



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.000201/2009-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-007.774 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2020
Recorrente COOPERATIVA TRANSPORTADORES AUTONOMS
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS. ATO COOPERATIVO
E NÃO COOPERATIVO. TRATAMENTO. PRECEDENTES
VINCULANTES DO STF e STJ.

O STF, no julgamento do RE nº 599.362/RJ, sob a sistemática da repercussão geral, consignou que é devida a incidência da COFINS sobre os negócios jurídicos praticados pela cooperativa com terceiros tomadores de serviço. Por sua vez, o STJ, nos REsp nº 1.164.761/MG e 1.141.667/RS, fixou que "não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas." Assim, apenas os atos cooperativos praticados entre a cooperativa e os seus cooperados não se subsomem à incidência da COFINS.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo da COFINS, para os períodos de apuração de janeiro/2005 a novembro/2005, as receitas identificadas nas contas "mercadorias a sócios (cod. 1252)" e "prestação de serviços a sócios (cod. 2046)".

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Breno do Carmo Moreira Vieira e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de piso, por bem sintetizar os fatos:

Trata o presente processo de auto de infração por falta/insuficiência das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social do período de 01/2005 a 12/2006, no valor de R\$ 66.178,00, acrescido de multa e juros de mora.

Segundo o Relatório da Atividade Fiscal, a empresa fiscalizada apurou as contribuições pelo regime não cumulativo, indevidamente, visto que as cooperativas de transportes não estão autorizadas a apurarem a Cofins de acordo com o regime cumulativo, de acordo com o art. 8º. da Lei nº.10.637/2002 (incluído pela Lei nº. 10.684/2003).

Na análise dos documentos, verificou-se que a contribuinte teria cometido as seguintes infrações, conforme o período de apuração:

- janeiro/2005 a novembro/2005: exclusão indevida da base de cálculo da Cofins das receitas provenientes de atos cooperados e não cooperados. Neste período, as únicas exclusões permitidas seriam as previstas no art. 23 da IN SRF 247/2002.

- dezembro/2005 a dezembro/2006: deixou de oferecer à tributação a receita de atos não cooperados, tendo-as informado a título de “Exclusões permitidas às Sociedade Cooperativas” no Dacon. Neste período, as únicas exclusões permitidas seriam as previstas na IN SRF 247/2002 e na IN SRF 635/2006.

Em vista destas constatações, foram efetuados os lançamentos, considerando as alíquotas do regime cumulativo de apuração das contribuições. A contribuinte, inicialmente, sob o título “**Do tratamento tributário realizado pela impugnante**” aduz que realizou a apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, constituindo crédito sobre as aquisições e incluindo na base de cálculo as receitas, realizando as exclusões previstas no artigo 15 da Medida Provisória 2.15835, e que a impugnação objetiva o reconhecimento da exclusão da base de cálculo das vendas aos associados, do repasse para os associados e das sobras, as quais realizou com base no art. 1º., §§ 1º e 2º da Lei nº. 10.676/2003.

Remete à Lei nº. 5.764/71 para alegar que esta definiu que não há incidência de tributos sobre o ato cooperativo e somente através de Lei Complementar poderia ser alterado este tratamento;

Na impugnação, as alegações são colocadas sob os itens abaixo, em síntese:

1) Das exclusões da base de cálculo do repasse aos associados, alega que:

- o artigo 30 da Lei nº 11.051/2004 deixou mais clara a aplicação nas cooperativas de transportes, mas não se pode dizer que a redação anterior não permitia a exclusão, pois abrangia todas as cooperativas quando se referia à venda a associados; a possibilidade de exclusão da base de cálculo das vendas aos associados existe desde a medida provisória 2.15835 de 2001.

2) Das exclusões das receitas de ato cooperativo, alega, em síntese, que o ato cooperativo não é fato gerador de tributo, e que o agente fiscalizador deixou de considerar aspecto jurídico e fático de vital importância para a pretensão contida no auto de infração guerreado, qual seja, o fato gerador para a exigência dos tributos, ou

seja, a não incidência de tributos sobre a totalidade do ato cooperativo realizado pela Impugnante.

3) Das exclusões das receitas decorrentes de venda de produtos com incidência monofásica, alega que o Auditor fiscal incluiu na base de incidência do PIS e COFINS a venda de combustíveis que é objeto de recolhimento de forma monofásica ou concentrada atualmente tratada como tributação diferenciada pela distribuidora; que, segundo orientação do Dacon 2.0, utilizado no ano de 2005, deve ser excluída da base de cálculo das vendas de combustíveis; e que, no caso de venda para associados, também estão previstos no caso de venda monofásica, pois são vendas para associados, mas com incidência monofásica do PIS e COFINS, restando dois motivos que desobrigam o recolhimento na mesma receita.

Na sequência de sua impugnação, a contribuinte remete a trechos de vários mestres da doutrina e argumenta, em suma, que compete ao fisco a prova da ocorrência do fato gerador, o que não teria sido demonstrado nos autos, pelo que não pode prosperar a exigência do crédito tributário.

No item “**Da inaplicabilidade da multa imposta**”, alega ser descabida, sem embasamento jurídico a mesmo fático (nexo causal), baseada em presunções, sem comprovação do ilícito. Alega, ainda, manifesta ofensa ao princípio do não confisco e remete à jurisprudência do STF para alegar que, se aplicada, esta não poderá ultrapassar o limite de 30% dos valores supostamente devidos.

Por fim, requer o afastamento do suposto crédito tributário e o arquivamento do auto de infração. Caso não seja atendido, que a multa seja reduzida para 30% dos tributos devidos; e, por cautela, a mais ampla produção de provas.

A 4ª Turma da DRJ de Florianópolis, acórdão nº 07-29.357, negou provimento à impugnação, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVAS DE TRANSPORTE DE CARGAS.

Em virtude da revogação do art. 6º da LC nº 70, de 1991, efetuada pela Medida Provisória nº 1.8586, de 1999 e suas reedições, as Sociedades Cooperativas passaram a recolher o PIS/Cofins sobre a totalidade de sua receita, sendo irrelevante o fato de a receita ser ou não oriunda de ato cooperativo.

CUMULATIVIDADE. COOPERATIVAS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. INGRESSOS DOS ATOS COOPERATIVOS. VENDAS AOS ASSOCIADOS.

Apenas a partir de 01/12/2005, com o advento da Lei nº. 11.051/2004, em seu art. 30, com a redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005, foram permitidas as exclusões da base de cálculo das contribuições devidas pelas cooperativas de transporte rodoviário de cargas, dos ingressos decorrentes de ato cooperativo, bem como as vendas de bens a associados, desde que vinculados às respectivas atividades.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Em recurso voluntário, a Cooperativa ratifica os termos de sua defesa anterior e requer o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a fiscalização apontou que a Cooperativa incorreu nas infrações: (i) exclusão da base de cálculo da COFINS dos valores repassados aos seus cooperados, no período de janeiro/2005 a novembro/2005 e (ii) exclusão da base de cálculo da COFINS dos valores repassados a não cooperados em todo o período, ou seja, janeiro/2005 a dezembro/2006.

Ademais, a Cooperativa enquadrou-se no regime não-cumulativo, ao passo que a autoridade fiscal a inseriu no regime legal da cumulatividade.

Regime aplicável às Cooperativas – COFINS cumulativa

De fato, equivocou-se a Recorrente ao entender se sujeitar ao regime não-cumulativo (por optar pelo lucro real), instituído pela Lei nº 10.833, de 2003, para o período autuado: 2005 e 2006. Isso porque, à época, havia, inclusive, disposição expressa que vedava o ingresso de Cooperativa, o art. 10, VI:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

VI - as sociedades cooperativas;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Exclusões da base de cálculo da COFINS

Confira-se a acusação fiscal:

3.1. DOS PERÍODOS DE APURAÇÃO DE JANEIRO/2005 A NOVEMBRO/2005

Nas DACONS apresentadas pela fiscalizada a RFB referentes às competências de janeiro/2005 a novembro/2005, as bases de cálculo da COFINS foram abatidas das receitas provenientes de atos cooperados, exclusão esta que, conforme informado alhures, somente poderia ser procedida a partir de dezembro/2005.

As receitas oriundas de atos cooperados são identificadas na contabilidade da cooperativa pelas contas "MERCADORIAS A SÓCIOS (COD. 1252)" e "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A SÓCIOS (COD. 2046)" (ver Balancetes de Verificação anexos as fls. 348 a 489).

Ademais, verificamos que nesse montante informado em DACON a título de "Exclusões Permitidas às Sociedades Cooperativas" encontram-se embutidas indevidamente receitas provenientes de atos não-cooperados, as quais são registradas na contabilidade da cooperativa na conta "Receitas de Prestação de Serviços a Terceiros" (ver Balancetes de Verificação anexos As fls. 348 a 489).

Com efeito, no período de janeiro/2005 a novembro/2005, o que se verifica é a prática, pela fiscalizada, de duas infrações à legislação da COFINS, quais sejam:

1ª) A exclusão indevida da base de cálculo da COFINS das receitas provenientes de atos cooperados.

2ª) A exclusão indevida da base de cálculo da COFINS das receitas provenientes de atos não-cooperados.

De fato, consoante já informado, as únicas exclusões que a cooperativa em questão poderia ter utilizado no período são as previstas no art. 23 IN SRF 247/2002.

Diante disso, esta auditoria-fiscal procedeu à glosa de todas essas exclusões indevidas, considerando como receita tributável, no período de janeiro/2005 a novembro/2005, todo o faturamento da cooperativa no período, da qual, obviamente, excluimos os valores previstos no art. 23 da IN SRF 247/2002 (ICMS recolhido pela cooperativa na condição de substituto tributário e as sobras líquidas apuradas no DRE).

Para apuramos a receita bruta mensal, nós consideramos os valores registrados nos Balancetes de Verificação mensais apresentados pela empresa (contas "MERCADORIAS A SÓCIOS", "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A SÓCIOS" e "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS").

O cálculo da COFINS devida pela cooperativa no período em questão encontra-se disposto na tabela a seguir. (...)

3.2. DOS PERÍODOS DE APURAÇÃO DE DEZEMBRO/2005 A DEZEMBRO/2006

Conforme relatado adrede, a partir de dezembro/2005, com a edição da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005, as cooperativas de transporte passaram a ter direito de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS a receita de atos cooperados.

Contudo, as receitas provenientes de atos não cooperados continuaram a ser tributadas normalmente.

Apesar disso, verificamos que, nas DACONS referentes ao período de dezembro/2005 a dezembro/2006 apresentadas pela fiscalizada A RFB, no montante

informado a título de "Exclusões Permitidas As Sociedades Cooperativas" encontram-se embutidas indevidamente receitas provenientes de atos não-cooperados, receitas estas registradas na contabilidade da cooperativa na conta "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS (COD. 2631)" (ver Balancetes de Verificação anexos As fls. 348 a 489).

De fato, as únicas exclusões que a cooperativa em questão poderia ter utilizado no período são as previstas na IN SRF 247/2002 e na IN SRF 635/2006.

Diante disso, esta auditoria-fiscal procedeu à glosa dessas exclusões indevidas, considerando como receita tributável, no período de dezembro/2005 a dezembro/2006, a receita da cooperativa proveniente de ato não-cooperado (conta PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS), da qual excluímos o ICMS recolhido pela mesma na condição de substituto tributário e as sobras líquidas, apuradas no DRE, bem como as "sobras" apuradas mensalmente no DRE.

Para apuramos a receita bruta mensal, nós consideramos os valores registrados nos Balancetes de Verificação mensais apresentados pela empresa (conta "PRESTAÇÃO DE . SERVIÇOS A TERCEIROS").

O cálculo da COFINS devida pela cooperativa no período em questão encontra-se disposto na tabela a seguir. (...)

A controvérsia se dá quanto à incidência ou não da COFINS sobre a receita auferida pela Cooperativa, sociedade cooperativa de transporte de cargas, após a revogação da isenção.

Tem-se que o tratamento diferenciado conferido às cooperativas somente alcança os atos cooperativos típicos que, nos termos do art. 70 da Lei nº 5.764/71, são aqueles atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

A Cooperativa dos Transportadores Autônomos de Campos Novos tem por objetivo operar no transporte de carga, visando à defesa econômica e social dos seus associados, facilitando-lhes o exercício profissional através do mútuo auxílio, tornando mais eficiente seus métodos de trabalho com redução de custos operacionais. Observe-se o objeto social:

I – Angariar para os associados o maior volume de cargas possíveis, tendo em vista garantir-lhes mercado de trabalho regular, constante ou permanente, bem como eliminar a ação dos agentes de transportes intermediários e ou especuladores;

II – Assegurar a remuneração justa e condizente pelo Transporte de Cargas contratadas e a estabilidade de preços de tarifas de múltiplas variações, tais como, peso e valor,

III – Proporcionar sob todos os meios ao seu alcance, melhores condições para o desempenho do trabalho profissional, quaisquer que sejam as fases de operação de transporte, coleta, carregamento ou entrega de carga transportada;

IV – Instalar por conta própria ou através de convênios, ao longo de percursos de maior trânsito associativo, postos de manutenção e serviços, oficinas mecânicas, depósitos de pneus, peças e acessórios de socorro;

V - Conceder prioritariamente, transportes preferenciais às cargas procedentes de outras cooperativas;

VI - Instituir um serviço de assistência jurídica destinada a proporcionar aos associados todo o amparo legal que eventualmente venha a necessitar, bem como dar-lhes maior segurança na defesa e resguardo de seus direitos;

VII - Realizar com companhias seguradoras de comprovada idoneidade, convênios e seguros para veículos, cargas transportadas, riscos contra fogo ou ainda responsabilidade civil;

VIII - Treinamentos através de cursos, palestras, seminários e encontros de trabalho, etc., para a valorização pessoal e profissional do cooperado e empregados da cooperativa que visem a educação cooperativista e o bom andamento da COTRACAN;

IX - Prestar assistência técnica, educacional, social e jurídica os cooperados, seus dependentes e empregados da COTRACAN;

Art.3º - Independente dos itens enumerados no artigo anterior, a COTRACAN poderá ainda, em função das suas conveniências orgânicas, criar tantos departamentos, seções e serviços afins, quantos forem necessários a juízo do Conselho de Administração;

I - Para atender a execução dos objetivos propostos, a COTRACAN, poderá celebrar junto à rede bancária, contratos e operações de créditos e financiamentos, até os limites correspondentes ao máximo do custo total de cada empreendimento que vir a projetar, sujeitando-se as normas e regulamentos próprios instituídos pelos estabelecimentos creditícios;

II - A criação de órgãos para a execução dos objetivos sociais estatuídos nos incisos do artigo 2º, assim como suas atribuições, serão objetos de ato normativo elaborado pelo Conselho de Administração e far-se-á na medida em que o vulto de atividades atinja o grau de complexidade que justifiquem a sua implantação;

III - A Implantação de postos de Comércio Varejista de Combustíveis Automotivos e lubrificantes;

O STJ firmou, em sede de recurso repetitivo, que os atos cooperativos típicos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados (cooperados) com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais:

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

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

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

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

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

5. Recurso Especial desprovido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por sua vez, o STF, em repercussão geral, no RE nº 599.362/RJ, consignou que incide PIS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela cooperativa com terceiros tomadores de serviço. Foi fixada a seguinte tese:

A receita ou o faturamento auferidos pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep.

Cumpra trazer a colação os fundamentos do voto do Ministro Dias Toffoli nos Embargos (08/11/2016):

1. A norma do art. 146, III, c, da Constituição, que assegura o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, é dirigida, objetivamente, ao ato cooperativo, e não, subjetivamente, à cooperativa. 2. O art. 146, III, c, da CF/88, não confere imunidade tributária, não outorga, por si só, direito subjetivo a isenções tributárias relativamente aos atos cooperativos, nem estabelece hipótese de não incidência de tributos, mas sim pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo, dispondo que lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. 3. O tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é uma questão política, devendo ser resolvido na esfera adequada e competente, ou seja, no Congresso Nacional. 4. No contexto das sociedades cooperativas, verifica-se a materialidade da contribuição ao PIS pela constatação da obtenção de receita ou faturamento pela cooperativa, consideradas suas atividades econômicas e seus objetos sociais, e não pelo fato de o ato do qual o faturamento se origina ser ou não qualificado como cooperativo. 5. Como, nos autos do RE nº 672.215/CE, Rel. Min. Roberto Barroso, o tema do adequado tratamento tributário do ato cooperativo será retomado, a fim de se dirimir controvérsia acerca da cobrança de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, incidentes, também, sobre outras materialidades, como o lucro, tendo como foco os conceitos constitucionais de “ato cooperativo”, “receita de atividade cooperativa” e “cooperado” e, ainda, a distinção entre “ato cooperado típico” e “ato cooperado atípico”, proponho a seguinte tese de repercussão geral para o tema 323, diante da preocupação externada por alguns Ministros no sentido de adotarmos, para o caso concreto, uma tese minimalista: “A receita ou o faturamento auferidos pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep.”

No mesmo RE (10/02/2015), prescreveu o STF que: “a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos – não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados”:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afirmação ao princípio da isonomia. Inexistência. 1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes. 2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção. 3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais. 4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie

tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá. 5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados. 6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável. 7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social ‘será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei’ (art. 195, caput, da CF/88). 8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional. 9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto. 10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração.

Logo, adotando-se os referidos precedentes, por imperativo do art. 62 do RICARF, apenas os atos cooperativos próprios ou típicos, praticados entre a cooperativa e os seus cooperados - para a realização de seus fins sociais -, não se subsomem à incidência da COFINS.

Ademais, a cooperativa, ao atuar perante terceiros não associados, pratica ato não cooperativo, logo haverá tributação pela COFINS, nos termos dos arts. 86 e 87 da Lei nº 5.764/71.

Assim, tem-se que, no caso concreto, são atos cooperativos, para os períodos de apuração de janeiro/2005 a novembro/2005: as receitas identificadas pela fiscalização nas contas "**mercadorias a sócios (cod. 1252)**" e "**prestação de serviços a sócios (cod. 2046)**", conforme balancetes de verificação anexados aos autos.

Ressalte-se que no relatório fiscal a autoridade atribuiu a característica de atos cooperativos a essas contas, ou seja, é incontroversa a natureza.

Inclusive, o fornecimento de combustíveis está expressamente previsto como objeto da Cooperativa, no art. 3º, III do Estatuto.

Por outro lado, são atos não cooperativos, as receitas registradas na contabilidade da Cooperativa na conta "**prestação de serviços a terceiros (cod. 2631)**", conforme balancetes de verificação anexados aos autos. Tais receitas referem-se a janeiro/2005 a dezembro/2006.

Aplicação de multa de ofício

Não pode prosperar o pleito para afastamento da aplicação da multa de ofício, uma vez que prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Logo, deve incidir a multa de ofício sobre a parte mantida da autuação, referente à insuficiência de pagamento de COFINS sobre as receitas decorrentes de atos não-cooperativos.

O afastamento de legislação validade e vigente esbarra na prescrição da Súmula CARF nº 2.

Conclusão

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo da COFINS, para os períodos de apuração de janeiro/2005 a novembro/2005, as receitas identificadas nas contas "mercadorias a sócios (cod. 1252)" e "prestação de serviços a sócios (cod. 2046)".

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora