



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

**Processo n°** 10950.002907/2005-41  
**Recurso n°** 137.279 Voluntário  
**Acórdão n°** 2101-00.052 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de maio de 2009  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** COCARI - COOPERATIVA AGROPECUÁRIA E INDUSTRIAL  
**Recorrida** DRJ em Curitiba - PR

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/06/2000 a 30/04/2004

DECADÊNCIA. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/1991.

Com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, aplica-se às contribuições o art. 151, § 4º ou art. 173 do CTN, conforme o caso.

COOPERATIVA. ATO COOPERATIVO. OBJETIVOS SOCIAIS.

A abrangência e o alcance do ato cooperativo, bem como os objetivos sociais que visam sua execução não podem se estender além do conceito de cooperativa. O primeiro é o conteúdo e a segunda o continente.

COOPERATIVA. CONCEITO.

O art. 4º da Lei nº 5.764/1971, conceitua a cooperativa como uma sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados. o que não corresponde a exercer por eles a atividade que lhe deu origem. O art. 3º da mesma norma dispõe que a criação da cooperativa se dá pela celebração de contrato de sociedade cooperativa pelas 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. Impossibilidade jurídica de a sociedade cooperativa executar as atividades inerentes a seus cooperados, sem o risco de transmutar-se em uma sociedade empresarial.

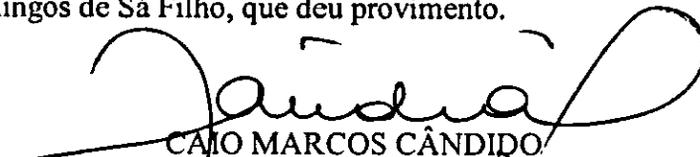
COFINS. DEDUÇÕES LEGAIS.

A cide-combustível, referente à importação ou comercialização no mercado interno somente pode ser admitida como dedução da Cofins devida após o seu efetivo recolhimento, em face da expressa previsão legal.

Recurso provido em parte.

*Handwritten signature*

ACORDAM os membros da 1ª câmara / 1ª turma ordinária da segunda seção de julgamento, I) por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência do período de junho e julho de 2000. Os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Antonio Lisboa Cardoso, Domingos Sá Filho, Maria Teresa Martinez López e Caio Marcos Cândido que acompanharam pela conclusão. No mérito: II) em dar provimento parcial ao recurso: a) por unanimidade de votos, para excluir os valores apurados no relatório de diligência fiscal de fls. 823, relativamente aos fatos geradores de outubro e novembro de 2003; e b) negar provimento ao recurso, por maioria, em relação à receita de ato não cooperado, vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho, que deu provimento.



CAIO MARCOS CÂNDIDO

Presidente



MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Zomer e Antonio Carlos Atulim.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR.

Informa a decisão recorrida a lavratura do auto de infração de fls. 586/599, relativo à Cofins no período compreendido entre 01/06/2000 e 31/12/2003.

Informa ainda que:

A autuação, lavrada em 30/08/2005 e cientificada em 31/08/2005 (fl. 596), ocorreu devido à insuficiência de recolhimento de Cofins dos períodos de apuração de 01/06/2000 a 31/01/2003 e de 01/04/2003 a 30/04/2004;

Às fls. 09/12, Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, no qual é descrito o procedimento administrativo;

A interessada apresentou a impugnação de fls. 604/626, instruída com os documentos de fls. 627/682.

O recurso voluntário foi trazido a julgamento na sessão de 17/10/2007, o qual foi convertido em diligência para que a autoridade administrativa do órgão de origem determinasse procedimentos nos seguintes termos:

*"1. seja elaborado demonstrativo mensal consolidado das receitas e exclusões que deram origem às bases de cálculo, com indicação de sua origem, que demonstrem, destacadamente, a Cofins apurada no demonstrativo de fls. 584/585;*

*2. as exclusões admitidas deverão ter identificadas as origens dos respectivos valores e o comando legal que as autorizou;*

*3. identificar, destacadamente, a receita que a recorrente alega ser "receita de ato cooperativo", fundamentando a descaracterização da receita como tal;*

*4. identificar a origem das receitas denominadas "receitas diversas" e outras que tenham sido inseridas na composição das bases de cálculo que não sejam oriundas da atividade da cooperativa;*

*5. deverá a fiscalização prestar quaisquer outras informações que sejam consideradas necessárias e imprescindíveis à solução da lide.*

*De tais procedimentos, deverá ser dado ciência à recorrente para que, se quiser, possa manifestar-se no prazo de 10 dias, conforme art. 44 da Lei nº 9.784/1999."*

Realizada a diligência, retornaram os autos a este Colegiado para continuação do julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

Como relatado na Resolução de fls.798/803, defende-se a recorrente quanto aos seguintes pontos, objetivamente:

decadência do direito de lançar relativo ao período de apuração até julho de 2000;

base apurada com fundamento em norma inconstitucional - § 1º, art. 3º, Lei nº 9.718/98 e possibilidade de apreciação de inconstitucionalidade de lei na esfera administrativa;

a receita tributada é decorrente de atos praticados entre a recorrente e seus associados, objetivando a consecução de seus objetivos sociais, sendo, portanto, atos cooperativos;

não dedução da Cide-Combustível da parcela lançada da Cofins, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.336/2001.

Quanto ao primeiro item, não mais prevalece qualquer dúvida jurídico-legal da efetividade da decadência, após a expedição da Súmula nº 8 do STF, *verbis*:

  
3

*“Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

Por conseguinte, é acolhida a alegação de decadência do direito de o Fisco lançar e exigir o crédito tributário referente aos meses de junho e julho de 2000, pela aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, considerando-se que a fiscalização apurou insuficiência e não ausência de recolhimento.

Quanto ao item 2 – aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, verifica-se que a fiscalização afirma no relatório de diligência (fl.823) que inexistente, na composição da base de cálculo, receitas diversas das conceituadas como receitas de faturamento.

A recorrente rebate tal argumento, alegando ter sido mantida a tributação sobre “taxas administrativas”.

Ocorre que as referidas taxas são, como especifica o relatório de diligência **“taxas administrativas recebidas de não associados (terceiros)”** (fl.823). Portanto, no conceito de cooperativa, constituem faturamento decorrente de ato não cooperativo, estando correta a tributação de tais parcelas pela contribuição em tela.

As inconstitucionalidades defendidas pela recorrente já foram todas apreciadas e decididas pelo Supremo Tribunal Federal, prescindindo de manifestação deste Tribunal Administrativo.

Quanto ao item 3, relativo às atividades exercidas pela recorrente, tem-se que as disposições legais que regem a atividade cooperativa não prevêm a possibilidade de a cooperativa exercer, em nome próprio ou de cooperados ou terceiros, a atividade empresarial correspondente àquela que fundamenta e justifica a sua criação.

Em sua manifestação contrapondo o relatório da diligência, a recorrente defende, com ênfase, que “esse plantio da cana pela cooperativa se dá em terras de cooperados, seja por arrendamento ou parceria, é ato cooperativo” (fl. 844).

Mais adiante (fl. 849) defende a contratação como tendo a natureza jurídica de parceria agroindustrial, como estabelecido na Lei nº 4.504/64, discorrendo sobre essa forma de contratação como sendo plenamente aplicável às cooperativas.

Analisa-se a matéria por partes.

A atividade cooperativa tem como fundamento precípua agregar pessoas físicas e/ou jurídicas para um determinado fim econômico, onde a união das partes as torne mais fortes e competitivas do que o exercício individual da respectiva atividade.

É certo que o art. 5º da Lei nº 5.764/1971 permite que as sociedades cooperativas adotem por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade. Porém tal permissão não pode ser expandida além dos contornos legais atribuídos ao conceito de cooperativa, contido no art. 4º que define as cooperativas como sendo **“sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados”**, o que não corresponde a exercer por eles a atividade que lhe deu origem.

ck

Para tanto, o art. 3º da mesma norma dispõe que a criação da cooperativa se dá pela celebração de contrato de sociedade cooperativa pelas **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.

O art. 79 define o que seja ato cooperativo, o qual necessariamente deve estar contido no conceito de cooperativa. Ou seja, a interpretação do alcance do que seja ato cooperativo não pode se estender além do alcance do que seja a própria cooperativa. Também os “objetivos sociais” de uma cooperativa não podem ser tomados à revelia e além dos limites do conceito de cooperativa. Entendo ser nítido trata-se de requisitos de conteúdo e continente. O ato cooperativo e os objetivos sociais que o impulsiona constituem o conteúdo funcional da cooperativa que, por sua vez, se constitui na ambiência necessária à concretização de atos e objetivos, sendo deles o continente. Então no conceito de cooperativa se limitam, se encerram, os demais conceitos.

Ademais, também se verifica que tal atividade não consta do objeto social da cooperativa, pois prevê a industrialização e a comercialização, mas não a produção de cana.

E o parágrafo único do art. 79 dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Assim, o que pode ser constatado no texto da norma que rege as sociedades cooperativas é que, a prestação de serviços não alcança a realização, por ela, da atividade legalmente exigida do associado que dela queira fazer parte.

Portanto, as sociedade cooperativas prestam serviços visando os produtos a serem comercializados, beneficiados ou transformados, não podendo elas mesmas, produzirem, plantarem ou criarem animais, sob pena de estarem assumindo a atividade que deu origem à sua própria criação.

A referência a ato cooperativo deve sempre levar em conta, no mínimo, as seguintes premissas básicas, aqui apropriadas e adaptadas ao contexto de uma cooperativa de produção, do voto proferido no Acórdão nº 107-08.551 pelo conselheiro Luis Martins Valero:

1) O que motiva um grupo de profissionais do mesmo ramo a se associarem em cooperativa é a necessidade comum de melhorar as condições em que seus produtos são comercializados, viabilizando a criação de uma estrutura que permita maior afluxo de adquirentes (clientela), atraídos pela qualidade e pela formação de preço competitivo dos produtos de seus cooperados (produtores de cana de açúcar e álcool) reunidas nessa estrutura (cooperativa);

2) Na definição da Lei, o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias. Assim não tem sentido falar-se em faturamento, ou lucro da cooperativa no tocante às receitas derivadas do ato cooperativo;

3) Quem se beneficia da lucratividade é o profissional cooperado que, individualmente e de forma quantificada, a ela presta seus serviços; por isso, a renda por ele auferida, mediante participação nos resultados da cooperativa e de venda dos produtos que entrega para comercialização, é sempre tributada em sua declaração de rendimentos;

O problema se apresenta quando, ao invés de prestar o serviço ao cooperado produtor de cana de açúcar e álcool, a cooperativa toma para si a própria atividade do cooperado, substituindo-o nesse mister, ultrapassando as atribuições pertinentes a uma cooperativa, tornando-se auto-suficiente, responsável pelos riscos empresariais decorrentes do plantio, colheita, produção e comercialização, o que, em regra, dispensaria a própria existência do cooperado associado que lhe dá suporte.

Nesse contexto, não há dúvida que a sociedade, no exercício dessa atividade, se descaracteriza como sociedade cooperativa para compor, de fato, uma sociedade empresarial.

Na doutrina de Ricardo Mariz, citado pela recorrente (fl. 846), pode ser compreendida a exata atribuição ou objetivo social de uma cooperativa: "*A cooperativa, que apenas presta serviços aos cooperados...*". Ou seja, a função da cooperativa é prestar serviço ao cooperado e não exercer a atividade econômica típica dele e em substituição a ele.

Em termos jurídico-legal, o que se verifica é o instituto da confusão entre a entidade cooperativa e seus associados, resultando no exercício, pela entidade, da própria atividade empresarial dos associados e desqualificando a receita auferida da condição de receita decorrente do ato cooperativo.

Desse modo, entendo que os objetivos sociais de uma cooperativa não podem se alargar ao ponto de suprir a necessidade de existência de cooperados, no exercício da atividade econômica em razão da qual foi criada.

Portanto, tais receitas restam, sim, sujeitas à Cofins.

Quanto à não dedução da Cide-Combustível da parcela lançada da Cofins, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.336/2001, que não seja objeto de litígio e que tenha sido parcelada, entendo que também não assiste razão à recorrente.

O termo legal que autoriza deduzir a parcela da cide-combustível paga da base de cálculo da Cofins alcança também as parcelas da referida contribuição que estejam confessadas e parceladas. Porém tal parcela não é passíveis de dedução da Cofins apurada de ofício porque não recolhida.

O art. 5º da Lei nº 10.336/2001, com a redação dada pela Lei nº 10.636/2002, determina as alíquotas que a Cide terá, na importação e na comercialização no mercado interno. O § 7º estabelece que a Cide devida na comercialização dos produtos referidos no *caput* integra a receita bruta do vendedor.

Já o art. 6º prevê que na hipótese de importação, o pagamento da Cide deve ser efetuado na data do registro da Declaração de Importação. E, no parágrafo único que, no caso de comercialização, no mercado interno, a Cide devida será apurada mensalmente e será paga até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

Portanto, somente após o recolhimento poderá a cide-combustível ser deduzida da base de cálculo da Cofins, mesmo porque inexistente qualquer coerência, bom senso ou legalidade em se autorizar a dedução de um tributo no pagamento de outro quando aquele a deduzir não tenha sido efetivamente recolhido.

CA 6

Desse modo, a Cide-combustível parcelada somente poderá ser deduzida da Cofins devida à medida em que as parcelas forem recolhidas e não antes, como entendido pela recorrente.

Por fim, devem ser corrigidos os erros cometidos na apuração fiscal que refletiram no aspecto quantitativo do auto de infração, excluindo-se a exigência dos valores apontados no Relatório de Diligência Fiscal à fl. 823, relativos aos fatos geradores de outubro e novembro de 2003.

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para acolher a decadência dos fatos geradores anteriores a julho de 2000 e para excluir os valores apurados no relatório fiscal como exigidos indevidamente.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009.

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

