



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

Processo n° 10680.720327/2005-66
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.768 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2017
Matéria PIS
Recorrente COOPERATIVA EDITORA E DE CULTURA MÉDICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

PIS. INCONSTITUCIONALIDADE DA MP N. 2.158-35. TRIBUTAÇÃO DO ATO COOPERADO.

É vedado ao CARF a realização de controle, ainda que difuso, de constitucionalidade de norma.

PIS. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 9.715/98. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA A INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO FRENTE AS COOPERATIVAS.

É vedado ao CARF a realização de controle, ainda que difuso, de constitucionalidade de norma.

PIS. DEDUÇÕES LEGAIS. ART. 15 DA MP N. 2.158-35/2001.

Comprovado que a fiscalização deixou de promover exclusões legais sobre o crédito tributário lançado, o montante exigido deve ser parcialmente exonerado para esse fim.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

No caso de lançamento de ofício, a autuada está sujeita ao pagamento de multa sobre os valores do tributo devido, nos percentuais definidos na legislação de regência.

Recurso voluntário provido em parte. Crédito tributário mantido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos exatos termos do relatório fiscal de diligência (fls. 7.518/7.523).

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

1. Trata-se de auto de infração lavrado contra a recorrente para fins de exigência de PIS/PASEP para o período compreendido entre janeiro e dezembro de 2001. Por bem retratar o caso em tela, emprego aqui parte do relatório formulado no bojo da resolução n. 3402-00.065 (fls. 483/486), o que passo a fazer nos seguintes termos:

(...).

O sujeito passivo é uma cooperativa mista - produção e consumo -, dedicando-se, no primeiro objeto, a promover a edição e comercialização de obras literárias dos cooperados, bem como à distribuição de obras de autores cooperados. Como cooperativa de consumo, vende aos associados livros, revistas e materiais de uso profissional, nacionais e importados. Tudo consoante descrição constante no Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/17 e estatuto da entidade (fls. 43 a 61).

No mesmo Termo, apresenta a autoridade o seu entendimento da tributação das cooperativas no ano de 2001. Segundo ela, em suma, deve a contribuição incidir sobre totalidade das receitas auferidas, aí incluídas mesmo as de natureza financeira e outras, conforme definição de faturamento constante na lei n. 9.718. Pode a cooperativa, no entanto, excluir, segundo a autoridade fiscal, o valor repassado aos autores cooperados a título de direitos autorais e obras entregues para edição e comercialização. Essa exclusão, porém, levaria à obrigatoriedade de calcular a contribuição também sobre a folha de salários, por força da disposição do inciso I do § 2º do art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

A autoridade fiscal esclarece, por fim, que as divergências com respeito à contribuinte decorrem de ela não ter tributado as receitas obtidas com a venda de produtos aos seus associados, aplicando, indevidamente, a exclusão prevista no inciso II do art. 15 da Medida Provisória 2.158-35. ela seria indevida, segundo a autoridade autuante, por desatender o requisito de que os materiais vendidos estejam vinculados à atividade econômica desenvolvida pelo associados e que seja objeto da cooperativa, prevista no § 1º daquele artigo. essa conclusão, por sua vez, decorre de os materiais vendidos serem livros (técnicos e de literatura), revistas, material cirúrgico e roupas brancas), e a

outra parte não atende ao requisito de estar vinculada à atividade do cooperado (revistas, material de papelaria e CD).

(...).

A segunda divergência se refere à tributação sobre a folha de salários, que é obrigatória quando a Cooperativa realiza alguma das exclusões previstas no art. 15 da MP mencionada no PIS faturamento. Segundo a autoridade fiscal, ao levantar o valor das folha de salários, a autuada deixou de considerar parcelas que foram discriminadas pela autoridade fiscal em planilhas de fls. 22 a 27.

(...).

2. Devidamente intimada da autuação, a recorrente apresentou a impugnação de fls. 355/369, oportunidade em que, em suma, alegou:

(i) a intributabilidade do ato cooperativo;

(ii) a possibilidade de deduções da base de cálculo do PIS/PASEP, nos termos da MP n. 2.158-35;

(iii) a inexigência dos PIS sobre folha de salários; e, ainda

(iv) a inexigência de multa de ofício.

3. Devidamente processada, a referida impugnação foi julgada improcedente, nos termos do acórdão n. 02-12.455 (fls. 404/419), da lavra da DRJ de Belo Horizonte/MG e que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como alegar a nulidade do lançamento.

Não merece reparos o lançamento, quando efetuado consoante a legislação de regência da matéria.

No caso de lançamento de ofício, a autuada está sujeita ao pagamento de multa sobre os valores do tributo devido, nos percentuais definidos na legislação de regência.

As normas reguladoras do juro de mora que determinam a aplicação do percentual equivalente à taxa Selic encontram-se disciplinadas em lei.

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

Lançamento Procedente

4. Uma vez intimado, o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 422/441, oportunidade em que repisou as alegações desenvolvidas em impugnação.

5. Uma vez distribuído o citado recurso, o então Relator do caso, Conselheiro *Júlio César Alves Ramos*, acompanhado pela turma julgadora, resolveu baixar o presente caso em diligência para que fossem tomadas as seguintes providências:

Destarte, entendo imprescindível para o julgamento do feito que a fiscalização esclareça, em diligência no estabelecimento do contribuinte:

- a) se a entidade autuada promoveu a discriminação estabelecida no inciso II, § 2º do art. 15 da MP 2.158-35, de modo que seja possível saber exatamente o que foi vendido aos associados, em que quantidades e por quais valores;
- b) caso tenha sido cumprido o requisito acima, discrimine a fiscalização, em planilha específica, cada item vendido, com o respectivo valor, de modo a que essa instância possa decidir se o requisito do § 1º do mesmo artigo foi mesmo cumprido.

A planilha indicada deve apontar o efeito de cada item sobre a base de cálculo e o valor lançado e ser submetida à entidade, abrindo-se-lhe prazo de trinta dias para manifestação.

6. Em resposta a tal diligência, a unidade preparadora elaborou a informação fiscal de fls. 7.518/7.523, a respeito do qual o contribuinte foi intimado sem que, todavia, apresentasse manifestação a seu respeito.

7. É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

8. O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

I. Da não incidência de PIS sobre atos cooperativos

9. O primeiro fundamento recursal desenvolvido pelo contribuinte é no sentido de que a MP n. 2.158-35, ao pretender tributar as receitas decorrentes do ato cooperativo pelo PIS, seria inconstitucional

10. Ressalvado meu entendimento pessoal, no sentido de que também é possível o exercício do controle difuso de constitucionalidade na instância administrativa de caráter judicativo¹⁻² – exatamente como se afigura aqui no CARF – não posso deixar de reconhecer o disposto no art. 62 do Regimento Interno deste Tribunal³ que, como regra, veda a possibilidade do sobredito controle. No mesmo sentido é o teor da Súmula n. 02 deste E.

¹ Ainda que o faça de forma atípica, o que é perfeitamente válido, haja vista a possibilidade dos diferentes Poderes do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário) desempenharem outras funções além daquelas que lhe foram tipicamente atribuídas pelo texto constitucional.

² Não me parece lógico muito menos válido juridicamente, que um órgão administrativo de caráter judicativo possa reconhecer o descompasso de um ato jurídico em face de uma lei, instrução normativa ou portaria, mas não possa fazê-lo em relação à Constituição Federal, que, sob uma estrita perspectiva legal, é o fundamento de validade de todas as demais peças legislativas do ordenamento jurídico nacional.

³ "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

Tribunal Administrativo, a qual tem caráter vinculante para este julgador, nos termos do art. 42, inciso VI do RICARF⁴.

11. Neste diapasão, por expressa vedação normativa, nego provimento ao recurso voluntário interposto neste particular.

II. Da inexigibilidade do PIS sobre folha

12. Não obstante, o contribuinte alega que inexistiria dispositivo legal a sustentar a exigência do PIS para cooperativas, uma vez que, segundo comando normativo constitucional (art. 146, inciso III, alínea "c" da *Magna Lex*), a tributação de cooperativas demandaria sua exigência mediante lei complementar. Logo, a lei n. 9.715/98 (conversão da MP n. 1.212/95 e suas reedições) seria inconstitucional.

13. Mais uma vez a fundamentação desenvolvida pelo contribuinte encontra óbice na Súmula CARF n. 02, exatamente como desenvolvido no tópico imediatamente anterior deste voto, motivo pelo qual também deixo de conhecer tal questão.

III. As deduções da base de cálculo do PIS/PASEP

14. Subsidiariamente, o contribuinte alega que, ao constituir o crédito fiscal em debate, a fiscalização indevidamente ignorou a possibilidade de determinadas deduções da base de cálculo do PIS, exatamente como prevê o art. 15 da MP n. 2.158-35, *in verbis*:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2o e 3o da Lei no 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

⁴ "Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

15. Aliás, foi exatamente este o ponto que motivou a antiga turma julgadora a converter o presente julgamento em diligência, a qual suscitou a seguinte resposta da unidade preparadora:

Atendendo ao supracitado termo e conforme se depreende do documento “Resposta a Intimação”, em anexo, temos que todos os livros solicitados, Fiscais e Contábeis, foram apresentados pelo sujeito passivo. Atendendo, ainda, à Intimação, o contribuinte apresenta planilha mensal, relativo ao período janeiro a dezembro/2001, cujos arquivos foram gravados em DVD, com extensão PDF e XLS, onde temos: Data da Venda; Descrição do Produto; Quantidade; Valor; Código – Número do Documentos Fiscal da Operação e CPF/CNPJ do Cooperado, promovendo, assim, a discriminação estabelecida no inciso II, § 2º do art.15 da MP 2.158-35/2001 de modo ser possível saber exatamente o que foi vendido aos associados, em que quantidades e por quais valores.

Considerando o objeto social da cooperativa, conforme Estatuto Social, ser o sujeito passivo uma Cooperativa Mista (produção e consumo) e considerando, ainda o contido no art. 15 da Medida Provisória - MP 2.158-35/2001, trabalhamos a planilha elaborada pelo sujeito passivo – “Vendas para Associados”, planilha com extensão XLS, no sentido de excluir os valores ali contidos conforme o disposto no § 1º, do art. 15 da MP supra, apurando, posteriormente, uma nova Base de Cálculo do PIS.

Desta forma, elaboramos a planilha intitulada “Receitas de venda de bens e mercadorias à associados, objeto da Cooperativa”, e juntamos aos autos, fls. 6854 a 7517, nominando-a “Informação – Outros – Receitas de venda de bens e mercadorias”. Ressaltamos que fizemos juntar, às fls. 501 a 6852, “Resposta à Intimação”, a planilha apresentada pelo contribuinte, em extensão PDF.

Foram excluídas da Base de Cálculo do PIS, as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, quais sejam: livros (técnicos e de literatura), revistas, materiais cirúrgicos, materiais de uso profissional, vestimentas e calçados (branco), conforme consta do campo “Produtos” da planilha citada no parágrafo anterior.

Diante do exposto, e considerando as planilhas supracitadas, emitimos o demonstrativo abaixo, com a Nova Base Cálculo do

PIS, tendo em vista as exclusões constantes do §1º do art. 15 da MP 1.158-35/2001.

(...).

*Concluindo, temos que, o crédito lançado, em seu valor originário passa **DE R\$ 25.621,75 (vinte e cinco mil, seiscentos e vinte e um reais e setenta e cinco centavos) – fls. 08, PARA R\$ 8.915,34 (oito mil, novecentos e quinze reais e trinta e quatro centavos).***

(...). (grifos nosso).

16. Patente está, portanto, que a parcela significativa do presente crédito é indevida, exatamente como apurado em diligência fiscal e que aqui se reconhece no presente voto, haja vista a dicção do art. 15 da MP n. 2.158- 35.

IV. Da multa de ofício

17. Por fim, também de forma subsidiária, op contribuinte protesta pelo afastamento da de ofício que lhe fora imposta, o que faz com base nas seguintes assertivas:

(...).

Da análise e interpretação sistemática dos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se a total inexigência das multas fiscais no presente caso. **Isso porque não houve qualquer infração à lei, ou seja, a RECORRENTE 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 ou DIPJ, capaz de gerar a penalidade.**

Partindo do fato notório de que há evidente necessidade de cumprimento repetido e constante das obrigações acessórias de caráter tributário ao longo de toda a vida do contribuinte – semana após semana, mês após mês, trimestre após trimestre, ano após ano –, a União parece ter encontrado uma maneira maquiavélica de sancionar condutas, tornando a arrecadação dos valores das multas, que têm caráter meramente acessório e corretivo, algo como um efeito colateral. Que passa a ser o mal em si mesmo.

(...).

18. Tais considerações não demandam maiores reflexões para fins de serem rechaçadas, o que, aliás, foi muito bem formulado pela decisão recorrida, *in verbis*:

A única ressalva prevista a essa norma de incidência de multa é a consubstanciada no art. 63 da mesma Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001:

"Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, **cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.**" (grifos não são do original)

Como se observa, a lei excetua do lançamento da multa de ofício apenas a formalização de crédito cuja exigibilidade houver sido suspensa por medida liminar em mandado de segurança (inc. IV do art. 151 do CTN) ou por concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial (inc. V), não se enquadrando a hipótese presente na regra excepcional.

Dessa forma, não se pode, administrativamente, afastar, em matéria fiscal, que é plenamente vinculada, a aplicação da lei que determina a cominação da multa ao crédito formalizado de ofício, sob pena de responsabilidade funcional. Aliás, é consabido que o acessório segue o principal. Essa é a regra. Desse modo, estando correto o lançamento da contribuição, o que já foi linhas atrás exaustivamente abordado, os encargos legais são devidos de conformidade com a legislação de regência. Isto é, exigiram-se, na composição do valor total do crédito tributário aqui lançado, multa de ofício e juro de mora, segundo os preceitos legais citados no enquadramento legal do presente lançamento.

19. Dessa feita, cm base em tais fundamentos e, ainda, conforme disposto no art. 50, § 1º da lei n. 9.784/99, mantenho a incidência da multa imposta em desfavor do recorrente e recai sobre crédito tributário remanescente ao presente voto.

Dispositivo

20. Ante o exposto, voto por **dar parcial provimento** ao recurso voluntário interposto, exonerando parcela do crédito exigido, nos exatos termos do relatório fiscal de fls. 7.518/7.523.

21. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator.