



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

Processo nº 10480.729916/2011-12
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3302-001.813 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2012
Matéria PIS E COFINS
Recorrente COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS PE -
COOPANEST PE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

VÍCIO MATERIAL - AUTUAÇÃO COM BASE EM LEGISLAÇÃO DIVERSA - IMPOSSIBILIDADE

Trata-se de contribuinte sujeita ao sistema cumulativo de PIS e Cofins por expressa determinação legal (Lei nº 10.833/03, art. 10, VI e Lei, art. 8º, X). A autuação com base no sistema não cumulativo constitui lançamento com vícios insanáveis. Aplicação de tributo diverso, alteração dos aspectos da regra matriz de incidência tributária. Nulidade decorrente de vício material.

Recurso de Ofício Improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira seção de julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas (relatora); José Antonio Francisco; Maria da Conceição Arnaldo Jacó; Alexandre Gomes e Fabia Regina Freitas.

Relatório

Trata-se de autos de infração (fls. 02/11 e 12/20) lavrados para fim de constituir débitos de PIS e COFINS – contribuição ao Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – na sistemática não-cumulativa. Os períodos autuados referem-se ao ano de 2008, especificamente aos meses de janeiro/2008 a dezembro/2008.

Por retratar a realidade dos fatos, peço vênica a meus pares para transcrever trecho do relatório da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

“2. Do auto de infração de fls. 02/11, consta como enquadramento legal os arts. 1º, 3º e 5º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, e do auto de infração de fls. 12/20 figura como enquadramento legal os arts. 1º, 3º e 4º, da Lei nº 10.637/2002.

3. Além disto, consta do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 103/106, parte integrante do auto de infração (fl. 105, último parágrafo) e de que a contribuinte também tomou ciência aos 27/10/2011, que, no curso de procedimento fiscal instaurado contra o sujeito passivo, foi solicitada a documentação necessária à fiscalização, que foi devidamente por ele entregue.

4. Explica o termo de fls. 106/106 que na DIPJ do ano-calendário de 2008 apresentada pela cooperativa pelo lucro real consta receita de prestação de serviços no montante de R\$57.652.876,13, mas nas DCTF apresentadas pela contribuinte apenas há pequenos pagamentos a título da contribuição para o PIS, que também figuram na escrita fiscal/contábil do sujeito passivo.

5. Comenta que a cooperativa fiscalizada já havia sido autuada anteriormente no tangente à contribuição para o PIS e à COFINS de anos pretéritos, estando o processo sobrestado perante o STJ.

6. Menciona o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 103/106 que foram elaborados “DEMONSTRATIVOS para o PIS para a COFINS onde demonstramos a Receita Tributável. As contribuições apuradas a base de 7,60% para a COFINS e a 1,65% para o PIS, Verificamos os valores declarados em DCTF, confrontando com a DACTON, e os valores devidos a tributar”.

7. *Expõe, outrossim que:*

7.1. *em relação à COFINS: observou-se que “a cooperativa para uma receita tributável da ordem de 57.652.878,13 Reais, teria uma COFINS devida de 4.381.618,74 Reais. Este foi o valor que serviu de base para o lançamento tributário”;*

7.2. *em relação à contribuição para o PIS: verificou que “a cooperativa, declarou um pequeno valor pela folha de pagamento. Tinha um PIS apurado da ordem de 951.272,49 Reais, declarou em DCTF o valor de 5.927,93 Reais, tendo restado uma diferença de 945.344,56 Reais, valor este que serviu de base para o lançamento tributário”.*

8. *Devidamente cientificada, a autuada interpôs as impugnações acima referenciadas, cujos fundamentos são bastante assemelhados e, por tal razão, serão relatadas conjuntamente.*

9. *Nos recursos protocolizados, a contribuinte aduz, ab initio, que no Termo de Intimação lavrado pelo autuante consta como endereço da cooperativa “Av. Dr. Gonsaga Maranhão nº 4529, Bairro dos Prazeres, Jaboatão dos Guararapes, CEP: 54335-090”, enquanto que nos autos de infração contrariados figura o correto endereço da autuada, qual seja: “Rua Benfica nº 326, Madalena, Recife-PE, CEP: 50720-001”.*

10. *Afirma que, em virtude da irregularidade apontada, não poderia o Termo de Intimação desaguar nos autos de infração, pois, pelos divergentes endereços, concluir-se-ia pela existência de duas unidades distintas, razão porque, segundo a recorrente, seria necessário retificar o Termo de Intimação para que nele conste “o verdadeiro endereço da unidade fiscalizada, e sua repercussão, posto que o Auto de Infração deixou de ser uma correta consequência daquele início da ação fiscal”.*

11. *Ultrapassada a questão acima, adentra a contribuinte “no mérito da questão e em seguida quanto ao seu aspecto legal da Autuação, onde demonstrará a sua injustiça, inclusive contrária a (sic) última determinação do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, que por acórdão unânime, deliberou pela não incidência da COFINS e PIS da COOPERATIVA/AUTUADA, tendo por Relator o Ministro Luiz Fux, atual Ministro do Supremo Tribunal Federal, tudo consoante dá conta o acórdão anexo, (Doc. nº 04), publicado no Diário da Justiça da União, edição 02.10.2007, e que até hoje permanece em vigor, por não ter sido revogada (sic), aguardando-se, entretanto, Decisão do Supremo Tribunal Federal, por considerar a matéria de repercussão Geral, o que ensejará em (sic) Súmula vinculante a respeito”.*

12. *Diz que, para se chegar ao quantum exigido, o autuante aplicou, para a contribuição para o PIS e a COFINS, as respectivas alíquotas de 1,65% e de 7,6%, sem, contudo, proceder a qualquer enquadramento legal neste sentido, apenas o fazendo no tocante à aplicação da multa e dos juros de mora.*

13. Fala, porém, que, examinando a “atual legislação pertinente, precisamente as evocadas no próprio Auto de Infração, chega-se à conclusão que a alíquota que deveria ser aplicada quanto ao PIS, seria de 0,65% sobre o faturamento da COOPERATIVA/AUTUADA, que especificamente teve por base de cálculo o rateio de seus cooperados, sendo esta última alíquota estabelecida pelas sociedades cooperativas pelo art. 8º da Lei nº 10.637”.

14. Já quanto à COFINS, articula que:

14.1. examinando “a atual legislação pertinente, precisamente a Lei nº 10.833, de 29.12.2003, verifica-se ter a autuação aplicado o art. 2º desse mesmo diploma legal, que determina aquela alíquota de 7,6%, reportando-se por sua vez ao art. 1º daquela mesma lei”, no qual é textualmente empregada a palavra “receita”;

14.2. o aspecto legal aventado pela Fiscalização “não condiz com a verdade, posto que a sociedade autuada é uma cooperativa de prestação de serviços cujo enquadramento estaria subordinado ao art. 10, VI, que assim determina:

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

(...)

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

(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) ’’

14.3. “Diante da exceção aqui apontada relativamente as (sic) sociedades cooperativas, vê-se, pois, a não aplicação daquela alíquota de 7,6%, mas sim a de 3% que deveria ter sido aplicada no caso vertente, reduzindo em mais de 50% o valor da autuação, mas, no entanto, considerando inexistir RECEITA por parte da COOPERATIVA/AUTUADA e sendo esta condição essencial da incidência da COFINS, conforme determina o art. 1º e seu §1º da Lei nº 10.833”;

14.4. “o valor bruto apurado na Autuação, compreendendo os meses de janeiro a dezembro de 2008, se deu pelo RATEIO DOS COOPERADOS fazendo ali incidir a base de cálculo à alíquota de 7,6%”.

15. Em seguida, passa a recorrente a afirmar, em relação a ambas as contribuições, que o rateio não representaria receita, por se tratar da produção dos cooperados que a eles em seguida é repassada na proporção dos serviços por eles próprios executados, isto sem falar na indevida aplicação das alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS, “haja vista a

conotação de um valor maior que é a própria não incidência” destas contribuições “sobre esta arrecadação acima aludida”.

16. Empós, defende que “os valores arrecadados a título de rateio não constituem **RECEITAS** como já dito, como também não se incluem no âmbito do faturamento, haja vista tratar-se de meros ingressos temporários em seu patrimônio sem acréscimo nos ativos e decréscimos nos passivos, de conformidade com os princípios de contabilidade universalmente aceitos e que possam alterar o patrimônio líquido”.

17. Apresenta a recorrente o conceito de faturamento dado por Eduardo Domingos Bottalo em sua obra “Princípios Contábeis, 2ª edição, Editora Atlas, pág. 112: “O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. **Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade.**

Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe”.

18. Logo em seguida, expõe excerto de trabalho de José Eduardo Soares de Melo, segundo o qual: (i) as cooperativas, na medida em que as atividades por ela desempenhadas não configuram autênticas prestações de serviços aos cooperados ou operações mercantis, não auferem receitas, pois os valores por elas recebidos pertencem aos cooperados, até mesmo porque as cooperativas não têm objetivo de lucro, mas intentam apenas prestar serviços aos cooperados; (ii) as cooperativas, “quando da prática de atos cooperados (meio ou fim), não estão agindo em nome próprio, ou na busca de resultados para si, mas sim, para aqueles que representam, afastando resultados financeiros que venham a obter, a natureza de ‘faturamento’, ‘receita bruta’ ou mesmo de ‘receita’, na acepção da Lei nº 9.718/98”, tratando-se, portanto, de hipótese de não incidência tributária; e (iii) “As exigências centradas no argumento de que atende a ‘usuários não cooperados’, não tem o condão de descaracterizá-las como Cooperativa, pois a sua própria razão de existir é para atender as atividades desenvolvidas pelos médicos (cooperados)”.

19. Adiante, menciona que, na esteira dos art. 3º e 4º, da Lei nº 5.764/71, as cooperativas não têm objetivo de lucro, sendo sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeita à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, no que se distinguem das demais sociedades.

20. **Sustenta que “no instante em que a COOPERATIVA/AUTUADA arrecada a produção de seus cooperados pelas anestésias realizadas junto a terceiros, conseqüentemente está no exercício do ato cooperativo, estabelecido no art. 79 da Lei 5.764/71, não implicando em operação de mercado nem em contrato de compra e venda”.**

21. E prossegue: “Em outras palavras o ato cooperativo é aquele que atinge os seus fins, daí porque o serviço prestado pela cooperativa em nome e em favor dos seus cooperados, relativos à arrecadação de sua produção em dinheiro e em seguida a eles repassados, **É ATO COOPERATIVO** na acepção da palavra”

22. Retoma que os serviços prestados pelas cooperativas a seus associados não têm interesse negocial ou propósito lucrativo, e, assim, caracterizado estaria a não incidência da contribuição para o PIS e da COFINS.

23. Repisa que “a arrecadação da produção dos cooperados pela **COOPERATIVA/ AUTUADA** não representa receita daquela, daí porque deve ser excluída da tributação, posto que decorre de conversão dos serviços dos associados em dinheiro”.

24. Em seguida, apresenta a recorrente jurisprudência judicial quanto ao temário emoldurado, transcrevendo ementa do acórdão proferido pelo STJ no Ag. 980.095/SP, no qual foi Relator o Exmo. Sr. Ministro Luiz Fux, bem como voto-vista do Exmo. Sr. Ministro Castro Meira no RESP nº 819.424/PR que fez a Exma. Ministra Eliana Calmon, Relatora naquela ação, retificar seu voto que reconhecia a incidência do ISS sobre valores recebidos das cooperativas em razão dos serviços prestados por seus associados e a ele repassados, na forma dos atos cooperativos atípicos.

25. Ademais, vazou a impugnante decisão monocrática proferida pelo Exmo. Sr. Ministro Francisco Falcão no RESP 641.878/PE e ementa e acórdão de julgado proferido pelo STJ no RESP nº 476.510/SC.

26. Reproduziu ensinamento doutrinário de José Eduardo Soares de Melo, que, dentre outras questões, afirma que “**Os atos cooperativos acessórios são absolutamente indispensáveis para a realização dos atos principais (serviços médicos) constituindo um elemento meio (de natureza instrumental) para atender os objetivos precípuos da cooperativa.** Nas relações com terceiros, a cooperativa representa seus associados, de modo que os contratos que realizam correspondem a negócios pactuados diretamente entre associados e aqueles terceiros. Não se pode admitir a desconsideração desses atos, cuja razão de ser é viabilizar o serviço do cooperado”.

27. Transcreveu, ainda, posição doutrinária de Renato Lopes Becho, tendo destacado o teor de sua página 147: “7.2. A primeira delas consiste em que as sociedades cooperativas, como já dissemos retro, ao praticarem atos cooperativos não prestam quaisquer serviços a quem quer que não seja seu cooperado. É de se entender que a atividade da cooperativa, vis-à-vis dos seus associados, não é de assistência médica, nem de plano de saúde, é sim, a de angariar clientes e dar suporte administrativo aos cooperados médicos, os quais, estes sim, prestam serviços médicos aos pacientes, que não são terceiros, são usuários, pagando eles, médicos, como tais, seu próprio ISS na condição de autônomo” (grifo no original).

28. No recurso de fls. 108/138, remete-se a recorrente ao julgamento proferido pelo TRF da 5ª Região em apelação interposta pela própria autuada (AC 411.351/PE), cuja ementa, que foi reproduzida pela contribuinte, está assim redigida:

“TRIBUTÁRIO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. COFINS. NÃO-INCIDÊNCIA. ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. ART. 79 DA LEI 5.764/71. PRECEDENTES DO STJ.

1. Os atos cooperativos típicos não se sujeitam às incidências das contribuições do PIS e da COFINS, eis que, por expressa dicção da norma contida no art. 79 da Lei nº 5.764/71, as sociedades cooperativas quando praticam atos que lhe são próprios, não geram faturamento ou receita, nem auferem lucro, já que, nestes casos, tanto as despesas como os resultados positivos do exercício são partilhados, proporcionalmente, entre os associados.

2. No caso das cooperativas médicas, a figura do terceiro não associado deve ser compreendida como sendo aquele médico não pertencente aos quadros daquelas entidades, sendo a contraprestação pelos serviços por este prestado entendida como receita da cooperativa, advinda de ato negocial, devendo, assim, haver a incidência das referidas exações. O resultado econômico da prestação de serviço a usuário (cliente), através de médico cooperado, deve ser entendido como ato cooperativo típico, portanto, fora do campo de incidência das exações em comento. In casu, não logrou êxito a apelada em provar a prática de atos com médicos não associados a ensejar a caracterização de ato não-cooperado.

3. Precedentes do STJ (RESP Nº 645.459-MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 29.11.2004; RESP Nº 543.828-MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 25.02.2004; RESP Nº 815258-MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 28.03.2006)

4. Apelação provida.”

“ACÓRDÃO. Vistos, etc. Decide a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do Relatório, Voto e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Recife, 24 de agosto de 2010” 29. Já no recurso de fls. 193/217, depois de transcrever o ensinamento doutrinário constante do item 27 deste Relatório, diz que:

“Como se tudo isto não bastasse, é preciso deixar inexoravelmente sublinhado que o **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**, de há muito, já se definiu sobre o assunto, e assim reiteradamente vem mantendo esse entendimento jurisprudencial, vazado nos seguintes termos:

“ISS. Cooperativa – Não incidência sobre suas atividades, bem analisada a atuação que desenvolve, não exercendo

recrutamento, colocação ou fornecimento de mão de obra. 'In' acórdão proferido no RE nº 97.059-2 e inúmeros outros".

30. Adiante, ressalta a defendente, ainda, que os seus cerca de 400 médicos cooperados prestam, ainda que via cooperativa, serviços de forma autônoma, sendo que a recorrente apenas intermedeia os seus negócios na prestação de serviços daqueles, como se deles fosse mandatária ou procuradora e "na oportunidade em que repassa a produção dos mesmos retém mensalmente o Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 27,5%, o que representa quantia superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão reais) em favor da Fazenda Nacional".

31. E, continuando, diz que no momento em que se exige a contribuição para o PIS e a COFINS "sobre os atos cooperativos, precisamente sobre a arrecadação da produção dos cooperados, olvida-se a Receita Federal que assim agindo está conseqüentemente aderindo ao odioso princípio tributário do **BIS IN IDEM**, uma vez que os cooperados, na qualidade de profissionais autônomo de médicos anesthesiologistas, são responsáveis diretamente pelos seus clientes assim como pelos recolhimentos de seus tributos, de uma maneira geral, razão pela qual sobre o mesmo fato gerador dos serviços por eles prestados estaria incidindo em excesso estes tributos já satisfeitos pelos próprios prestadores dos serviços, não se podendo, portanto, exigir-se novamente estes tributos da cooperativa da qual pertencem, haja vista caracterizar aquele alegado **BIS IN IDEM** ou, segundo alguns outros, uma **BITRIBUTAÇÃO**".

32. Exibiu a recorrente a definição de "bis in idem" e de "bitributação" constante da obra "Vocabulário Jurídico", de Plácido e Silva.

33. Colacionou, em relação à matéria enfocada, posição doutrinária de Hugo de Brito Machado e estudo de diversos autores, coordenado por Renato Lopes Becho, segundo os quais as receitas e as despesas são dos cooperados não ensejando a prática de atos cooperativos incidência de IRPJ, CSLL, contribuição para o PIS e COFINS.

34. Em razão de todo o exposto, requereu que "seja ao final julgada (sic) improcedente o Auto de Infração aqui impugnado, por inobservância da correta interpretação dos textos legais pertinente (sic), dada pelos doutrinadores aqui evocados e pela farta jurisprudência carreada aos Autos, pois diante de alicerces tão firmes não há como possa preservar-se incólume a Autuação, que apenas surgiu pelo excesso de zelo do Fiscal Autuante, que não se ateve das particularidades aqui trazidas à colação, tanto que esta matéria **COFINS** e **PIS** das cooperativas foi considerado (sic) pelo Supremo Tribunal Federal de Repercussão Geral, o que deverá ensejar em breve Súmula Vinculante a respeito, tão logo aquele Tribunal proceda ao julgamento da matéria como um todo".

Após analisar as razões trazidas pela contribuinte, a **2ª Turma da DRJ/REC**, proferiu o acórdão nº **11-36.430** (fls. 302/321); entendeu por bem cancelar parcialmente os autos de infração em decisão da seguinte forma ementada:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/12/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 16/1

2/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/12/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

IRREGULARIDADES E INCORREÇÕES. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. DESNECESSIDADE DE SANEAMENTO.

Apenas são nulos os atos, termos, despachos e decisões elaborados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos com cerceamento do direito de defesa, sendo que as demais irregularidades e incorreções não importarão em nulidade e somente devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo.

COOPERATIVA. VALORES RECEBIDOS DE TERCEIROS. INCIDÊNCIA DA COFINS.

Os valores recebidos de terceiros diretamente pela cooperativa, que nela ingressam para somente depois serem distribuídos a seus cooperados, são receitas da cooperativa e sobre eles deve incidir a COFINS.

COFINS. CONTRIBUINTE SUJEITO À APURAÇÃO CUMULATIVA. LANÇAMENTO PELA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. IMPROCEDÊNCIA.

É improcedente o lançamento da COFINS realizado pela sistemática não cumulativa disciplinada pela Lei nº 10.833/2003 em relação a contribuinte que, no período autuado, permaneceu na sistemática cumulativa regida pela Lei nº 9.718/98.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

IRREGULARIDADES E INCORREÇÕES. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. DESNECESSIDADE DE SANEAMENTO.

Apenas são nulos os atos, termos, despachos e decisões elaborados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos com cerceamento do direito de defesa, sendo que as demais irregularidades e incorreções não importarão em nulidade e somente devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo.”

A conclusão da turma de julgamento foi pelo provimento parcial dos argumentos apresentados nas impugnações, mas a desoneração foi total, tendo os julgadores administrativos recorrido de ofício da decisão¹. Não houve apresentação de recurso voluntário.

¹Trecho final da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

O recurso de ofício atende os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de RECURSO DE OFÍCIO apresentado pelos julgadores administrativos de primeira instância, em virtude do cancelamento dos autos de infração.

A matéria em discussão refere-se a autuações que constituíram valores supostamente devidos a título de PIS e COFINS pela Cooperativa dos Médicos Anestesiologistas/PE –COOPANEST/PE.

De acordo com a decisão recorrida, as autoridades administrativas de primeira instância entenderam por bem cancelar as autuações posto que o lançamento pretendeu constituir as contribuições ao PIS e COFINS como se fossem devidas pelo sistema não cumulativo, sem se atentar para o fato das cooperativas figurarem em regime excepcional. Para tanto, a fiscalização aplicou as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, calculando os tributos sobre a base da totalidade de receitas e conforme as alíquotas de 0,65% e 7,6% respectivamente, *verbis*:

"Conclusão:

114. Pelas razões acima, voto no sentido de não acatar a preliminar invocada pela recorrente e, no mérito, de julgar parcialmente procedente as impugnações no que se refere à alegação de que a contribuinte não está submetida à apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS para, com isto, sem prejuízo de eventuais futuros lançamentos que observem a legislação aplicável, julgar totalmente improcedentes as autuações de ambas as contribuições, realizadas pela sistemática não-cumulativa, objeto do presente processo administrativo.

Do recurso de ofício

115. Este processo deve ser submetido à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 1997 e art. 1º da Portaria MF nº 3, de 2008, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito prevista neste acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância."

Trecho do acórdão recorrido fls. 319:

“107. É que, nos termos do art. 142, do CTN, o lançamento constitui “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (g.n.) e deverá obrigatoriamente conter os elementos descritos no art. 10, do Decreto nº 70.235/72, que assim preceitua:

‘Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula’ (g.n.)

108. Ora, apesar de preencherem os requisitos acima, os autos de infração, com fundamento nos arts. 1º, 3º e 5º, da Lei nº 10.833/2003 e nos arts. 1º, 3º e 4º, da Lei nº 10.637/2002, exigiram da recorrente a contribuição para o PIS e a COFINS pelo regime não cumulativo, quando o art. 10, VI, da primeira Lei, e o art. 8º, X, da segunda Lei, determinam a permanência de cooperativas como a autuada no regime cumulativo disciplinado pela Lei nº 9.718/98.”

Registro que é apenas esta a matéria trazida pelo Recurso de Ofício, vez que a decisão favorável à contribuinte pauta-se exatamente neste argumento, sendo que os demais argumentos apenas tornar-se-ão relevantes se este vício inicial, que fulminaria de morte os autos de infração, for superado. Passo à análise da questão em discussão.

Com razão a decisão recorrida. De fato, as leis instituidoras dos regimes não cumulativos definiram exceções à nova sistemática então criada, estando as sociedades cooperativas entre estas exceções, a saber:

Lei nº 10.637/02

“Art. 8º - Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

X - as sociedades cooperativas; *(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003).*

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

(...)

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

Neste sentido, a simples leitura dos dispositivos mencionados já é suficiente para se constatar que as cooperativas não estão, por expressa determinação legal, sujeitas às regras da não cumulatividade do PIS e Cofins, acertada portanto a decisão recorrida uma vez que os autos de infração em comento são nulos.

Resta saber se o vício constatado no lançamento é formal ou material. Adoto o entendimento de que a diferença entre o aspecto formal ou material está no fato de o vício de ser procedimento (ou seja, que não fulmina o âmago do crédito tributário, mas apenas aspectos formais que podem ser validados) ou de substância (no caso de o vício atingir de morte o crédito constituído, a ponto de ser necessário novo ato administrativo).

Para clarear os conceitos, empresto as palavras do Ilustre Jusrista, então Conselheiro, Marcos Vinícius Neder de Lima que, ao julgar o processo nº 10380.005080/2006-10, acórdão nº 110300.015, esclareceu a questão de forma bastante didática, *verbis*:

“Na verdade, o vocábulo lançamento é utilizado em diversas passagens no Código Tributário Nacional, não apresentando uniformidade de sentido. No art. 142, refere-se ao lançamento como procedimento; no art. 150, diz que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o recolhimento do tributo, sem atuação prévia da autoridade administrativa, e o lançamento ocorre pelo ato em que esta, expressamente o homologa; o art. 149 do CTN, por sua vez, disciplina a revisão do ato de lançamento. Diante de tal ambigüidade, a doutrina, embasada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e do Direito Administrativo, tem procurado estudar o ato do lançamento sob diferentes visões: uma dinâmica, como parte da cadeia de produção normativa; outra estática, como produto de que resulta um procedimento administrativo.

Nesse sentido, o lançamento tributário pode ser visto como ato administrativo, cujo conteúdo expressa uma norma individual e concreta. De fato, ao lavrar o auto de infração, o agente fiscal realiza um ato que tem como conteúdo normativo, vinculando os sujeitos por meio de uma obrigação jurídica. E essa relação jurídica que impõe o dever de o sujeito passivo pagar uma determinada quantia nas bases que o próprio ato administrativo de lançamento especifica.

A produção desse ato pressupõe um procedimento formal regido pela legislação tributária. Assim, a disciplina do lançamento compõe-se de normas substanciais (que descrevem o fato jurídico tributário e estabelecem o vínculo obrigacional) e outras formais (que tratam do procedimento para produção da norma substancial). São perspectivas distintas da mesma ação: uma estática e outra dinâmica.

Para o direito tributário, todas essas visões do mesmo fenômeno constituem instrumentos úteis de análise. Optando pela análise estática da norma individual e concreta introduzida, a abordagem teórica privilegiará sua natureza substancial, permitindo revelar todos os elementos do fato e da relação jurídica, indicando os termos da obrigação tributária que há de ser satisfeita pelo sujeito passivo. Já como procedimento, a atenção se volta para sua natureza formal, possibilitando examinar os vícios porventura existentes na realização da sucessão de atos tendentes a identificar a ocorrência de fatos jurídicos tributários.

No corpo do documento que expressa o lançamento, por exemplo, além da descrição do fato gerador (subsumida a hipótese da regra-matriz de incidência tributária) e da prescrição de um comando dirigido ao sujeito passivo da obrigação tributária, também se encontra a descrição do modo como o ato foi construído (momento, procedimento, autoridade competente). Estas informações sobre o procedimento que precede a lavratura do ato de lançamento permitem evidenciar qualquer desatendimento aos procedimentos obrigatórios para realização do ato. Os vícios formais atingem o procedimento e, muitas vezes, podem ser sanados sem que seja necessário anular o ato de lançamento original, enquanto os materiais prejudicam a validade da própria obrigação tributária e exigem a realização de um novo ato.

Para diferenciá-los, deve-se identificar a norma individual e concreta que expressa o conteúdo do ato destinado à formalização do crédito tributário. Essa norma tem projetada em sua estrutura normativa a regra-matriz de incidência. O atendimento aos requisitos do ato de lançamento deve ser comprovado pelo confronto de seu enunciado com os critérios que integram o antecedente e o conseqüente da estrutura da regra-matriz de incidência (critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal).

O exame de tais critérios permite entender as causas de invalidade dos lançamentos tributários por vícios na aplicação da regra de direito material. Por conseguinte, qualquer violação de um dos critérios que compõe a estrutura da regra-matriz de incidência constituirá razão necessária e suficiente para que o julgador administrativo invoque defeito substancial do lançamento tributário, para decretar a sua nulidade.

No caso objeto de análise, o lançamento original errou na quantificação do tributo, dimensão que expressa o critério

quantitativo da regra matriz de incidência. Logo, não se trata de desrespeito a uma regra procedimental necessária a realização do lançamento, mas do próprio conteúdo da obrigação tributária que 6, em sua essência, substancial.” – destaquei.

É cediço que o mero erro na indicação de legislação constitui vício formal, sanável inclusive se a motivação do auto de infração permitir ao contribuinte que se defenda das acusações que lhe foram feitas, conforme jurisprudência pacífica desta Corte.

Todavia, este precedente não se aplica. *In casu*, não se está tratando de vício formal. Não houve apenas a indicação de lei não aplicável, mas a imputação de regra matriz de incidência tributária totalmente diversa daquela à que a contribuinte está sujeita. Todo o critério quantitativo é diverso, base de cálculo, alíquota e inclusive a possibilidade de créditos que existe apenas no sistema não cumulativo. Evidente, a meu sentir, que o vício em análise alcança a própria substância do crédito tributário, conforme, inclusive, foi reconhecido na decisão de primeira instância administrativa, a saber:

Trecho do acórdão recorrido fls. 319:

“109. O comentado equívoco na fundamentação legal dos lançamentos acarretaram equívoco na definição do regime de tributação e, assim, acabaram por provocar distorções nos lançamentos, não apenas em razão da distinção das alíquotas dos regimes cumulativo e não cumulativo, mas também em função da cumulatividade, que, diferentemente ao que ocorre neste primeiro regime, no segundo deve ser observada. E este equívoco constante dos lançamentos não pode ser corrigido por esta instância julgadora.

*110. É que, se assim o fizesse, estaria a autoridade julgadora alterando, **substancialmente**, as exigências inicialmente formalizadas, o que, sem dúvidas, não mais tem cabimento, porquanto revogada, pelo art. 79, da Lei nº 11.941, de 27/05/2009, a possibilidade de agravamento, por esta autoridade, do lançamento antes prevista no parágrafo único, do art. 15, do Decreto nº 70.235/72 e que era bastante censurada pelos estudiosos do direito tributário, que nela enxergavam contrariedade ao art. 18, §3º, deste Decreto.” - destaquei*

Ante o exposto e, em vista do vício insanável constatado nos autos de infração, NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício, mantendo incólume a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Processo nº 10480.729916/2011-12
Acórdão n.º **3302-001.813**

S3-C3T2
Fl. 17

CÓPIA