



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

Processo nº 11060.002698/2006-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-003.927 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria ATO COOPERATIVO
Recorrente COOTRASOL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005

COOPERATIVA DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, *"o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

DECISÕES PROFERIDAS PELO STF EM REPERCUSSÃO GERAL

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral são de aplicação obrigatória pelo CARF e pela Administração Pública.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº **18-9.558**, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Santa Maria (RS), que assim relatou o feito:

A contribuinte supra identificada foi autuada por falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins e da contribuição para o Programa de Integração Social — PIS/Pasep referente aos períodos de apuração compreendidos entre 01/01/2002 a 31/12/2005.

Da autuação resultou a exigência da Cofins no valor de R\$ 39.939,99 e do PIS no valor de R\$ 8.653,47, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

A contribuinte apresentou as impugnações aos dois lançamentos, com o mesmo conteúdo, conforme se verifica às fls. 109 a 143 e 160 a 194.

Os argumentos de defesa da contribuinte podem ser assim resumidos:

- Enquanto as sociedades cooperativas, inclusive as de trabalho, operarem somente com associados não há que se falar em receita, resultado, faturamento ou qualquer base impositiva no campo tributário, pois a sociedade cooperativa é a simples soma das atividades dos sócios, pessoas físicas. O resultado sobre os quais o Fisco possa vir a exigir Cofins, Pis/Faturamento, CSLL, por não pertencer à sociedade, deve ser devolvido aos associados na razão direta da fruição dos serviços, assim, as sociedades cooperativas não pagam tributos e contribuições sobre o resultado decorrente de atos praticados com os seus próprios associados.

- Por outro lado, quando a cooperativa opera com não-associados, aí sim, e exclusivamente em relação ao resultado/receita/faturamento/renda, etc. dessas operações, ela sujeita-se às regras tributárias válidas para as empresas em geral e pagará os tributos e contribuições correspondentes.

- A fiscalização entendeu que o art. 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a Cofins, isentava da referida contribuição as sociedades cooperativas que observassem ao disposto na legislação específica quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades e que esse dispositivo foi revogado pelo art. 23, inciso I, alínea "a", da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, tendo a reedição do mencionado ato introduzido novas regras para o cálculo da Cofins das Sociedades Cooperativas.

- A impugnante não entende assim. Ao contrário do afirmado no auto de infração, as cooperativas não auferem receitas ou faturamento, pois nada cobram dos seus associados pelos serviços de representação e de organização das suas atividades e, se algum valor é cobrado dos associados, refere-se exclusivamente ao reembolso dos custos das atividades desenvolvidas em prol destes.

- O serviço prestado pela cooperativa aos seus associados não é remunerado, assim não há base imponible ao PIS/Pasep e à Cofins, portanto, trata-se do fenômeno da não incidência tributária e não de isenção ou imunidade.

- Há doutrina e jurisprudência que corroboram o entendimento manifestado pela impugnante.

- O auto de infração deve ser anulado, pois os valores de base de cálculo apurados pelo Fisco não se referem a receitas da impugnante, como afirmado, e sim, a ingressos decorrente de ato cooperativo e de ingressos relativos aos honorários dos cooperados pelos serviços por eles prestados aos seus contratantes, valores esses que somente transitam pelo caixa da cooperativa, pois pertencem aos seus cooperados.

- Considerando que a tributação interfere no patrimônio das pessoas, não há dúvida de que é inconstitucional a imposição de ônus superiores às forças desse patrimônio, o que caracteriza o confisco, o que ofende ao disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988 (CF), que instituiu o princípio da vedação ao confisco.

- O tratamento diferenciado às cooperativas de produção, com a permissão de exclusões não permitidas às demais sociedades cooperativas constitui violação ao princípio da isonomia (art. 150, inciso II, da CF)

- Nas relações com os contratantes de serviços, a cooperativa representa os associados, de modo que os contratos que realiza correspondem a contratos celebrados diretamente entre os associados e os contratantes, assim, os honorários dos associados não podem ser tipificados como receita ou faturamento da cooperativa para fins de incidência tributária.

- Relacionou a impugnante apontamentos doutrinários e jurisprudência que corroboram seu entendimento.

Requeru a impugnante que seja da do provimento à sua impugnação para declarar insubsistente o auto de infração.

A tempestividade da impugnação foi atestada à fl. 290.

Após exame da Impugnação apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005

SOCIEDADES COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

As sociedades cooperativas contribuem para a Cofins sobre a totalidade das suas receitas, assim consideradas as contraprestações decorrentes da prática dos atos para os quais foram criadas, com as exclusões e deduções permitidas pela legislação de acordo com a atividade exercida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005

SOCIEDADES COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

As sociedades cooperativas contribuem para a Cofins sobre a totalidade das suas receitas, assim consideradas as contraprestações decorrentes da prática dos atos para os quais foram criadas, com as exclusões e deduções permitidas pela legislação de acordo com a atividade exercida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005

PRELIMINAR. INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade de atos legais regularmente editados é privativa do Poder Judiciário.

PRELIMINAR. NULIDADE.

Os casos de nulidade absoluta são os citados na legislação.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido.

Após os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relato dos fatos, a controvérsia em exame diz respeito à composição da base de cálculo do PIS e da COFINS para as sociedades cooperativas, no caso, cooperativa agropecuária, no regime disciplinado pela Lei nº 9.718/98.

A matéria em questão mereceu amplos debates aos longos dos anos.

A Constituição Federal de 1988, prestigiando o cooperativismo, prescreveu em seu art. 146, III, c, a necessidade de se conferir, por meio de Lei Complementar, o *"adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas"*.

Historicamente, as sociedades cooperativas gozavam de isenção da COFINS, e, com relação ao PIS, estavam sujeitas à contribuição incidente sobre Folha de Salários. Todavia, com a edição Medida Provisória nº 1.858-7/99, que alterou a redação das Leis nº 9.715/98 e 9.718/98, as cooperativas passaram a estar sujeitas ao regime geral de apuração, portanto, devendo incluir na base de cálculo a totalidade de seu faturamento.

Inicialmente, no que tange à discussão acerca da constitucionalidade da norma que afastou a isenção da COFINS para as cooperativas, é de salientar que, por força da Súmula CARF nº 2, *"o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*. Desse modo, inócuo adentrar a tais alegações de mérito trazidas pela Recorrente.

Não obstante, há que se examinar a questão relativa à incidência do PIS e da COFINS sobre os chamados atos cooperativos próprios, que, nos termos da Lei nº 5.764/71 (Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências), são assim definidos:

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.

Após intensos debates, pacificou-se na jurisprudência pátria o entendimento segundo o qual o ato cooperativo típico, ou seja, aquele praticado entre cooperativa e seus cooperados, está fora da incidência tributária.

Não obstante, toda e qualquer receita percebida de terceiros, por não se enquadrar como ato cooperativo típico, está no campo de incidência das normas tributárias.

É o que decidiu o Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral - em caráter vinculante - no que se refere às receitas percebidas de terceiros pelas cooperativas, entendendo que estas não podem ser entendidas como ato cooperativo típico e, portanto, podem ser regularmente tributados.

Transcrevo a ementa do julgado:

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. Afrenta 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.

(RE 599362, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

Especificamente quanto às cooperativas de trabalho:

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. Afrenta 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.

(RE 599362, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

Ou seja, nos termos em que assentado pelos acórdãos transcritos, a receita percebida pela Sociedade Cooperativa de terceiros, não cooperados, compreende o faturamento desta e, portanto, se sujeita à incidência das contribuições sociais.

Não obstante, não se pode olvidar que a própria legislação reguladora da matéria prevê hipóteses de exclusão da base de cálculo.

Após sucessivas reedições da MP nº 1.858-7/99, a questão restou disciplinada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que estabelece em seu art. 15:

Art.15.As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 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;

IV- 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.

Assim, para a apuração das contribuições devidas pelas sociedades cooperativas, deve ser obedecido o disposto na legislação de regência, no que toca às exclusões da base de cálculo.

Por fim, anoto que a Recorrente não apresenta qualquer discussão acerca da forma de apuração da base de cálculo das contribuições pela Fiscalização (exclusões permitidas e não permitidas), mas defende, exclusivamente, que o ato cooperativo não configura receita ou faturamento próprio e que, portanto, está fora do campo de incidência, como dito, trata-se de matéria cuja apreciação, em face das alegações de inconstitucionalidade, é vedada sem sede de contencioso administrativo.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário

Processo nº 11060.002698/2006-11
Acórdão n.º **3201-003.927**

S3-C2T1
Fl. 424
