



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

Processo nº 10830.005879/2004-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-001.764 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2012
Matéria COFINS-COOPERATIVAS
Recorrente COOPERATIVA MEDICA CAMPINAS COOPERMECA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/1999 a 31/12/2000

SUJEIÇÃO PASSIVA. LANÇAMENTO. RESPONSABILIDADE PESSOAL. ART. 135, III DO CTN. SOLIDARIEDADE.

Na hipótese prevista no art. 135, III do CTN não incorre em erro na eleição do sujeito passivo o lançamento efetuado contra o contribuinte. A responsabilidade pessoal referida no art. 135 não implica o afastamento do contribuinte da relação tributária.

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não se considera arbitrado o valor lançado de acordo com a documentação e com os esclarecimentos apresentados no curso do processo de fiscalização.

COFINS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA.

Conforme entendimento assentado administrativamente no CARF e judicialmente no STJ, e disciplinado nos arts. 79, 87 e 111 da Lei nº 5.764/1971, incide a COFINS sobre atos não cooperativos.

COFINS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. SEGREGAÇÃO NA ESCRITURAÇÃO.

Não tendo segregado em sua escrituração os atos cooperativos dos não cooperativos, nem o fazendo quando regularmente demandado pela fiscalização, sujeita-se o contribuinte à tributação sobre a totalidade das receitas.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N. 4.

A partir de 01/04/1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não tomar conhecimento da questão submetida ao crivo do Poder Judiciário e, na parte conhecida, também por unanimidade, em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Marcos Tranches Ortiz votou pelas conclusões quanto à questão da responsabilidade dos sócios.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Rosaldo Trevisan - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Robson José Bayerl, Marcos Tranches Ortiz, Ivan Allegretti e Domingos de Sá Filho.

Relatório

Versa o presente processo sobre Auto de Infração para exigência da COFINS, em virtude de falta de recolhimento, no período de 30/04/1999 a 31/12/2000.

No Auto de Infração, lavrado em 07/10/2004 (fls. 4 a 21), sustenta-se que:

- (a) foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 13 a 21;
- (b) a autuada é pessoa jurídica de direito privado constituída sob a forma de sociedade cooperativa, nos termos da Lei nº 5.764/1971;
- (c) os atos não cooperativos, como é o caso da administração de planos de saúde, contratados com terceiros, com cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratório e outros, prestados por não associados (não cooperados) estão sujeitos à incidência tributária;
- (d) depois de diversas intimações, a empresa forneceu os livros “Razão” e “Diário” referentes aos anos-calendário 1999 e 2000 (sendo que o livro “Diário” de 2000 estava sem o devido registro, determinado pelo Regulamento do Imposto de Renda), e planilhas assinadas pelo contador com as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS;
- (e) não foram segregados os atos cooperativos dos não cooperativos na escrituração;

-
- (f) intimada a manifestar-se sobre a segregação, a empresa informou não reunir condições para fazê-lo, em virtude de as gestões anteriores não terem zelado pelo cumprimento de suas obrigações fiscais;
- (g) pelo mesmo motivo, também não possui a empresa os contratos de planos de saúde da época nem outros documentos contábeis solicitados;
- (h) a grande quantidade de despesas incorridas junto a hospitais e clínicas mostra a predominância de atos não cooperativos no período (assim como o fato de a empresa deter participações majoritárias em diversas entidades com fins lucrativos, entre elas o Hospital Santa Edwiges, e apresentar lucro na venda de imobilizado);
- (i) diante do descumprimento da obrigação de segregar atos cooperativos dos não cooperativos, e da não apresentação posterior de tal segregação pela empresa, quando solicitado (em verdade, da informação por esta de que não dispõe de meios para fazê-lo), impõe-se a exigibilidade sobre a totalidade de receitas; e
- (j) considerando que não foram declaradas nem recolhidas as contribuições relativas aos períodos de apuração 04/1999 a 12/2000, são lançadas de ofício tais contribuições tomando como base de cálculo os valores informados pelo próprio contribuinte, assinadas por representante seu.

Cientificada da autuação em 15/10/2004 (fls. 5), a recorrente apresenta impugnação em 16/11/2004 (fls. 66 a 109), argumentando que:

- (a) durante o período compreendido entre 1996 e 2001, a empresa era administrada por diretoria composta por pessoas físicas que agiram dolosamente contra os cooperados (escurando inidoneamente os livros, deixando de pagar tributos, obrigações trabalhistas e fornecedores...), tendo tal situação sido investigada somente a partir de 2001, com a assunção de nova diretoria, o que motivou inclusive ação de indenização por danos materiais e morais (autos anexados ao presente processo);
- (b) a empresa foi vítima de atuação desonesta e irresponsável de pessoas físicas, que devem ser pessoalmente (e exclusivamente) responsabilizadas, consoante o art. 135, III do Código Tributário Nacional (CTN);

- (c) o lançamento não deveria ter sido efetuado por arbitramento, a partir da presunção, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador da contribuição, tomando por base os valores constantes das planilhas apresentadas pela empresa, violando o art. 148 do CTN e os princípios da verdade material, da capacidade contributiva e do não-confisco, pois não foram esgotados os meios de fiscalização (v.g. a circularização da ação fiscal) antes de proceder ao arbitramento;
- (d) não se afigura prudente ou sequer razoável a utilização de dados contábeis, por parte da fiscalização, que sabidamente provêm de período em que a recorrente tinha sua contabilidade escriturada de forma totalmente irregular;
- (e) o lançamento efetuado abrange o valor total dos ingressos percebidos pela recorrente, não tendo sido reconhecida a prática de atos cooperativos (em anexo à impugnação, apresentam-se documentos indicados como comprobatórios de que houve a prática de atos cooperativos), tributando-se atos cooperativos e violando-se o princípio da capacidade contributiva;
- (f) ainda que os atos da cooperativa fossem perante terceiros (pessoas não cooperadas) não deveriam ser objeto de tributação;
- (g) o art. 6º da Lei Complementar nº 70/1991 concede isenção de COFINS às sociedades cooperativas, e não poderia ter sido revogado por Lei ordinária, quanto menos por Medida Provisória (ambas seriam inconstitucionais);
- (h) a multa de ofício não é exigível, por não ser exigível o principal (ou seja, por inexistir crédito tributário a pagar); e
- (i) os juros de mora exigidos, ademais de não serem devidos (por não haver crédito tributário a pagar), estão fundados em índice (Taxa SELIC) estabelecido em norma infralegal, e cuja aplicabilidade à situação é inconstitucional.

A decisão de primeira instância (indeferimento das pretensões da autuada) é proferida em 31/03/2005 (fls. 2038 a 2066), no sentido de que:

- (a) a responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN não configura hipótese de sujeição passiva, mas de responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

- (b) a base de cálculo da autuação, obtida a partir de declaração subscrita pelo contador da cooperativa, somente poderá ser afastada em face da prova do erro de fato ou de direito ocorrido nas informações ali prestadas;
- (c) em face da alegação de impossibilidade de segregação dos resultados dos atos cooperativos e não cooperativos, e da ausência de documentação relativa aos contratos de plano de saúde e de convênio, principais fontes de receita da cooperativa, impossível a verificação da regularidade do benefício, não se podendo admitir como cooperativos os atos praticados, devendo incidir a tributação integralmente sobre o resultado declarado;
- (d) não compete ao julgador administrativo o exame de constitucionalidade de ato normativo; e
- (e) as cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados, sujeitas a incidência tributária (atos não cooperativos).

Cientificada da decisão em 19/04/2005 (AR às fls. 2069), a recorrente apresenta em 19/05/2005 (fls. 2072 a 2117) Recurso Voluntário, no qual reitera as argumentações anteriormente externadas, adicionando que:

- (a) a decisão *a quo* é insubsistente no que se refere à responsabilidade pessoal dos antigos gestores, pois a administração não pode furtar-se a analisar a matéria, em conformidade com o art. 135 do CTN; e
- (b) a decisão *a quo* deixou de considerar documentos apresentados na impugnação que comprovariam a existência de atos cooperativos.

Em 02/06/2008, a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes aprecia o processo (fls. 2150 a 2163), concluindo pela determinação da realização de diligência, pois verifica que “o lançamento efetuado pode ter englobado atos cooperativos praticados no exercício de 1999, os quais, em parte, estariam acobertados pelo instituto da isenção”, e que “há possibilidade de que tal fato esteja comprovado pelos documentos juntados pela recorrente após a impugnação, mas que não foram considerados pela douta primeira instância, em virtude do disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72”. A diligência objetiva que o órgão local “analise a documentação carreada aos autos pela contribuinte após a peça impugnatória e verifique se há provas da prática de atos cooperativos especificamente quanto ao exercício de 1999, lavrando relatório circunstanciado de sua atividade e abrindo vista para que a contribuinte, em querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo”.

A diligência realizada pelo órgão local resulta no Relatório Fiscal de 10/11/2009 (fls. 2170 a 2172), que informa não haver na documentação apresentada pela recorrente “nada que pudesse servir como informação para os atos cooperados”. A ciência é dada por AR, em 17/11/2009 (fls. 2183 e 2184).

Em manifestação sobre o resultado da diligência, datada de 17/12/2009 (fls. 2173 a 2177), a empresa reitera que a documentação apresentada na impugnação (essencialmente as cópias de relatórios e pagamentos da UNIMED-Campinas) comprova a existência de uma relação entre sociedades cooperativas, o que configura indubitavelmente um ato cooperativo. A recorrente acosta ainda ao processo cópias de peças de Mandado de Segurança por ela impetrado para afastar a exigibilidade da COFINS por ser uma cooperativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

O contencioso no presente processo reside: (a) na eleição do sujeito passivo; (b) na forma de lançamento adotada; (c) na apuração da base tributável da COFINS, tema que motivou realização de diligência; e (d) na multa de ofício e nos juros aplicados.

Da preliminar referente à eleição do sujeito passivo

A recorrente alega que o sujeito passivo da autuação não deveria ter sido a empresa, mas sim seus diretores no período de 1996 a 2001, que agiram dolosamente contra os cooperados (escurtando inidoneamente os livros, deixando de pagar tributos, obrigações trabalhistas e fornecedores...), conforme estabelece o art. 135, III do Código Tributário Nacional (CTN).

A questão da responsabilidade pessoal, tratada no art. 135 do CTN, é fonte de bastante controvérsia entre os juristas. Da mesma forma que o legislador não foi terminologicamente preciso no art. 134, ao denominar de solidária uma responsabilidade que é de fato subsidiária, há quem sustente que a responsabilidade “pessoal” do art. 135 não opera em detrimento da figura do contribuinte.

Luciano AMARO, na linha argumentada pela recorrente, afirma que o dispositivo

exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao dispor no sentido de que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”.

Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde “pessoalmente”.

Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. [...] O problema está em se definir os atos a que se refere o art. 135.¹ (grifo nosso)

No mesmo sentido, José Eduardo Soares de MELO assevera que o comando do art. 135 cuida de exigência tributária “direta de terceiros que praticam atos irregulares, em nome dos contribuintes, sem determinar a prévia, ou concomitante, exigência destes”, configurando “a existência de uma teoria do superamento da personalidade jurídica, que se positiva nos casos de abuso de direito”².

Hugo de Brito MACHADO considera inaceitável tal entendimento, afirmando que

A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não são os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte.³ (grifo nosso)

Nelson Gustavo Mesquita Ribeiro ALVES, em obra coordenada por Paulo Afonso Brum Vaz e Leandro Paulsen, redige artigo específico sobre o art. 135, III, do CTN, sustentando que

[...] é de se ter em mente que a doutrina classificou a responsabilidade tributária como por substituição ou por transferência. Haverá responsabilidade por substituição quando é esquecido, desde logo, o contribuinte, e chamado a responder pela obrigação o responsável, e responsabilidade por transferência quando este somente é chamado a responder após a tentativa de satisfação da obrigação em face do contribuinte

¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 318-319.

² MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 262-263.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21. ed. Malheiros: São Paulo, 2002, p. 142.

(subsidiária) ou quando são acionados de forma conjunta (solidariedade).

[...] A este trabalho nos interessa uma modalidade de responsabilidade de terceiros, especialmente aquela delineada no art. 135, III, do CTN.

Da análise inicial da **responsabilidade tributária em sentido amplo**, [...] tem-se que aquela prevista no art. 135, III, do CTN pode ser classificada como **responsabilidade por transferência**, pois há a exigência do tributos do contribuinte (a sociedade empresária), não sendo excluída a responsabilidade desta pelo cumprimento da obrigação. Aliás, conforme ensina Zenildo BODNAR, ainda que se proceda à responsabilização do sócio-gerente ou do administrador, esta não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, face ao princípio da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus sócios.⁴ (grifo nosso).

Outro trabalho específico sobre o tema, recentemente merecedor do Prêmio CARF 2010 de monografias em Direito Tributário, de autoria de Fabrizio Candia dos SANTOS, apresenta visão complementar sobre o tema, dispondo que

[...] ao tratar da responsabilidade de terceiros, o CTN estabeleceu duas regras distintas: uma, conservando a sua caracterização de terceiro para vinculá-lo subsidiariamente ao credor nos casos em que, por sua omissão ou ação, reste inadimplida obrigação tributária. Em outra ponta, **caso um ato ilícito do terceiro produza um fato gerador**, deixa o mesmo (sic) de ser terceiro para **vincular-se pessoal e solidariamente à obrigação**. A solidariedade decorre do comum interesse na situação que constitui o fato gerador, interesse esse revelado no momento em que excede os limites da lei.⁵ (grifo nosso)

A análise destes dois últimos posicionamentos é ainda mais enriquecedora quando aliada aos ensinamentos de Paulo de Barros CARVALHO, que entende tratarem os artigos referentes à responsabilidade de terceiros (como o art. 135) não de uma relação tributária, mas de uma relação de cunho obrigacional, de índole sancionatória (sanção administrativa):

Nosso entendimento é no sentido de que **as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas**.

[...] Tudo fica mais evidente, porém, quando atinamos ao disposto na Seção II – “Responsabilidade de Terceiros”. **Sob o manto jurídico da solidariedade, esconde-se a providência sancionatória, de maneira nítida e insofismável**.

[...] Cremos haver demonstrado a natureza do vínculo que se instala, sempre que pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário é transportada para o tópico de sujeito

⁴ ALVES, Nelson Gustavo Mesquita Ribeiro. Resstudado da responsabilidade tributária (Art. 135, III, do CTN) em face da Lei COMplementar n. 123, de 14-12-2006. In PAULSEN, Leandro; VAZ, Paulo Afonso Brum (org.). Curso Modular de Direito Tributário. Florianópolis: Conceito, 2008, p. 213-214.

⁵ SANTOS, Fabrizio Candia dos. A responsabilidade tributária de todos os sócios na dissolução irregular de sociedades limitadas. In I Prêmio CARF de monografias em direito tributário 2010. Brasília: Valentim, 2011, p. 225-226.

passivo. Teremos uma relação jurídica, de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória.

Alguns autores invocam a extinção da obrigação tributária, quando o responsável paga a dívida, como um argumento contrário à tese que advogamos. O argumento, todavia, é inconsistente. Nada obsta a que o legislador declare extinta a obrigação tributária, no mesmo instante em que também se extingue a relação sancionatória. Dá-se por satisfeito, havendo conseguido seu objetivo final. ⁶ (grifo nosso)

A que obrigação tributária se refere o professor da PUC/SP, quando fala que o legislador pode declará-la extinta com o termo da relação sancionatória? Certamente o rigor terminológico do mestre não faria com que sustentasse que está extinta uma obrigação que jamais nasceu. E se ela nasceu, tem alguém no pólo passivo. E esse alguém é originariamente o contribuinte.

Perceba-se que aquilo que Paulo de Barros CARVALHO designa como sanção administrativa é albergado pela chamada responsabilidade tributária em sentido amplo, referida por Nelson Gustavo Mesquita Ribeiro ALVES. E note-se ainda que, independentemente de ser designada a pessoa a que se refere o art. 135, III como responsável tributário ou responsável por sanção administrativa, a figura do contribuinte é inafastável.

Arremate-se a discussão sobre o tema com a ponderação de Ricardo Lobo TORRES, que objetivamente assevera que

Outra coisa é a responsabilidade de que cuida o art. 135. Nela existe a solidariedade ab initio, e o responsável se coloca junto do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador. [...]. A Fazenda credora pode dirigir a execução contra o contribuinte ou o responsável. ⁷ (grifo nosso)

Aliás, esse é o entendimento externado por este CARF em decisões recentes. A título ilustrativo, transcreva-se excerto de Acórdão unânime da 1ª Seção, proferido em 2011:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR. SOLIDARIEDADE. I - Condutas do sócio-administrador, desde a não escrituração das operações contábeis, passando pelo não envio declarações obrigatórias de pessoa jurídica, consubstanciaram uma série de atos ordenados, um por um, visando ocultar as receitas auferidas que deveriam ter sido oferecidas à tributação. Tais ações e omissões, além de infringirem a legislação comercial e tributária vigente, caracterizaram o dolo, restando demonstrada subsunção ao inciso III, art. 135 do CTN. II - O termo “pessoalmente responsável”, do artigo 135 do CTN, trata de responsabilidade surgida direta e pessoalmente, o que não quer dizer, contudo, que a pessoa jurídica fique desobrigada, até porque, caso o fosse, deveria haver uma menção expressa de exclusão de responsabilidade. CSLL. PIS. COFINS.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 324-327.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 268.

*LANÇAMENTOS REFLEXOS. O decidido em relação à matéria principal estende-se aos lançamentos decorrentes, formalizados a partir de idêntica motivação.*⁸ (grifo nosso)

A construção jurídica mais sólida, assim, a nosso ver, aponta para a manutenção do contribuinte na relação tributária, nas hipóteses de que trata o art. 135, III. Incabível, destarte, a alegação de erro na eleição do sujeito passivo.

Da forma de lançamento adotada

A recorrente sustenta que o lançamento não deveria ter sido efetuado por arbitramento, a partir da presunção, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador da contribuição, tomando por base os valores constantes das planilhas apresentadas pela empresa, violando o art. 148 do CTN e os princípios da verdade material, da capacidade contributiva e do não-confisco, pois não foram esgotados os meios de fiscalização (v.g. a circularização da ação fiscal) antes de proceder ao arbitramento.

Afirma ainda a recorrente que não se afigura prudente ou sequer razoável a utilização de dados contábeis, por parte da fiscalização, que sabidamente provêm de período em que a recorrente tinha sua contabilidade escriturada de forma totalmente irregular.

Nesse tópico, cumpre inicialmente questionar a afirmação de que o que de fato ocorreu no presente processo foi um arbitramento.

Dispõe o art. 148 do CTN:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.” (grifo nosso)

No presente processo, verifica-se que a autoridade fiscal acolheu as informações prestadas pela recorrente durante o procedimento fiscalizatório, não havendo que se falar em arbitramento. Em suma, a fiscalização admitiu merecerem fé os esclarecimentos prestados durante a fiscalização. Paradoxalmente, isto é que parece ser a matéria recorrida.

Pode haver fundamento na alegação da recorrente de que sua contabilidade era originalmente escriturada de forma irregular no período em que aponta ter havido comportamentos inadequados por parte de diretoria que agia irregularmente. Contudo, questionar a escorreição e a confiabilidade das afirmações posteriormente fornecidas à fiscalização, sob a forma de planilhas, não se reveste da mesma plausibilidade (a menos que cabalmente provado).

Não se evidencia, destarte, no presente processo, violação aos princípios do não confisco e da capacidade contributiva, pois os dados são fundados em declarações da própria recorrente, efetuadas no curso da fiscalização. Caso as violações aos referidos princípios, que têm guarida constitucional, houvessem sido perpetradas pela própria legislação

⁸ CARF. Acórdão 1302-000.458. 3a Câmara. 1a Seção. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello, unânime, Sessão de 26.jan.2011.

que norteou os procedimentos fiscais, impedido estaria este colegiado de apreciar a matéria em virtude da Súmula CARF nº 2 (“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”).

Entende-se ainda não existir violação ao princípio da verdade material por falta de circularização dos procedimentos fiscais (fiscalização das pessoas que transacionaram com a recorrente). Entendendo a fiscalização serem suficientes os elementos apresentados para a autuação, incumbe à recorrente desconstituí-los especificamente em sede recursal. No presente processo, as alegações por parte da recorrente nesse sentido são genéricas, sem revestimento probatório.

Ausente de mácula a autuação, assim, nesse aspecto.

Da apuração da base tributável da contribuição

A recorrente condena o fato de o lançamento fiscal abranger o valor total dos ingressos percebidos pela recorrente, não tendo sido reconhecida a prática de atos cooperativos. Afirmar que em anexo à impugnação são apresentados documentos comprobatórios de que houve a prática de atos cooperativos, e que tais atos estão sendo tributados, em violação ao princípio da capacidade contributiva. Apesar de argumentar nesse sentido, sustenta ainda a recorrente, ao final da argumentação sobre tal tema, que ainda que os atos da cooperativa fossem perante terceiros (pessoas não cooperadas) não deveriam ser objeto de tributação.

Necessário assim, preliminarmente, analisar a qualificação dos atos das cooperativas como cooperativos e não cooperativos, e a tributação sobre eles exercida.

O tema é tratado na lei que rege as cooperativas (Lei nº 5.764/1971):

*“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.

(...)

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

*Art. 86. **As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados**, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.*

*Art. 87. 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**.*

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar (redação dada pela MP nº 2.158-35/2001).

(...)

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.” (grifo nosso)

Sustentar a não incidência tributária sobre atos não cooperativos face a tal texto é tarefa irrazoável, que demanda logo de início desconsiderar o que está escrito no comando normativo, ou deturpá-lo, invocando argumentos extrajurídicos.

Adicione-se que a questão sobre a constitucionalidade da revogação do art. 6º, I da Lei Complementar nº 70/1991, além de não competir a este colegiado, face à Súmula CARF nº 2 (vedação de exame administrativo de constitucionalidade), está sendo objeto de questionamento judicial pela recorrente, o que faz incidir também sobre o tema a Súmula CARF nº 1, que estabelece a renúncia às instâncias administrativas quando houver propositura pelo sujeito passivo de ação judicial com mesmo objeto.

A argumentação exposta no recurso voluntário no sentido de que não incidem tributos sobre as sociedades cooperativas, pois sua atividade não enseja obtenção de faturamento, em virtude de ser dissociada de qualquer operação mercantil, não encontra amparo na legislação, nem em entendimentos administrativos (v.g. Parecer CST nº 38, de 30/10/1980) ou jurisprudenciais.

Quando se analisam os precedentes administrativos sobre a matéria, percebe-se consensual entendimento no sentido da incidência de contribuições no caso de atos não cooperativos (relacionados nos arts. 85 e 86 da Lei nº 5.764/1971).

Esta Terceira Turma decidiu recentemente nesse sentido:

“ATOS NÃO COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO. O ato cooperativo somente se caracteriza se em ambos os lados da relação jurídica estiverem a cooperativa e seus associados ou outra cooperativa.

PIS. ATOS COOPERATIVOS AUXILIARES. INCIDÊNCIA. É cabível o lançamento de ofício em relação à receita que fora deduzida indevidamente da base de cálculo da contribuição relativa aos chamados “atos cooperativos auxiliares”.⁹

Pela relevância, optamos por sintetizar esses entendimentos administrativos em um julgado recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9101-001.207¹⁰), no qual se assevera que os resultados dos atos cooperativos estão fora do campo de incidência da tributação da CSLL, fundando-se na mesma argumentação aqui expendida: atos não-cooperativos (relacionados nos arts. 85 e 86 da Lei nº 5.764/1971) estão sujeitos à incidência tributária. Veja-se excerto do voto do Relator:

“Preliminarmente, releva destacar ser fato incontroverso nos autos de que a matéria em exame cinge-se à incidência de CSLL

⁹ CARF, 3a Seção, 4a Câmara, 3a Turma Ordinária, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, maioria, Sessão de 16.fev.2012.

¹⁰ CSRF, Primeira Turma, Rel. Antonio Carlos Guidoni Filho, unânime, Sessão de 17.out.2011.

sobre resultados auferidos pela cooperativa exclusivamente pela prática de atos com seus associados (atos cooperativos), ...

Em que pesem seus fundamentos, parece-me que a distinção entre atos cooperativos e atos não-cooperativos é condição para a incidência da CSLL sobre os resultados líquidos das cooperativas, uma vez que somente aqueles provenientes de atos não-cooperativos devem submeter-se à referida tributação, conforme arts. 79 e 87 da Lei nº 5.764/1971, verbis:

(...)

Este é o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça¹¹, conforme precedentes abaixo transcritos,...” (grifo nosso)

Os precedentes judiciais referidos na decisão administrativa também assentam o posicionamento de que incide tributação sobre atos não cooperativos (entendidos como aqueles praticados por terceiros não cooperados), e são confirmados por julgados recentes:

“TRIBUTÁRIO. E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. INEXISTÊNCIA DE QUAISQUER DOS VÍCIOS DO ART. 535 DO CPC. PIS E COFINS. COOPERATIVA. TERCEIROS NÃO-ASSOCIADOS. ATO NÃO-COOPERATIVO. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DA COOPEMINAS E OUTRO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE DÁ PARCIAL PROVIMENTO.¹²” (grifo nosso)

“Desse modo, há de se reconhecer que os atos da cooperativa praticados com terceiros tomadores de seus serviços não se equiparam, para fins de tributação, a atos cooperativos próprios”.¹³ (grifo nosso)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. COFINS. COOPERATIVA MÉDICA. ATO NÃO-COOPERATIVO. TERCEIROS NÃO-ASSOCIADOS. EXIGIBILIDADE. ACÓRDÃO ASSENTADO EM MATÉRIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ.

1. Os argumentos tecidos pela recorrente em sua peça regimental não se mostram capazes de infirmar os fundamentos da decisão agravada, apenas demonstram mero inconformismo com o resultado do julgado impugnado.

¹¹ REsp 1190066-SP, 2a Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 8.jun.2010, DJe 26.jun.2010; AgRg no REsp 499581-SC, 2a Turma, Rel. Min. Hermann Benjamin, j. 22.set.2009, DJe 30.set.2009; AgRg no REsp 1057481-CE, 1a Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, 21.out.2008, DJe 19.nov.2008; e AgRg no REsp 653489-RS, 2a Turma, Rel. Min. Hermann Benjamin, j. 15.set.2009, DJe 24.set.2009.

¹² AgRg nos EDcl no REsp 844.755-MG. STJ, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, unânime, j. 3.mar.2011.

¹³ Idem. Excerto do voto do relator.

2. A jurisprudência assente do STJ é no sentido de que apenas os atos praticados nos termos encartados no art. 79 da Lei n. 5.764/71, ou seja, os tipicamente cooperativos, é que gozam do benefício da não-incidência tributária. Nos demais casos, ou seja, nas operações/intermediações realizadas por sociedades cooperativas médicas a terceiros não cooperados ou não-associados, a tributação é realizada normalmente.

3. No caso, o aresto a quo concluiu pela natureza não-cooperativa dos serviços celebrados pela Cooperativa de Trabalho Médicos com terceiros não-associados. Tal premissa não pode ser desconstituída por demandar revolvimento do substrato fático. Pleito que encontra óbice no enunciado Sumular n. 7 do STJ.”¹⁴ (grifo nosso)

“TRIBUTÁRIO - COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO E ASSEMELHADOS - PIS E COFINS - ATOS PRATICADOS COM NÃO-ASSOCIADOS: INCIDÊNCIA - PRECEDENTES.

1. É legítima a incidência do PIS e da COFINS, tendo como base de cálculo o faturamento das cooperativas de trabalho médico, conceito que restou definido pelo STF como receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, por ocasião do julgamento da ADC 01/DF e mais recentemente, dos Recursos Extraordinários 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, dentre outros.

2. De igual maneira, na linha da jurisprudência da Suprema Corte, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, a que se refere o art. 146, III, “c”, da Carta Magna e o tratamento constitucional privilegiado a ser concedido ao ato cooperativo não significam ausência de tributação.

3. Reformulação do entendimento da Relatora nesse particular.

4. A partir dessas premissas, e das expostas disposições das Leis 5.764/71 e LC 70/91, e ainda do art. 111 do CTN, não pode o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, criando isenção sobre os valores que ingressam na contabilidade da pessoa jurídica e que, posteriormente, serão repassados a seus associados, relativamente às operações praticadas com terceiros.

5. Apenas sobre os atos cooperativos típicos, assim entendidos como aqueles praticados na forma do art. 79 da Lei 5.764/71 não ocorre a incidência de tributos, consoante a jurisprudência consolidada do STJ.¹⁵ (grifo nosso)

Esclarecida a questão da incidência da contribuição no caso de atos não cooperativos, passa-se a analisar uma segunda fonte de discussão nestes autos: a não comprovação da realização de atos cooperativos.

¹⁴ AgRg no Ag 1322625/GO, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, unânime, j. 07.out.2010, DJe 25.out.2010.

¹⁵ REsp 1081747/PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, unânime, j. 15.out.2009, DJe 29.out.2009.

É de se destacar inicialmente que incumbe às cooperativas promover em sua escrituração a segregação entre atos cooperativos e não cooperativos, face à distinção entre os tratamentos tributários dispensados a cada categoria, tema aqui já tratado.

No caso em análise, tal distinção não foi feita pela recorrente, nem na contabilidade, nem durante o procedimento fiscalizatório. Intimada a manifestar-se sobre a segregação, a empresa informou não reunir condições para fazê-lo, em virtude de as gestões anteriores não terem zelado pelo cumprimento de suas obrigações fiscais. Daí a autuação ter sido efetuada com valores totais de movimentação.

Sobre o tema, já decidiu este CARF:

“AUSÊNCIA DE PROVA EM CONTRÁRIO SOBRE O CORRETO PROCEDIMENTO FISCAL DE CONSIDERAÇÃO DE TODA A RECEITA COMO TRIBUTÁVEL. Uma vez pacificado o entendimento que, tanto na lei do cooperativismo, como na legislação tributária de regência que somente estão ao abrigo da não-incidência tributária os atos cooperados, sendo que os demais com não-cooperados, ou auxiliares, são passíveis de tributação, cabe ao contribuinte, para beneficiar-se do benefício (sic) legal, segregar suas receitas pertinentes, custos e despesas respectivas. Caso não se incumba, ou não tenha interesse nesse sentido, legitima a Fazenda Nacional imputar como receita tributável toda a movimentação apurada em verificações na sua contabilidade e escrituração fiscal. Não se pode impor a Fazenda Nacional o dever do próprio sujeito passivo de produzir prova a seu favor, salvo o claro interesse do mesmo na inércia por declarado posicionamento jurídico divergente, sem força obrigatória contrária à constituição do crédito tributário como lançado. Recurso Voluntário Negado.”¹⁶
(grifo nosso)

No recurso voluntário, a empresa alega terem sido desconsiderados pelo julgador *a quo* documentos que comprovariam atos cooperativos apresentados na impugnação. A dúvida sobre a possibilidade de tais documentos comprovarem atos cooperativos praticados no exercício de 1999 motivou a determinação de diligência pela Quarta Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes.

Como resultado da análise dos documentos, informou a unidade da RFB responsável pelos procedimentos não haver nada que pudesse servir como informação para os atos cooperativos, o que foi novamente contestado pela recorrente, que sustenta que a documentação apresentada na impugnação (essencialmente cópias de relatórios e pagamentos da UNIMED-Campinas) comprova a existência de uma relação entre sociedades cooperativas, o que configura indubitavelmente um ato cooperativo.

Compulsando os autos, percebe-a inconclusividade de tais documentos, que efetivamente não comprovam a realização concreta de ato cooperativo. Assim, incabível a argumentação da recorrente também nesse aspecto.

¹⁶ Acórdão n. 108-09.593, Primeiro Conselho de Contribuintes, Oitava Câmara, Rel. Cons. Orlando José Gonçalves Bueno, unânime, Sessão de 17.abr.2008.

Acrescente-se ainda que a informação trazida em grau de manifestação sobre relatório de diligência, no sentido de que a empresa impetrou Mandado de Segurança para afastar a exigibilidade da COFINS por ser uma cooperativa não afeta substancialmente o conteúdo do aqui decidido, restringindo seu alcance à matéria discutida em juízo (revogação do art. 6º, I da Lei Complementar nº 70/1991 pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001), que não será objeto de apreciação administrativa, em função da Súmula CARF nº 1.

Da multa de ofício

Sustenta a recorrente que a multa de ofício não é exigível, por não ser exigível o principal (ou seja, por inexistir crédito tributário a pagar). Contudo, não é a essa conclusão a que aqui se chega. E, devido o principal, cabível se torna a multa de ofício legalmente instituída.

Dos juros de mora

Insurge-se ainda a recorrente contra os juros de mora exigidos, afirmando que são indevidos por não haver crédito tributário a pagar, e estão fundados em índice (Taxa SELIC) estabelecido em norma infralegal, e cuja aplicabilidade à situação é inconstitucional.

Sobre a primeira assertiva, o raciocínio é o mesmo empreendido no tópico anterior, referente à multa de ofício. Havendo crédito a pagar, cabíveis são os juros legalmente instituídos.

Quanto ao índice de correção (Taxa SELIC), a matéria já se encontra pacificada neste CARF, por meio da Súmula nº 4:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Em relação à incompetência desta corte para análise de constitucionalidade do ato instituidor da SELIC, é de se recordar o teor da Súmula nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, deixando de apreciar a questão referente à revogação do art. 6º, I da Lei Complementar nº 70/1991 pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em função da Súmula CARF nº 1 (renúncia à instância administrativa em virtude de interposição de Mandado de Segurança sobre a matéria pela recorrente).

Rosaldo Trevisan

Processo nº 10830.005879/2004-07
Acórdão n.º **3403-001.764**

S3-C4T3
Fl. 2.394



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ROSALDO TREVISAN em 14/10/2012 01:24:45.

Documento autenticado digitalmente por ROSALDO TREVISAN em 14/10/2012.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO CARLOS ATULIM em 16/10/2012 e ROSALDO TREVISAN em 14/10/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 10/03/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP10.0320.13358.MGS4

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
2EEC7F58219C007CF0B3326A414AA2DE62E5A163