérito, a Recorrente sustenta a desconstituição do auto de infração, porquanto os resultados submetidos por esse à tributação são provenientes da prática de atos tipicamente cooperativos.

A controvérsia resume-se à classificação das receitas da Embargante em receitas oriundas da prática de atos cooperativos ou atos não cooperativos, visto que as provenientes de atos cooperados não estão sujeitas à tributação. Para tanto, deve-se analisar a legislação em vigor, sobretudo a Lei nº. 5.764/71.

As cooperativas, na exegese dos arts. 3º e 4º da Lei nº. 5.764/71, são sociedades de pessoas constituídas, sem intuito de lucro, com o objetivo principal de prestar serviços aos seus associados.

Dispõe os referidos artigos, *in litteris*:

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

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:

(...)

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

Nesse contexto, o art. 79 da citada lei dispõe que os atos cooperativos, ou seja, os atos praticados pela cooperativa com seus associados, ou pelas cooperativas entre si, *“não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”*

Ademais, ainda no que concerne à definição dos atos praticados pelas cooperativas, o art. 87 da referida lei estabelece que *“os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social” e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos”*.

Dessa forma, da combinação dos arts. 79 e 87 da Lei das Cooperativas, tem-se que os atos cooperativos, entendidos como as operações realizadas entre a cooperativa, na condição de intermediária, e seus cooperados, não serão tributáveis por não estarem incluídos na hipótese de incidência da norma tributária. Todavia, os atos não cooperativos, ou seja, os praticados pela cooperativa com não associados estarão sujeitos à tributação federal, vez que resultam em lucro.

Nesse diapasão, o Min. Castro Meira, ao analisar os resultados provenientes da prática de atos cooperativos e não cooperativos por sociedades cooperativas, concluiu que *“os atos cooperativos não geram receita nem faturamento para a sociedade cooperativa. O resultado financeiro deles decorrente não está sujeito à incidência do tributo. Cuida-se de uma não-incidência pura e simples, e não de uma norma de isenção. Já os atos não cooperativos, praticados com não associados, geram receita à sociedade, devendo o resultado do exercício ser levado à conta específica para que possa servir de base à tributação.”* (REsp nº. 807.690/SP, 2ª Turma do STJ, DJ de 01/02/2007).

Após a definição e a delimitação do ato cooperativo, cabe promover a segregação de receitas realizada pela Fiscalização, no que tange à sua legalidade.

Isso porque, no termo dos arts. 15 e 16 da Medida Provisória nº. 2.158/2001, os valores deocorrentes da prática de atos cooperados não estão sujeitos à tributação pela COFINS.

Dispõe os referidos artigos, *in litteris*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art.16. As sociedades cooperativas que realizarem repasse de valores a pessoa jurídica associada, na hipótese prevista no inciso I do art. 15, deverão observar o disposto no art. 66 da Lei nº. 9.430, de 1966". (grifos acrescidos)

Assim, sanando a omissão apontada nos embargos de declaração, deve ser concedido efeito infringente ao recurso, com o cancelamento do auto de infração relativos à tributação os atos cooperativos, após a MP , nos termos da diligência.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira