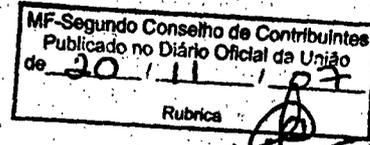




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

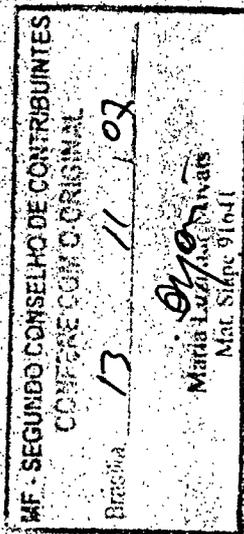
2º CC-MF.
Fl.

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779



Recorrente : GREEN MATRIX SERVIÇOS – COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LTDA.

Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro II-RJ



COFINS. DECADÊNCIA. Sendo a Cofins contribuição destinada ao financiamento da Seguridade Social, a ela se aplica o art. 45 da Lei nº 8.212/91, que estabelece em dez anos o prazo para a constituição de seus créditos.

COOPERATIVAS. ISENÇÃO. A isenção da Cofins versada no art. 6º, inciso I da Lei Complementar nº 70/91, apenas alcança as sociedades que cumprem os requisitos previstos na legislação específica. A partir de novembro de 1999, não há mais isenção, sendo devida a contribuição sobre as receitas obtidas deduzidas de diversas parcelas definidas em lei.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GREEN MATRIX SERVIÇOS – COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2007.

Henrique Pinheiro Torres

Presidente

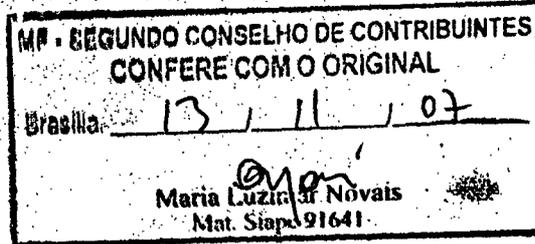
Julio César Alves Ramos
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta, Airton Adelar Hack e Leonardo Siade Manzan.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 18471.000874/2003-37
Recurso n^o : 138.642
Acórdão n^o : 204-02.779



2^o CC-MF
Fl.

Recorrente : GREEN MATRIX SERVIÇOS – COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da r. decisão, assim redigido:

1. Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado em nome do contribuinte Green Matrix Serviços - Cooperativa de Profissionais Ltda, CNPJ n^o 01.716.071/0001-58, pertinente à falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de junho/1997 a dezembro/2002, conforme elementos acostados às fls. 66 a 83, no valor de R\$ 4.573.019,63, incluindo principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/03/2003.

2. Na Descrição dos Fatos (fl. 67), a autoridade fiscal que procedeu aos trabalhos de apuração do lançamento esclarece que o valor apurado está em conformidade com o descrito nos Termo de Verificação e Constatação Fiscal; formulários de informações prestadas à SRF, entregues pelo contribuinte; Demonstração do Resultado do Exercício, anos-calendário 1997 a 2001, transcrita no livro Diário; e Balancete referente ao ano-calendário de 2002, todos em anexo ao presente auto.

Por pertinente, insiro aqui que o Termo de Verificação e Constatação Fiscal acima mencionado encontra-se às fls. 55 a 65. Nele se esclarecem os motivos da autuação, nos seguintes termos:

1. trata-se de empresa (...) classificada como cooperativa de trabalho (...) com atuação no segmento da atividade econômica de prestação de serviços e tem como objetivo desenvolver atividades diversas, incluindo administração de contratos, acordos, ajustes, eventos e a execução de convênios – contábeis, administrativos, jurídicos, educacionais, científicos, culturais; de representação e econômico financeiros dos profissionais ligados direto e indiretamente à área de serviços;
2. aludido contribuinte (...) designado doravante Green Matrix Serviços, associada, conforme Contrato de Associação Cooperativa, datado em 27/03/1997, da Green Matrix – Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda, doravante designada Green Matrix Ltda., (...) conjugaram esforços no sentido de captar e oferecer serviços a clientes;
3. com a finalidade de alcançar seus objetivos, a Green Matrix Ltda contrata junto a terceiros não associados, serviços que serão executados pelo quadro técnico de profissionais habilitados e associados da Green Matrix Serviços;
4. os serviços assim contratados são prestados pelos associados da Green Matrix Serviços a usuário final/tomador não associado;
5. periodicamente a Green Matrix Ltda promove repasse de recursos à Green Matrix Serviços, os quais destinam-se ao pagamento dos cooperados, a título de remuneração dos serviços por esta executados;
6. os recursos destinados a citados pagamentos, são contabilizados em receita de transferência de produção (...).

Conclui, então, o autuante: “O procedimento adotado nas operações realizadas pelas cooperativas não satisfaz aos requisitos dos princípios cooperativistas. Isto porque a Green Matrix Ltda, na condição de contratada, atua como cedente da mão-de-obra oferecida pela Green Matrix Serviços a não-associados, como os contratantes Banco Citibank S/A, O Globo-Empresa Jornalística Brasileira Ltda, Banco Boavista, e outros adiante citados (...) O ato cooperativo se



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília: 13 / 11 / 07
Maria Luzimar Novais
Mat. Siap 91641

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779

caracteriza pela prestação direta dos serviços aos associados, como assim define o art. 7º da Lei 5.764/71. Desta feita, por não serem os tomadores dos serviços contratados, qualificados como cooperados ou associados das cooperativas envolvidas (...) os requisitos básicos do ato cooperativo não foram satisfeitos.”

Prossegue o relatório da DRJ:

3. O enquadramento legal da presente autuação encontra-se à fl. 70.
4. Irresignado com o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em comento, o interessado apresentou a peça impugnatória de fls. 210 a 244. Alegou, em síntese, que:
 - 4.1 É sociedade cooperativa, criada a fim de prestar serviços, constituída em conformidade com as disposições legais da Lei nº 5.764/71.
 - 4.2 Os valores cobrados de junho de 1997 a março de 1998 encontram-se extintos, conforme se verifica da simples leitura do art. 150 § 4º c/c art. 156, V, do CTN.
 - 4.3 Caso não seja este o entendimento deste Órgão Julgador, todos os créditos apurados, cujo fato jurídico tributário tenha ocorrido no ano de 1997, estariam decaídos, por força do art. 173, I do CTN.
 - 4.4 É mera intermediária, mandatária de seus associados, posto que a atividade que exerce é de proveito comum, sem finalidade lucrativa (art. 3º da Lei 5764/71).
 - 4.5 Não se pode confundir os atos da Cooperativa com os atos dos profissionais que a compõem. Os atos da Sociedade-Cooperativa visam exclusivamente organizar e planejar o labor de seus sócios, representando-os na sua contratação.
 - 4.6 Os objetivos da Cooperativa se limitam a organização, planejamento e a instrumentalização dos contratos entre seus sócios e os eventuais contratantes, não interferindo no objeto da contratação e execução, que são responsabilidade dos Cooperados.
 - 4.7 Não é contratada por nenhuma tomadora de serviços, visto que, conforme informado pelo próprio fiscal autuante, seus cooperados prestam serviços em nome da Green Matrix Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda, sendo que esta última é que é contratada por empresas tomadoras de serviço, não associados.
 - 4.8 Na qualidade de associada da Green Matrix Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda, ao prestar, por meio de seus sócios cooperados, serviços à mencionada cooperativa, nada mais está fazendo do que a prática do denominado ato cooperativo.
 - 4.9 Os atos cooperativos correspondem às atividades de prestação de serviços pela cooperativa aos seus associados. E que, os atos não cooperativos são as operações mercantis efetuadas pela sociedade cooperativa, em seu próprio nome, e sem a participação dos cooperados. É a realização do negócio-fim com não associado.
 - 4.10 Se utiliza da estrutura montada pela Green Matrix Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda, à fim de conjugar esforços para captar e oferecer melhores oportunidades de serviços aos seus sócios cooperados.
 - 4.11 As atividades, por ela exercidas, não têm qualquer fim lucrativo e seus atos de intermediação de contratos, exercidos como mandatárias, são tidos legalmente como atos cooperativos, devendo receber adequado tratamento tributário, nos termos do art. 146, III, 'c' da CF.
 - 4.12 Não há que se falar em faturamento pois as operações realizadas pelas cooperativas, inerentes ao objeto social, estão inseridas no conceito de ato cooperativo para fins de tributação.

3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13/11/07
Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE 11641

2ª CC-MF Fl. _____

4.13 A multa imposta de ofício pela impugnada é excessiva e tem caráter confiscatório, ou seja, claramente inconstitucional, além de ofender o direito à propriedade e violar o princípio da proporcionalidade, na medida em que cobra 75% do valor do tributo devido como imposição de penalidade, onerando excessivamente o valor do débito supostamente devido.

4.14 A inconstitucionalidade da utilização da taxa SELIC para correção do suposto débito.

4.15 Pela interpretação do art. 146 da CF, c/c art. 161 do CTN, a lei ordinária pode fixar juros iguais ou inferiores a 1% ao mês, nunca juros superiores a este patamar.

5. A autuada requer, ao final, seja declarada insubsistente a cobrança do presente auto pelo fato da mesma não se enquadrar na hipótese de incidência do tributo, na prática dos atos cooperativos, impedindo que a Impugnada venha a cobrar os valores discriminados no presente auto de infração, bem como impedir qualquer ato que resulte em multa administrativa, inscrição na dívida ativa, processo administrativo, ação de execução fiscal, ou qualquer outro ato punitivo devido ao não pagamento.

6. Caso não seja este o entendimento, requer sejam julgados insubsistentes os valores cobrados no período de junho de 1997 a março de 1998 face à decadência quinquenal observada. Requer, também, sejam julgados insubsistentes os valores aplicados como multa de ofício, devido ao seu caráter confiscatório, bem como sejam reformados os valores dos juros aplicados, limitando-os a 12% ao ano.

A 4ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro II - RJ, por maioria de votos, manteve o lançamento (fls. 335/352). Dessa decisão, de que teve ciência em 14/12/2005 (fl.353 verso), recorre a autuada, repetindo seus argumentos impugnatórios.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília: 13 / 11 / 02 Maria Cuzimar Novais Mat. Siape 01641
--

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso é tempestivo, por isso, deve ser conhecido.

O primeiro ponto a ser enfrentado diz respeito à possível decadência de parte do crédito constituído, dado que a ciência se deu mais de cinco anos após o fato gerador, na forma do art. 150, § 4º. Mesmo que se aplique a regra do art. 173, haverá ainda uma parcela a ser excluída. Com respeito aos argumentos da impugnação a empresa apenas acrescenta a impossibilidade de aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91 por contrariar o art. 146, III, B da Constituição Federal.

Em nada discrepamos das considerações expendidas pela turma julgadora recorrida no tocante à aplicabilidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 à Cofins. Aliás, é essa a uníssona jurisprudência administrativa.

Aqui, a recorrente limita-se a apontar uma contradição entre esse dispositivo e o art. 146, III, b da Constituição Federal. Ocorre que aos julgadores administrativos não é dado afastar a aplicação de norma legal regularmente editada e em vigor pela consideração de que seja ela inconstitucional.

E isso porque no ordenamento jurídico válido em nosso País ele é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário. Aliás, vou além, não só do nosso ordenamento jurídico, mas de todo e qualquer País que se pretenda viver em Estado Democrático de Direito.

Isso porque se a qualquer membro do Poder Executivo, integrante de órgão julgador de sua estrutura, fosse dada tal prerrogativa, a lei valeria para uns e não para outros, pois dependeria de quem a estivesse apreciando. Isso sim é que viola vários princípios constitucionais: o da legalidade, o da segurança jurídica e o da isonomia, pelo menos.

Por isso, não pode ser assim, e não é assim.

Qualquer cidadão tem o direito de discordar de ato legal em vigor. Mas para não o aplicar, precisa obter daquele soberano Poder uma declaração de invalidade da norma. Somente depois, nunca antes.

É com base nesse entendimento que o Poder Executivo definiu no âmbito do Ministério da Fazenda que os Conselhos de Contribuintes, que integram a sua estrutura administrativa, não podem afastar a aplicação de norma legal regularmente editada e em vigor. Refiro-me à Portaria MF nº 103/2002, que introduziu o art. 22-A no Regimento Interno da Casa baixado pela Portaria MF 55/98. Idêntico dispositivo permanece no novo regimento recentemente baixado – art. 49.

Note-se que a única razão pela qual a mesma norma não é aplicada ao PIS é que se entendeu, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ele não é destinado ao financiamento da Seguridade Social. Não se negou aplicação ao dispositivo por considerá-lo inconstitucional.

E a respeito do último argumento concernente na “declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91 pelo STJ, cumpre inicialmente dizer que a prerrogativa para tal é, em última instância, do STF. Assim, não se pode considerar que ela seja já definitiva.

Além disso, mesmo que se a considerasse definitiva, é sabido que integra o nosso ordenamento jurídico o princípio de que as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, ainda que



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília: 13 / 11 / 02
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 41641

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779

em última instância, apenas fazem coisa julgada entre as partes. Desse modo, mesmo quando o STF, no exercício do controle difuso da constitucionalidade dos atos legais editados, declare em sessão plena a inconstitucionalidade de uma lei, essa decisão produz efeitos apenas para aquele que integrou a lide.

A extensão dos efeitos de uma tal decisão, ainda segundo as regras emanadas da Carta Magna, depende de expedição de ato, de exclusiva competência do Poder Legislativo. Mais especificamente, Resolução do Senado Federal que suspenda a execução do ato declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (CF, art. 52, inciso X).

Somente é desnecessária tal medida quando a ação que deu causa ao pronunciamento do STF for ação declaratória de constitucionalidade ou direta de inconstitucionalidade, nos termos do art. 103 da Constituição Federal.

No esteio desse entendimento, vale aqui a transcrição do art. 77 da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996:

Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituir-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

Com o objetivo aí previsto foi editado o Decreto nº 2.346, de 04/10/1997, cujos artigos 1º a 4º disciplinam a aplicação, em julgamentos administrativos, das decisões proferidas pelo Poder Judiciário. Confira-se:

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

Art. 1º-A. Concedida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada.

11 6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília: 13 / 11 / 02
Maria Luzima Novais Mat. Siape 11641

2ª CC-MF
Fl.

Parágrafo único. Na hipótese do caput, relativamente a matéria tributária, aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares.

Art. 2º Firmada jurisprudência pelos Tribunais Superiores, a Advocacia-Geral da União expedirá súmula a respeito da matéria, cujo enunciado deve ser publicado no Diário Oficial da União, em conformidade com o disposto no art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Art. 3º À vista das simulas de que trata o artigo anterior, o Advogado-Geral da União

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal

Vê-se que o disciplinamento do assunto é exaustivo. E nele não há uma só cogitação quanto à extensão de decisão sobre constitucionalidade proferida pelo STJ. Ele somente define procedimentos quando a decisão provenha do STF, isto é, quando for definitiva. A que se quer aqui estender ainda pode vir a ser modificada pelo STF.

Fiz questão de citar os artigos 2º e 3º do Decreto 2.346, embora os mesmos não se dirijam especificamente aos julgadores administrativos, para enfatizar que nem mesmo os demais servidores incumbidos da aplicação do direito podem deixar de aplicar a norma até que a Advocacia Geral da União faça publicar Súmula nesse sentido. Isto quer dizer que, mesmo quando a decisão seja definitiva, caberá aos advogados da União promover a defesa judicial do crédito tributário, ainda que inapelavelmente fadada ao insucesso.

Destarte, havendo lei que expressamente determina prazo decadencial diverso do definido no CTN, à autoridade administrativa somente cabe dar-lhe aplicação, pelo menos até que o Poder Judiciário determine o afastamento da norma por considerá-la inconstitucional.

Com essas considerações e adotando, no mais, os argumentos muito bem esgrimidos na decisão recorrida, considero que o direito da Fazenda ao lançamento de todos os períodos de apuração incluídos na autuação encontrava-se hígido quando da ciência do contribuinte, pelo que não há de se afastar qualquer um deles em virtude de decadência daquele direito.

Passo então ao mérito.

Aqui, cabe distinguir dois períodos da autuação: o primeiro engloba os períodos de apuração até outubro de 1999, inclusive. Aí vigem as determinações da Lei Complementar nº 70/91, que estabelecem isenção das cooperativas que atendam ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades. O segundo, a partir de

7
H. D.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 11 / 07
Maria Luzina Novais
Mat. Siapa 91641

2ª CC-MF
Fl.

novembro de 1999, quando cobrou eficácia a revogação dessa isenção pela sétima reedição da Medida Provisória nº 1.868.

Para o primeiro período, entenderam os julgadores *a quo* ser imprescindível que o serviço seja prestado pela cooperativa a um seu associado. Se a cooperativa prestar os serviços para os quais foi criada a não-associados, tais atos não se subsumirão no comando legal isentivo, por não serem atos cooperativos nos termos dos artigos 3º, 4º, 7º e 79 da Lei nº 5764/71.

No caso em discussão, entenderam que a cooperativa autuada prestou serviços aos contratantes da green matriz ltda, que não são associados seus. Portanto, tais atos não são atos cooperativos e se sujeitam, na forma dos artigos, 85, 86 e 111 da mesma lei 5764/71 à tributação pela Cofins. Mesmo que se entendesse que as duas cooperativas são, realmente, associadas entre si, os recebedores dos serviços deveriam ser associados de uma delas, ao menos, o que não ocorre mesmo em relação à green matrix ltda.

Tenho profundas divergências com essa análise realizada pela DRJ.

É que, como se sabe, as cooperativas são realmente criadas para prestar serviços aos seus associados. Mas aqui há de se compreender exatamente que serviços são esses. Para a exata compreensão disso, útil repassar, ainda que brevemente, a história dessas entidades, o que permitirá perquirir melhor os seus caracteres essenciais.

Como nos ensinam diversos autores, tais associações têm sua origem histórica no final do século XVIII nos movimentos de oposição ao capitalismo. Percebendo claramente que sua condição miserável advinha de terem de repartir com os donos do capital os produtos gerados pelo seu trabalho, uniram-se diversos trabalhadores pertencentes a um mesmo ofício ou a ofícios correlatos para conseguir a propriedade dos meios de produção em que exercer seu labor.

O objetivo primeiro era, assim, eliminar a renda de propriedade usufruída pelos donos dos meios de produção (instalações, máquinas, equipamentos etc), exclusivamente por esse aspecto, ou seja, por serem donos, embora não participassem do esforço produtivo. O pressuposto teórico era, como de todos os movimentos socialistas, o de que apenas o esforço produtivo direto adiciona valor aos objetos de trabalho. Não seria, deste modo, justo que os trabalhadores tivessem de reparti-lo com outros que dele não participaram.

Logo, porém, avançaram para formas alternativas que se contentavam em eliminar a renda do intermediário, colocado entre o produtor e o consumidor, ora protegendo o primeiro, ora, o segundo. Nesse sentido, surgem as cooperativas de vendas (impropriamente chamadas ainda hoje de cooperativas de produção), visando à proteção do produtor, e as cooperativas de compras (também impropriamente denominadas de cooperativas de consumo), destinadas à proteção do comprador.

As primeiras dedicam-se à venda do que é produzido pelos seus associados, buscando alcançar para eles maiores rendas. Nada produzem, daí porque é imprópria a sua denominação. Algumas vezes realizam operações adicionais, tais como seleção, armazenamento etc, que justificariam talvez a denominação de "produtoras". O valor aí agregado se resume ao trabalho despendido, e a ele se deveria restringir o *quantum* cobrado. Se realizadas, porém, por um atravessador capitalista, a isso se terá de agregar necessariamente um lucro.

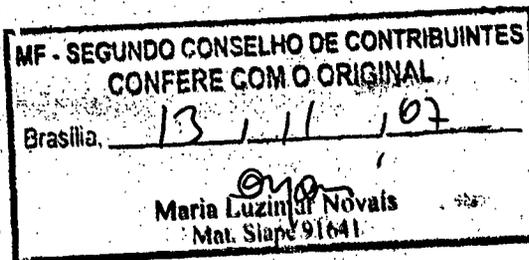
O que aqui se busca, portanto, e isso é essencial, é transferir essa parcela – o lucro do intermediário – para o produtor direto. Vê-se que o objetivo não é rebaixar artificialmente o preço cobrado pelo produto, o que, ao contrário, configuraria concorrência desleal com as outras

8
H R



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779



2º CC-MF
Fl.

unidades produtoras. O que se quer é, mantido o preço, fazer chegar ao produtor direto todo o valor adicionado pelo seu trabalho.

Nisso, nenhuma diferença faz se o objeto que elas vendem é um bem ou um serviço. O que importa é que ele seja produzido pelos seus associados, aos quais reverterá o resultado da venda realizada. Essas cooperativas, portanto, vão ao mercado na condição de vendedores de um produto elaborado pelos seus associados. Ao mercado entregam um produto; dele recebem dinheiro.

As cooperativas de compras, como as anteriores, também reúnem associados para com isso obter poder de mercado nas negociações. Só que agora estão na posição de compradores. E tanto faz que a compra seja de bens de consumo, ou de produção, ou que seja de serviços. O que as identifica é o fato de a associação ir ao mercado, em nome de seus associados, para comprar: a ele entregam dinheiro; a eles, produtos.

Aqui também, o que se quer não é lograr a concorrência comprando abaixo do valor. Busca-se apenas eliminar o lucro que seria obtido pelo intermediário capitalista, colocado entre o produtor e o consumidor. Ou seja, ainda que comprando pelo mesmo valor que seria conseguido por aqueles intermediários, repassam os produtos aos seus associados por um valor menor, reduzido que está do lucro daqueles.

Como se vê, estas últimas já não buscam, como as primeiras, eliminar a própria relação capitalista de produção pela supressão de seu elemento material: o alijamento dos produtores diretos de seus meios de produção. Buscam, mais acanhadamente, apenas reduzir o montante dos lucros obtidos pelos donos do capital, em seu conjunto, eliminando o que é auferido na esfera da circulação.

Por isso, nesses dois tipos, parece-me claro qual é o serviço que elas prestam aos seus associados: repassar a eles o ganho obtido com a eliminação do intermediário capitalista. Para tanto, como já se disse, precisam acionar o mercado, pois é aí que estão os compradores e os vendedores.

Nesse sentido, o que descaracteriza a ação da cooperativa é que ela faça isso para quem não é um associado seu. Assim, nas cooperativas de vendas, se ela vender o produto elaborado por quem não é seu associado. Nas de compras, se vender o produto comprado com os recursos do associado a quem não integre o seu quadro.

No nosso ordenamento, mesmo essa prática tem sido tolerada, não servindo para descaracterizar a cooperativa como tal. Seus efeitos limitam-se à incidência normal de tributos, eliminando qualquer tipo de vantagem fiscal prevista para os "atos cooperativos".

Sobre isso, muito pouca divergência doutrinária tem havido, resumindo-se ela à caracterização do ato cooperativo em algumas atividades específicas.

Mas ao lado desses dois tipos consagrados de cooperativas, têm proliferado, em anos recentes, unidades de um outro tipo, ao qual se costumou designar como "cooperativas de trabalho". E aqui divide-se a doutrina no que tange à aceitação de tais unidades como verdadeiras cooperativas.

Podem-se identificar pelo menos três vertentes doutrinárias: a que subdivide o grupo em "cooperativas de serviços" e "cooperativas de mão-de-obra"; dentre esses, há os que somente aceitam as primeiras e rejeitam as segundas; um segundo grupo, aceita também as segundas sob algumas condições restritivas. O outro grupo rejeita todas.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 11 / 03
Maria Luzimari Novais
Mat. Siapc 91641

2ª CC-MF
Fl.

A diferença entre as cooperativas de serviços e as de mão-de-obra é que nas primeiras haveria a produção de um serviço pelos associados atendendo a um contrato firmado pela cooperativa com um cliente. Por exemplo, as cooperativas de médicos ou de taxistas: o cliente contata e contrata a cooperativa, não indica nenhum dos seus membros como prestador e o serviço lhe é prestado pelo associado indicado pela cooperativa sem qualquer vínculo deste com o contratante. Não há, nesse caso, nenhuma relação entre o prestador direto (o associado) e o tomador do serviço, seja de personalidade (escolha pelo tomador) nem de subordinação (todas as características do serviço são acertadas com a cooperativa) cabendo ao associado indicado apenas sua execução. Mesmo quando o serviço seja realizado nas dependências do contratante, a ausência de subordinação é a sua marca.

Já nas chamadas "cooperativas de mão-de-obra", o objeto da transação entre a cooperativa e o cliente é a própria força-de-trabalho. Esta é colocada à disposição do cliente pela cooperativa e a ele, cliente, é assegurado total controle e disposição sobre ela. Ainda que se disfarce a subordinação real do "associado" ao cliente contratante, esta fica patenteada pela ausência de especificação do "serviço" a ser executado, o qual, quando muito, é descrito de forma genérica nos contratos firmados. De fato, ele é especificado pelo contratante, cabendo ao empregado, disfarçado de "associado", comparecer no local designado e "pôr-se sob as ordens" do contratante.

Assim entendem os que aceitam as cooperativas de serviços mas rejeitam as de mão-de-obra.

Ao segundo grupo filiam-se os que entendem legítimas essas últimas desde que a subordinação não fique patenteada. Para isso, segundo dizem, é preciso que os serviços sejam clara e previamente especificados, não haja obrigatoriedade de cumprimento de horários e outros requisitos.

Por fim, há os que entendem, e com eles concordo, que somente se podem designar como cooperativas de trabalho as que acima se chamaram de "cooperativas de mão-de-obra". Isto porque as de serviço se enquadram perfeitamente nas chamadas cooperativas de produção - a que chamei de cooperativas de vendas - pois o que fazem é vender a produção dos seus associados. A única diferença é que o produto por eles elaborado não é um bem, mas um serviço. O serviço é "entregue" à cooperativa e por ela é vendido ao interessado. Pela própria característica dos serviços, que não podem ser estocados, essa "entrega" à cooperativa se dá ao mesmo tempo em que ele é prestado. Tudo se passa, assim, como numa empresa capitalista prestadora de serviços, mas sem o lucro que a caracteriza. Se se quiser, pode-se entender que o associado se "põe sob as ordens" da cooperativa, que lhe indica onde e quando realizar o serviço, não o contratante.

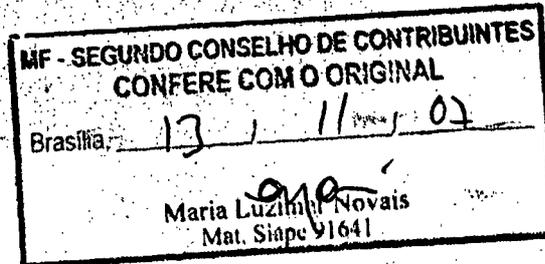
Depois dessa digressão, que acabou mais longa do que o desejado, resulta claro (espero) o porquê da minha discordância do julgado recorrido. Não é pelo fato de o tomador do serviço ser alguém estranho à sociedade cooperativa que se descaracteriza o ato. Isso é inerente a qualquer ato cooperativo, desde que o produto, serviço ou seja lá o que for que a cooperativa transacione, seja produzido por um associado.

O que se tem de discutir é se a mercadoria transacionada pode ser a "força-de-trabalho dos associados", que é disso que se cuida no presente processo. Quero com isso dizer que, embora a cooperativa se auto-intitule "de serviços", isso ela não é, pelo menos não em



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779



2º CC-MF
Fl.

relação às operações constantes do processo. Aí o que ela fez, às escâncaras, foi locar a mão-de-obra dos seus "associados", na forma expressamente prevista em seus atos constitutivos.

Pois bem, já declinei acima que me incluo, modestamente, entre os que crêem que tais associações não cumprem os objetivos precípuos do cooperativismo, de longa data estatuidos, e que embasam, no nosso ordenamento jurídico, a Lei nº 5.764/71.

Aí se lê:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as 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.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com-forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.

Deflui, inelutavelmente, que as pessoas que compõem as cooperativas devem realizar uma atividade que aproveite aos demais (art. 3º) e para a qual contarão com os serviços prestados pela entidade (art. 4º).

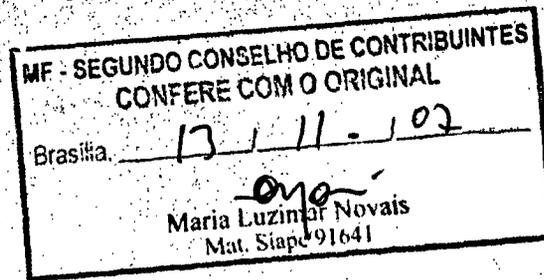
Nenhuma dúvida que tais requisitos estão cumpridos pelas cooperativas de vendas (inclusive as de serviços): os associados realizam, em comum, um labor que reverte em proveito de todos, por meio da venda que a associação faz. O ganho que auferem é nítido: o lucro que seria retido pelo intermediário capitalista eliminado da relação.

11



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779



2ª CC-MF
Fl.

O mesmo vale para as cooperativas de consumo: os associados entregam numerário que retorna sob a forma de mais produtos do que conseguiriam adquirir isolados. Aqui também a eliminação do lucro da intermediação é o móvel da cooperativa e beneficia diretamente os seus associados.

Vê-se que me inclinô pela materialidade do benefício ofertado pela cooperativa ao seu associado. Não basta o cumprimento de meras formalidades constitutivas previstas na lei. Não; estas apenas dão regularidade a uma unidade econômica que beneficia direta e materialmente seus associados. Sem ela, estariam obrigados a aceitar um rebaixamento de suas rendas pela existência de uma relação capitalista, seja na condição de produtores, seja na de compradores.

Pergunto, então: na situação das associações de que aqui se cuida, qual o serviço que prestam ao associado? Diz-se que consiste na própria locação de sua força-de-trabalho, o que o retira do desemprego. Analisemos tal argumento.

Significaria, segundo o que vimos desenvolvendo, que na ausência da cooperativa o trabalhador deveria se submeter a alguma intermediação por meio da qual sua renda seria reduzida, dividida que seria com o intermediário. Quem é esse intermediário? Não sabemos.

Com efeito, tanto num como no outro caso, ele “presta o serviço” a um terceiro que paga à cooperativa pelas horas trabalhadas, exatamente da mesma forma que faria se não existisse a cooperativa. Como já disse, a cooperativa substitui uma relação capitalista, transferindo para o associado a renda que seria auferida pelo agente substituído. No caso em tela, em que consiste isso? Pode-se razoavelmente imaginar que a contratante vá pagar mais aos trabalhadores do que faria sem a cooperativa? Creio que não.

É certo que tais associações realizam, ou podem realizar, um serviço de recrutamento, seleção e treinamento dos “prestadores do serviço”. A cooperativa, isenta de tributos e encargos, provavelmente reduza o valor cobrado do contratante para isso. Mas a quem serve isso, senão ao contratante? A diferença não beneficia em nada o prestador.

Ora, para tais atividades de há muito existem as empresas de locação de mão-de-obra: as contratantes pagam a ela um valor para que coloquem a seus serviços (isto é, sob suas ordens) funcionários devidamente treinados, capacitados e adestrados, a quem não pagam diretamente, mas à empresa locadora, que assume junto a eles todas as obrigações, inclusive trabalhistas e previdenciárias.

Aqui, por fim, identifica-se o verdadeiro “serviço” prestado por tais cooperativas e que as torna mais atraentes para o contratante: não existem os encargos trabalhistas próprios de uma relação de emprego formal, que prevaleceriam mesmo se o locador fosse uma empresa regularmente constituída. E isto por força da disposição do art. 90 da mesma Lei nº 5.764/71:

Art. 90. Qualquer que seja o tipo de cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados.

Assim, se também não há vínculo empregatício com o contratante, encargos trabalhistas, tampouco.

Por isso, entendo, o móvel da utilização dessas figuras jurídicas é aqui igual ao das deturpadas “cooperativas de consumo” constituídas na forma de supermercados, farmácias e congêneres abertas à venda ao público em geral: a simples concorrência desleal com os que cumprem as obrigações legais estabelecidas. E aqui sem qualquer proveito do associado: tudo o que ele recebe é uma remuneração pelo seu trabalho, tal qual se tivesse sido, diretamente,

12



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 11 / 02
Maria Luzimar Novais
Mat. Siapc 01641

2º CC-MF
Fl.

contratado pela empresa. A “vantagem” é que não tem vínculo empregatício e, assim, proteção legal.

Mas, dir-se-á, isso não implicaria a tributação dos valores recebidos pela cooperativa, e sim a sua descaracterização, o que somente poderia ser realizado pela Justiça do Trabalho, mormente porquanto não foi feito pelo próprio auditor atuante. Quanto a isso também dirijjo.

Para tanto, releiamos o art. 6º, inciso I da Lei Complementar nº 70/91:

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; (vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001)

...

A leitura que faço daí não é de que o ato cooperativo é isento e o não-cooperativo não. Quem é isenta é a cooperativa, em relação às receitas decorrentes do ato cooperativo, desde que ela, na sua constituição, observe os requisitos da Lei específica, que no caso é a de nº 5.764/71.

E que a cooperativa auferir receitas em conexão com os atos cooperativos que pratica confirma-nos a própria existência do artigo transcrito. Se eles não redundassem em receitas, como querem alguns por leitura do art. 79 daquela lei, seria caso de não incidência e não de isenção.

Assim já me manifestei por ocasião do exame do recurso nº 128177, em que afirmei: as vendas praticadas pela cooperativa em seu nome geram para elas receitas. Essas receitas apenas não são alcançadas pela Cofins por força da isenção acima, desde que decorram de atos cooperativos, ou seja, que o “produto vendido” – seja ele bem ou serviço – tenha sido produzido por um associado seu.

Ressalte-se que a isenção estabelecida na Lei Complementar nº 70/91 visa a dar cumprimento ao dispositivo constitucional que prescreve tratamento tributário diferenciado ao ato cooperativo. A sua fundamentação reside exatamente na melhoria da qualidade de vida do associado, promovida pela cooperativa, que nisso “substitui” o Estado nas funções inerentes à seguridade social. Aliás, essa é, sempre a regra para as desonerações das contribuições a ela destinadas, previstas na Carta Magna.

Por isso, se a associação que se intitula “cooperativa” não cumpre os princípios cooperativistas, acolhidos implicitamente por aquele ato legal, não há o que falar em ato cooperativo, nem muito menos em isenção. Legítima, por conseguinte, a tributação.

Quanto ao segundo período, iniciado em novembro de 1999, a discussão já não se coloca. É que por força da revogação da isenção antes existente toda a receita auferida pelas cooperativas integra a base de cálculo da Cofins. Admitem-se, entretanto, diversas exclusões que minoram em muito a base de cálculo válida para essas entidades, cooperativas de verdade, em confronto com as demais pessoas jurídicas.

No auto de infração estão contempladas todas as exclusões admitidas pela legislação, sobre as quais a atuada não se insurgir. Pelo meu entendimento, nem mesmo a elas a atuada faria jus. Não tendo havido, porém, tributação sobre essa parte, resta tão-somente manter a autuação na forma realizada.

13



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000874/2003-37
Recurso nº : 138.642
Acórdão nº : 204-02.779

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 13 / 11 / 07
MLN
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 11641

2º CC-MF
Fl. _____

Com essas considerações, voto por afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso interposto.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2007.

Julio César Alves Ramos
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS //