



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

Processo n° 13603.001010/2005-38
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-001.486 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria PIS/COFINS. INCIDÊNCIA
Recorrente COOPERATIVA DOS CARRETEIROS DE CONTAGEM LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

COOPERATIVA DE TRANSPORTES. INCIDÊNCIA. RECEITA DE SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS

As receitas auferidas por sociedades cooperativas advindas de serviços de transporte de cargas, prestados por meio de seus cooperados, sujeitam-se à incidência do PIS e da Cofins.

MULTA DE OFÍCIO. O não cumprimento da legislação fiscal sujeita o infrator à multa de ofício no percentual de 75% do valor do imposto lançado de ofício, nos termos da legislação tributária específica.

JUROS DE MORA - Os juros de mora decorrem de lei e, por terem natureza compensatória, são devidos em relação ao crédito não integralmente pago no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta de recolhimento no prazo legal.

Recurso voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino

Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

O presente processo trata de lançamentos de ofício, veiculados através de autos de infração lavrados em 06/06/2005 (com ciência em 26/06/2005), para a cobrança da Cofins e do PIS, juros de mora e multa de ofício sobre as **receitas advindas da prestação de serviços de transportes a terceiros pagos à Cooperativa e prestados por meio de seus cooperados**, no período de apuração de 01/01/2000 a 31/12/2001.

Para elucidar os fatos ocorridos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

Relatório

Lavraram-se contra o contribuinte identificado os Autos de Infração de fls. 03/05 e 288/290, relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e ao PIS, totalizando o crédito tributário de R\$ 299.587,50, para a Cofins e R\$ 64.910,18 para o PIS incluindo multa de ofício e juros moratórios correspondente aos períodos de janeiro/2000 a dezembro/2001.

Auto de infração de Cofins — proc. 13603.001010/2005-38:

O enquadramento legal encontra-se citado em fls. 05.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 06/10, que a cooperativa não recolheu a contribuição referente aos anos-calendário de 2000 e 2001.

Conforme o TVF, o registro detalhado de apuração de receita bruta pela COOPCAR pode ser conferido no seu Livro de Registro de Serviços Prestados de fls. 51 a 78, no qual consta a relação de notas fiscais e o valor individual das operações de venda de serviços efetuados pela fiscalizada. Os mesmos valores foram lançados pela fiscalizada em seu Livro Razão, contas — Receitas de Bens e Serviços e Ingressos pela Prestação de Serviços, também contendo os detalhes individualizados de cada operação comercial, vide cópias de fls. 79/99 e 102/113. O somatório de tais valores é considerado pela COOPCAR na apuração de seu resultado fiscal anual como faturamento decorrente de sua atividade, vide fls. 114/120 e 121/141, o que, mais uma vez, denota a efetividade da percepção destas receitas de serviços — base de cálculo da Cofins.

*Cientificado, em 22/06/2005, o interessado apresentou, em 15/07/2005, **impugnação** ao lançamento, conforme arrazoado de fls. 214/230, acompanhado dos documentos de fls. 231/277, com as suas razões de defesa, assim resumidas:*

-Antes de adentrar o exame do mérito, onde se demonstrará a intributabilidade dos atos cooperativos, mister demonstrar a decadência do direito/dever de lançar o tributo, em relação aos períodos compreendidos entre janeiro e junho de 2000.

-No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a potestade de "constituir o crédito" tributário pelo lançamento, tem como dies a quo, a data da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária, extinguindo-se, pela homologação expressa, ou pela homologação tácita do crédito tributário, esta após o decurso do lapso de cinco anos.

-Nem se argumente, que o prazo decadencial, no caso em tela, tem início no primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, nos moldes do

artigo 173, I, do CTN. Isso só se dá em caso de fraude, dolo ou simulação e, no caso em comento, não se está diante de nenhuma destas hipóteses.

-Estar-se-ia diante de alguma das causas acima referidas, caso houvesse, por exemplo, omissão de receitas na DCTF. No entanto isso não ocorre. A impugnante declarou corretamente suas receitas, no entanto deixou de recolher em razão da não incidência das contribuições sociais sobre os atos cooperativos, conforme á preconizado pela jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

-Vê-se, pois, que os tribunais administrativos já pacificaram a questão da decadência do direito/dever de lançar os tributos, aplicando, quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

-Pretende-se alcançar, com a incidência da Cofins os atos cooperativos praticados pela impugnante, na persecução de seus objetivos sociais, mercê da "revogação" da isenção contemplada no art. 6º, inciso I, da Lei Complementar 70/91.

-Confrontando-se o disposto na Lei Complementar 70/91 com os ditames constitucionais e com as regras oriundas da Lei 5.764/71, percebe-se que referida isenção nada mais representa do que norma de referendo daquele tratamento tributário adequado ao ato cooperativo, exigido pela Constituição e alvo de exaustiva disciplina pela Lei 5.764/71.

-Vale dizer! Sob o prisma constitucional, já tendo sido regulamentado, pela Lei 5.764/71, o que seja o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, a disciplina da Lei Complementar 70/91, no ponto em que "erige" isenção da Cofins sobre os atos cooperativos, mostra-se verdadeiramente desnecessária.

-Mesmo que a leitura da Lei Complementar 70/91, no ponto em que "isenta" da incidência da Cofins o ato cooperativo, não fosse esta — de norma materialmente complementar, por exprimir a vontade do legislador constituinte, corporificada no princípio do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, ainda assim sua alteração não poderia se dar por meio de medida Provisória.

-O ponto nodal que se infere reside, exatamente, na natureza da Lei Complementar 70/91, que ao erigir a "isenção" objeto da revogação pela MP 1858-6 e posteriores reedições (hoje regulada pela MP 2158-35), nada mais fez do que referendar o direito já posto na Lei 5.764/71, cujos alicerces derivam da Constituição de 1988 — adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

-A questão de fundo é exatamente a mesma. Trata-se de saber se a isenção, no tocante a Cofins poderia ser modificada por meio de medida provisória ou lei meramente ordinária.

-E o STJ já assentou o entendimento, em nível de súmula, que lei complementar que preconizar isenção tributária não pode ser modificada, alterada ou ter o seu alcance suprimido por lei meramente ordinária (ou medida provisória).

-Assim, a despeito dos entendimentos diversos, existe hoje manifestação definitiva do STJ, inclusive no que toca às Cooperativas, não reconhecendo à Medida Provisória 1.858 e subseqüentes reedições como norma apta a retirar eficácia da isenção prevista na Lei Complementar 70/91.

-Resta demonstrado, assim, o entendimento majoritário, no sentido de que, para que tenha validade alteração da isenção preconizada na Lei Complementar em comento, necessário se faz a edição de lei complementar, em atenção ao princípio da hierarquia das leis e do Estado Democrático de Direito.

- Tanto a Lei 9.532/97 quanto a Medida Provisória 2.158-35, também por estes motivos, discrepam da ordem constitucional vigente.

- O ato cooperativo dista do conceito de faturamento.

- De fato, diz o parágrafo único do art. 79 da Lei 5.764/71:

Art. 79 (..)

Parágrafo único — O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

- Estando fora do mercado, o ato cooperativo, como exercido pelo impugnante, na persecução de seus objetos sociais, não possui conceito equivalente ou similar a faturamento.

- A cooperativa age, tão somente, como elemento potencializador de melhorias sócio-econômicas do próprio associado, e a contrapartida financeira tem por destino único ele próprio — cooperado.

- De forma que, ainda que se pudesse entender válida a revogação da "isenção" estipulada pela Lei Complementar 70/91 e a modificação da sistemática de tributação do PIS, ditas exações não poderiam, em hipótese alguma, alcançar as receitas oriundas destes atos, cooperativos que são.

- Na essência, vez que as receitas decorrentes das atividades sociais das organizações cooperativas (atos cooperativos), não consubstanciam conceito correspondente ao de faturamento, as obrigações tributárias tratadas na Medida Provisória 1.858 e reedições, relativamente às cooperativas, não se sustentam.

- Demonstra-se, portanto, que as contribuições ao PIS e Cofins não incidem sobre os atos cooperativos praticados pelo impugnante, razão pela qual não tem validade o Auto de Infração.

- Ademais, é entendimento pacífico dos Conselhos de Contribuintes, a não-incidência de impostos e contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de atos cooperativos.

- Deverá ser afastada a incidência das multas fiscais e dos juros de mora.

- A impugnante procedeu conforme determina a legislação e os atos normativos emanados da SRF, oferecendo declarações exatas e claras, ou seja, não houve qualquer omissão ou inexatidão na DCTF, capaz de gerar a penalidade.

- O que fez a impugnante, no caso em tela, foi observar a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, no tocante à não incidência das contribuições ao PIS e Cofins quanto aos atos cooperativos (art. 100, II). Procedendo, também, conforme dita a lei e os atos normativos, quanto às declarações (art. 100, I).

- O artigo 100 do CTN, parágrafo único, em claríssima e oportuna manifestação do princípio da proteção da confiança, veda a aplicação de multas e juros em caso de observância das normas referidas no dito artigo.

- Assim sendo, possibilitar a cobrança de juros e multas no presente caso, é jogar por terra a garantia disposta no parágrafo único do artigo 100 do CTN, malferindo a proteção da confiança dos contribuintes na Administração.

Do pedido:

- Em preliminar, que seja decretada a decadência do ato de lançamento, no interregno compreendido entre as competências Janeiro e Junho de 2000.

- Que seja decretada a improcedência total do lançamento, em função da incidência da Cofins sobre as "receitas" decorrentes de atos cooperados.

- Devem ser afastadas as incidências de multas e juros, em razão do estrito cumprimento da lei e, das decisões emanadas do Conselho de Contribuintes, por respeito ao princípio da proteção da confiança (art. 100, parágrafo único, do CTN).

Auto de infração de PIS — proc. 13603.001011/2005-82, juntado ao proc. 13603.001010/2005-38, em 19/12/2005:

O enquadramento legal encontra-se citado em fls. 290.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 291/295, que a cooperativa não recolheu os créditos devidos da contribuição referente aos anos-calendário de 2000 e 2001.

Conforme o TVF, o registro detalhado de apuração de receita bruta pela COOPCAR pode ser conferido no seu Livro de Registro de Serviços Prestados de fls. 338 a 365, no qual consta a relação de notas fiscais e o valor individual das operações de venda de serviços efetuados pela fiscalizada. Os mesmos valores foram lançados pela fiscalizada em seu Livro Razão, contas — Receitas de Bens e Serviços e Ingressos pela Prestação de Serviços, também contendo os detalhes individualizados de cada operação comercial, vide cópias de fls. 366/386 e 387/400. O somatório de tais valores é considerado pela COOPCAR na apuração de seu resultado fiscal anual como faturamento decorrente de sua atividade, vide fls. 402/425, o que, mais uma vez, denota a efetividade da percepção destas receitas de serviços — base de cálculo do PIS.

Cientificado, em 22/06/2005, o interessado apresentou, em 15/07/2005, impugnação ao lançamento, conforme arrazoado de fls. 498/515, acompanhado dos documentos de fls. 516/562, com, praticamente, as mesmas razões de defesa, apresentadas contra o lançamento da Cofins.

Do pedido:

- Em preliminar, que seja decretada a decadência do ato de lançamento, no interregno compreendido entre as competências Janeiro e Junho de 2000.

- Que seja decretada a improcedência total do lançamento, em função da incidência do PIS sobre as "receitas" decorrentes de atos cooperados.

- Devem ser afastadas as incidências de multas e juros, em razão do estrito cumprimento da lei e, das decisões emanadas do Conselho de Contribuintes, por respeito ao princípio da proteção da confiança (art. 100, parágrafo único, do CTN).

É o relatório.

A 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte proferiu o Acórdão nº 02-18.838, em 11 de agosto de 2008 (e-folhas 599/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária.

A multa de 75% foi exigida no auto de infração com base no art. 44, inc. I da Lei nº 9.430, de 1996, norma vigente à época do lançamento.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juro de mora, seja qual for o motivo determinante de sua falta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária.

A multa de 75% foi exigida no auto de infração com base no art. 44, inc. I da Lei nº 9.430, de 1996, norma vigente à época do lançamento.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juro de mora, seja qual for o motivo determinante de sua falta.

Lançamento Procedente em Parte.

Consta do voto integrante do citado acórdão que a Turma afastou o crédito tributário lançado em relação ao período de apuração de janeiro/2000 a maio/2000 por entender que o mesmo estaria extinto pela decadência.

A interessada foi cientificada do acórdão e interpôs Recurso Voluntário em 15/09/2008 (e-fls. 616/ss), onde repisa os argumentos trazidos na impugnação.

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Da incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes dos serviços prestados a terceiros

A matéria em litígio refere-se à definição da correta base de cálculo do PIS e da Cofins, mais especificamente, no que se refere à incidência das contribuições sobre os serviços de transporte pagos à Cooperativa e prestados por meio de seus cooperados.

Ab initio destaquemos a legislação que trata da tributação das cooperativas.

A Lei nº 5.764/1971 assim dispõe sobre o ato cooperativo:

*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. 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 2.168-40/ 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.*

O artigo 6º da Lei Complementar 70/1991, por sua vez, dispunha sobre a isenção das contribuições às sociedades cooperativas, nos seguintes termos:

Art. 6º São isentas da contribuição:

*I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos **atos cooperativos próprios** de suas finalidades.*

Entretanto, o art. 23 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e suas reedições (atualmente, art. 93 da MP nº 2.158-35, de 2001), revogou expressamente, **a partir de 30 de junho de 1999**, a isenção da Cofins quanto aos atos cooperativos próprios das finalidades das cooperativas, prevista no artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70/1991. Confirmam-se o dispositivo:

Art. 23. Ficam revogados:

(...)

II - a partir de 30 de junho de 1999:

a) os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991;

Não há vício de ilegalidade nessa revogação, a meu ver, uma vez que a matéria tratada – isenção - não é reservada exclusivamente à lei complementar (*ex vi* art. 146/CF) podendo ser alterada por meio de lei ordinária ou norma equivalente – como é o caso da medida provisória.

Por outro lado, a incidência do PIS e da Cofins é regulada, regra geral, pelos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, assim redigidos:

Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 11.196/2005 (DOU de 22/11/2005), que deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 11.051/2004, passou a ser possível reconhecer o

direito das sociedades cooperativas de crédito e de transporte rodoviário de cargas excluïrem, na apuração dos valores devidos a título de PIS e Cofins, os ingressos decorrentes do **ato cooperativo**. Confirmam-se a nova redação do art. 30:

*Art. 30. As sociedades **cooperativas de crédito e de transporte rodoviário de cargas**, na apuração dos valores devidos a título de Cofins e PIS-faturamento, poderão excluir da base de cálculo os ingressos decorrentes do **ato cooperativo**, aplicando-se, no que couber, o disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e demais normas relativas às cooperativas de produção agropecuária e de infraestrutura. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

Pois bem.

A Recorrente sustenta, com base no disposto no art. 79, *caput* e § único da Lei nº 5.764, de 1971, que os serviços prestados em discussão não se sujeitam à incidência das contribuições, por tratarem-se de “atos cooperativos”, na medida em que não representariam uma operação mercantil, conseqüentemente, não haveria que se falar em receita bruta ou faturamento, sabidamente a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Não concordo com a tese esposada pela Recorrente.

A uma porque, como é cediço, a isenção da Cofins sobre os “atos cooperativos próprios” de suas finalidades, outrora prevista no art. 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70, de 1991, foi revogada pelo art. 23, inciso II, da Medida Provisória nº 1858-6, de 1999, que, após seguidas reedições e renumerações, atingiu sua versão final quando da edição da Medida Provisória nº 2.158-35, que manteve a revogação.

Não há dúvida que só se isenta o que se insere no campo da incidência do tributo. Logo, a isenção prevista no artigo 6º da Lei Complementar 70/1991 aos **atos cooperativos próprios** de suas finalidades, a que faziam jus as sociedades cooperativas, foi expressamente revogada, **a partir de 30 de junho de 1999**, pelo art. 23 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e suas reedições (atualmente, art. 93 da MP nº 2.158-35, de 2001).

Portanto, mesmo que se considerasse que as receitas provenientes dos serviços de transporte pagos à Cooperativa e prestados por meio de seus cooperados, aqui em discussão, se tratassem de receitas decorrentes de “atos cooperados”, no período em que foram auferidas – janeiro//2000 a dezembro/2001 – já não podiam gozar da isenção prevista na LC nº 70/1991, em face da revogação trazida no bojo da MP nº 1.858-6, de 1999 e suas reedições.

A duas, pelo fato de que as receitas objeto de discussão nestes autos, a meu ver, não são provenientes de “ato cooperado”. Isto porque o art. 79 da Lei nº 5.764/1971, ao dispor sobre o ato cooperativo, explicitou o que vêm a ser esses atos: “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”.

A receita auferida pela Recorrente decorre de serviços de transporte de carga pagos à Cooperativa e prestados por meio de seus cooperados a **terceiros**. Não se trata, portanto, de atos praticados **entre** a cooperativa e seus associados, mas atos (serviços) prestados pelos associados **a terceiros**.

Desse modo, a incidência das contribuições não pode ser afastada, como pretende a Recorrente, relativamente **a todos os atos** das sociedades cooperativas, quaisquer que sejam, sem legislação específica que lhes dê respaldo, ou de maneira a ampliar os limites prescritos pelo art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971. Apenas se excepcionam, nesse contexto, os atos cooperativos próprios, que não correspondem, em sua prática, ao conceito de faturamento, e sobre os quais não existe incidência destas contribuições. Os atos cooperados, descritos no art. 79, devem ser compreendidos como os realizados entre cooperativa e cooperados e entre cooperativas, dentro do seu objetivo social, e **sem inserção de qualquer terceiro**.

No caso em litígio, as cooperadas prestam serviços de transporte de cargas a terceiros, fora, portanto, do qualificado na Lei nº 56764/71 como “atos cooperativos”, segundo o qual somente os 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”. Por conseguinte, os atos com terceiros ficam sujeitos a incidência das contribuições, como revelam os artigos 86, 87 e 111 da Lei do Cooperativismo.

Não se pode aceitar, desta forma, qualquer raciocínio simplista que procure ampliar o que se entende por “ato cooperativo próprio” para se abranger atos nos quais a cooperativa trata com outrem como mandatária dos cooperados e que implique em afastar as entradas de receitas em cooperativas sob o argumento de que representam rendimentos dos cooperados, e não da cooperativa, já que isto, além de tudo, representaria negar a figura da cooperativa como ente com individualidade jurídica própria.

Por fim, para corroborar o entendimento aqui esposado, trago a colação trechos do elucidativo voto proferido pelo então Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro (Acórdão nº 3102-001.432, sessão de 24/04/2012), com o qual concordo e adoto também como razões de decidir:

Por outro lado, igualmente relevante é o tratamento diferenciado outorgado ao ato cooperativo pelo art. 15 da mesma medida provisória 1.858 de 1999, atualmente reproduzido no art. 15 da Medida Provisória nº 2.15835:

*‘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’.

*Ora, se o Ordenamento não previsse a incidência da contribuição sobre a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, ainda que parcialmente repassadas a seus associados, não haveria razão para que se previsse quais são as hipóteses em que esses repasses podem ser deduzidos e, por via indireta, quais seriam as hipóteses em que não se permite tal dedução. Só se pode **falar em dedução se a base de cálculo estiver sujeita a incidência.***

Ademais, para que não hajam dúvidas, é imperioso que se analise a mensagem de veto nº 1.243, mais especificamente no que se refere aos artigos 9º e 33 do projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002, na Lei nº 10.637, de 2002, por meio dos quais o Congresso Nacional pretendeu restabelecer tratamento diferenciado em termos análogos aos pleiteados pelo Recorrente.

Confira-se:

"Art. 9º As sociedades cooperativas pagam a contribuição para o PIS/Pasep à alíquota de 1% (um por cento) sobre a folha de pagamento mensal, relativamente às operações praticadas com associados, e à alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), sobre o faturamento do mês, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados, conforme dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998."

"Art. 33. São isentas da Cofins as sociedades cooperativas, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades, de acordo com o disposto no art. 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991."

(...)

Razões do veto

"Os arts. 9º e 33 restabelecem normas de incidência, respectivamente, da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis às sociedades cooperativas, vigentes até meados de 1999, as quais foram alteradas por darem ensejo a graves distorções concorrenciais, principalmente por alcançar todas as atividades tidas como cooperativas, inclusive consumo e crédito.

Ressalte-se que as alterações objetivaram construir um modelo de tributação onde apenas às cooperativas de produção passou a ser dado justo privilégio.

Assim, tais dispositivos, que retroagiriam aos fatos geradores ocorridos a partir de junho de 1999 (art. 67), produziram uma perda de arrecadação, em 2003, da ordem de R\$ 1,2 bilhão, sendo que, destes, R\$ 445 milhões se referem a arrecadação corrente, que se reproduziria nos anos subseqüentes.

Com efeito, a iniciativa do legislador buscava exatamente conferir ao ato cooperado o tratamento diferenciado almejado pelo recorrente e o Presidente da República, como é possível perceber, usou seu poder de veto para delimitar as cooperativas que sujeitariam a tratamento diferenciado e quais, em nome do equilíbrio da concorrência, não receberiam tal tratamento.

Finalmente, penso que o comando do § 2º, do art. 174 da Constituição Federal de 1988 não teria o efeito almejado pelo Recorrente, na medida em que tal dispositivo só pode ser aplicado em conjunto com o art. 146, III, "c" da mesma Constituição.

De fato, como é possível perceber, o tratamento diferenciado almejado, genericamente previsto na Constituição, depende de lei para sua implementação.

Cabe aqui destacar a manifestação do Supremo Tribunal Federal nos autos do Mandado de Injunção nº 701DF:

"MANDADO DE INJUNÇÃO OBJETO.

O mandado de injunção pressupõe a inexistência de normas regulamentadoras de direito assegurado na Carta da República. Isso não ocorre relativamente às sociedades cooperativas e ao adequado tratamento tributário previsto na alínea 'c' do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal."

No intuito de dar mais clareza aos fundamentos que orientaram o aresto, registro as anotações consignadas no Informativo Semanal do Pretório Excelso nº 363.

O Tribunal não conheceu de mandado de injunção impetrado pela Unimed Paulistana Cooperativa de Trabalho Médico em que se alegava omissão legislativa caracterizada pela não edição de lei complementar estabelecendo "adequado tratamento tributário dos atos cooperativos", nos termos do art. 146, III, c, da CF, e se requeria a concessão da ordem para afastar a "exigibilidade da retenção das contribuições alcançadas pela Lei nº 10.833/83 COFINS, PIS e CSLL" (CF: "Art. 146. Cabe à lei complementar:... III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:... c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas."). Entendeu-se, com base na jurisprudência do STF, inadequado o manejo do writ injuncional, em face da inexistência de situação configuradora de lacuna técnica que inviabilizasse o exercício de direitos e liberdades constitucionais (CF, art. 5º, LXXI), tendo em vista haver, no cenário jurídico, diversas leis ordinárias disciplinando sobre tributação das cooperativas (Lei 10.684/2003, art. 17; Lei 10.833/2003, art. 10, VI; Lei 10.865/2004, arts. 39 e 48; MP 9.718/98, art. 3º, §9º e art. 15). Ressaltou-se que, apesar dessas normas não terem a envergadura complementar a que alude o art. 146, III, c, da CF, a discussão em torno da constitucionalidade das mesmas haveria de ser formulada em ação direta de inconstitucionalidade, sob pena de se conferir ao mandado de injunção contornos próprios de processo objetivo'.

MI 701/DF, rel. Min. Marco Aurélio, 29.9.2004. (MI-701)

A transcrição do excerto demonstra que o Pretório Excelso partiu do pressuposto de que há, no ordenamento jurídico, dispositivos legais que disciplinam o tratamento diferenciado ao ato cooperativo. Assim, a ausência de previsão legal que contemple o tratamento almejado não configura omissão, mas de silêncio eloquente do legislador.

Em outras palavras, o tratamento diferenciado previsto na Constituição é aquele que o legislador previu. Se não o fez, há que se aplicar o tratamento geral, dispensado a qualquer outra pessoa jurídica.

Em conclusão, deve ser mantida a cobrança das contribuições em relação às receitas auferidas em decorrência dos serviços de transporte pagos à Cooperativa e prestados por meio de seus cooperados a terceiros.

Da aplicação do disposto no art. 100, II, do CTN

Por fim, quanto ao argumento de que deve ser excluída a multa de ofício e os juros de mora em razão de a Recorrente, segundo alega, ter observado a jurisprudência do Conselho de Contribuintes (art. 100, III, do CTN), entendo que não assiste razão à Recorrente.

O dispositivo supracitado refere-se às decisões dos órgãos de julgamento que a lei atribua **eficácia normativa**, *verbis*:

Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II- as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

O equívoco, ao invocar-se o art. 100, II, do CTN, reside em pretender imputar à decisões do Conselho de Contribuintes, atual CARF, eficácia normativa, quando, em verdade, aquelas não possuem esse atributo. No que se refere aos acórdãos do Conselho de Contribuintes e do CARF, por ausência de lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem norma geral de direito tributário as decisões proferidas por esses Tribunais Administrativos.

Essas decisões administrativas produzem efeitos jurídicos apenas entre as partes litigantes naquele processo, não vinculando terceiros, ou seja, não têm efeito *erga omnes*.

Trata-se de uma norma individual (vala apenas para o litigante) e concreta (acerca de determinada matéria analisada no caso específico). Terceiros não aproveitam dos efeitos daquele julgado.

Assim, a premissa adotada pela Recorrente para aplicação do citado dispositivo legal afigura-se incorreta, devendo, deste modo, serem mantidas a multa de ofício aplicada e os juros moratórios.

Conclusão

Ante o exposto, voto por **negar provimento ao Recurso Voluntário**.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri