



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

Processo nº	10680.912791/2009-19
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-004.613 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	26 de julho de 2017
Matéria	PIS - COMPENSAÇÃO
Recorrente	FEDERAÇÃO INTERFEDERATIVA DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/06/2003

BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADE COOPERATIVA. INOCORRÊNCIA DE DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

A sociedade cooperativa que não utilizar quaisquer das exclusões/deduções previstas nos incisos I a VI do art. 32 do Decreto 4.524/2002, por falta de previsão legal, não está sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

TRIBUTO INDEVIDO. INDÉBITO PASSÍVEL DE RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

Se comprovada a existência de pagamento de tributo indevido passível restituição, por expressa previsão legal, é assegurado ao contribuinte o direito de utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. A Conselheira Lenisa Rodrigues Prado votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Trata-se de compensação de crédito pagamento indevido da Contribuição para o PIS/Pasep - Folha de Salários com débitos débito(s) discriminado(s) no PER/DCOMP nº 17278.32333.311005.1.3.047241.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do acórdão recorrido, a seguir transcrito:

DO DESPACHO DECISÓRIO

O presente processo trata da Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório emitido eletronicamente (fl. 05), referente ao PER/DCOMP nº 35445.67184.051205.1.7.042474.

A Declaração de Compensação gerada pelo programa PER/DCOMP foi transmitida com o objetivo de ter reconhecido o direito creditório correspondente a PIS – Folha de Salários no valor original na data de transmissão de R\$1.736,88, representado por Darf recolhido em 15/07/2003 e de compensar o(s) débito(s) discriminado(s) no referido PER/DCOMP.

De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF descrito no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Assim, diante da inexistência de crédito, a compensação declarada NÃO FOI HOMOLOGADA.

Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN), art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do Despacho Decisório em 30/04/2009, conforme documento de fl. 48, o interessado apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 02/04, em 02/06/2009, cujo conteúdo, em síntese, o seguinte:

registra, inicialmente, a tempestividade da defesa;

- assevera que, ao contrário do que supõe a fiscalização, não requereu a utilização daquele crédito para a quitação de qualquer outro débito, mas tão somente daquele objeto do ora

discutido PER/DCOMP, sendo perfeitamente suficiente para a compensação a ser realizada (documentação anexa);

- esclarece que o procedimento adotado atendeu regularmente a todos os requisitos da legislação então em vigor, e que a controvérsia que persiste nos autos refere-se, exclusivamente, à existência do crédito no equivocado entendimento fiscal de que o contribuinte teria pleiteado a compensação de crédito já compensado em processo administrativo diverso;

- fazendo menção ao art. 156, II do Código Tributário Nacional (CTN), afirma que resta demonstrado o direito creditório postulado, objeto do despacho decisório ora questionado, devendo ser reconhecida e homologada a compensação procedida, desconstituindo-se a exigência das diferenças apontadas pelo Fisco Federal;

- assim, ao final, requer seja homologado o direito de compensação, por todos fundamentos aqui apresentados. Na hipótese de não se conhecer a referida homologação, garantindo-lhe o direito constitucional previsto no artigo 5º, LV, de ampla defesa, requer que a Receita Federal do Brasil apresente as supostas duplicações de compensações alegadas no referido despacho decisório.

Por sua vez, a DRF de origem se manifesta a respeito da tempestividade da manifestação de inconformidade apresentada.

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por unanimidade de votos, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente e não reconhecido o direito creditório pleiteado, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas, que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/06/2003

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.

Na falta de comprovação do pagamento indevido ou a maior, não há que se falar de crédito passível de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em 9/4/2012, a contribuinte foi cientificada da referida decisão e apresentou o recurso voluntário em 9/5/2012, em que reafirmou as razões de defesa aduzidas na manifestação de inconformidade, em aditamento, acrescentou as seguintes razões defesa:

a) a conclusão do fisco de que o pagamento havia sido integralmente utilizado para quitar o débito “partiu do equívoco da recorrente, que deixou de retificar a DCTF a fim de explicitar a inexistência do débito daquela contribuição após tomar ciência do

pagamento indevido e proceder à sua compensação com débito diverso, mero erro material, por óbvio”;

b) a DRJ inovou ao julgar a manifestação de inconformidade, referindo-se ao § 4º do art. 32 do Decreto 4.524/2002. Ademais, o mencionado Decreto extrapolava previsão legal atinente aos limites de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep Folha;

c) a decisão de 1ª instância contrariava o entendimento da Receita Federal, apresentado na Solução de Consulta n.º 412, de 15 de dezembro de 2004, que afastou a Recorrente do rol de contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep Folha, entendendo pela incidência exclusiva da Contribuição para o PIS/Pasep Faturamento, a qual possui efeito vinculante para a administração, nos termos do art. 100, II, do CTN;

d) o Decreto nº 4.524, de 2002, e as Instruções Normativas SRF nº 145, de 1999, e nº 247, de 2002, eram ilegais na parte que prevê a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep Folha na hipótese de deduções de sobras, eis que tal dedução, embora também diga respeito à cooperativa de trabalho, não estava prevista na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

e) a Recorrente não procedeu a qualquer dedução prevista na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que pudesse justificar a cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep Folha, especialmente, as deduções dos incisos I a V do artigo 32 do Decreto nº 4.524/2002, que dizem respeito à cooperativas de produção e não à cooperativas de trabalho;

f) a Recorrente não deduzira da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep Faturamento qualquer parcela referente a sobras (inciso VI do artigo 32 do Decreto nº 4.524/2002), tendo depositado em juízo o valor integral da referida contribuição, na modalidade prevista na Lei nº 9.718, de 1998; e

g) ao final, afirmou que, sob pena de se contrariar a realidade fática, a obediência ao princípio da legalidade e a própria solução de consulta, que vincula a administração pública, não podia prevalecer o entendimento de 1ª instância.

Na Sessão de 16 de outubro de 2014, por meio da Resolução nº 3302-000.452, a composição pretérita deste Colegiado, converteu o julgamento em diligência para que fossem adotadas as seguintes providências:

i) *A Fiscalização, mediante intimação da Interessada e diante da documentação probatória apresentada, verifique e informe se a contribuinte, no período de apuração objeto do presente litígio, utilizou as deduções previstas no art. 32 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, mencionada no Acórdão recorrido, anexando documentação probatória;*

ii) *Informar quando foi efetuada a consulta formulada pela contribuinte, anexando cópia da mesma, esta referente à Solução de Consulta nº 412 de 15 de dezembro de 2004;*

iii) *Solicitar manifestação da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal acerca de:*

a) *efeito da consulta formulada, nos termos disposto no art. 15, IV da Instrução Normativa nº 230, de 25 de Outubro de 2002, tendo em vista o Mandado de Segurança preventivo nº 2002.38.000204732 impetrado pela a contribuinte em 18/06/2002;*

b) Se diante dos termos da consulta formulada pela contribuinte, a Solução de Consulta nº 412, de 15 de dezembro de 2004, ao fundamentar sua decisão no Decreto nº 4.524/2002 e na MP 2.15835/ 2001 a Receita Federal, afastou igualmente a hipótese da cumulação do Pis Folha com o Pis Faturamento prevista no art. 15 da MP 2.15835/ 2001, reproduzida no art. 32 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002;

iv). Intimar a contribuinte a apresentar as principais peças (Petição, sentença e Acórdãos) do Mandado de Segurança nº 2002.38.000204732, que deverão ser anexados aos autos;

v) prestar demais informações que entendam necessários;

vi) dar ciência do resultado da diligência para a contribuinte, concedendolhe prazo para manifestação;

vii). retornar o presente processo ao CARF para posterior julgamento.

Por meio do Relatório de Diligência Fiscal colacionado aos autos, a autoridade fiscal prestou as seguintes informações:

a) a contribuinte apresentara algumas considerações sobre o processo de Mandado de Segurança e as peças do citado processo foram juntadas aos autos;

b) com base nas informações da memória de cálculo apresentada pela contribuinte e nos valores confirmados no balancete, elaborou o demonstrativo de “DIPJ 2004 - Exclusões da Base de Cálculo do PIS – junho de 2003 = R\$ 7.240.898,18”, em que demonstrada a divergência de R\$ 13.693,50 entre a memória de cálculo e os valores informados no balancete, concentrado em uma única conta, o que majorou a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep. Embora fossem razoáveis as alegações da recorrente acerca da natureza das deduções efetuadas, não fora possível confirmar a composição da exclusão da base de cálculo, devido à divergência apontada;

c) a consulta que originou a Solução de Consulta nº 412, de 2004 fora formalizada por meio do processo nº 10680.013505/2004-18, protocolizado em 10/11/2004. Os textos da consulta e da Solução de Consulta foram colacionados aos autos; e

d) a autoridade fiscal da Disit/SRRF 6ª RF manifestou-se sobre as questões elencadas na resolução do CARF por meio do documento juntado aos autos.

Por sua vez, a Disit/SRRF 6ª RF prestou os seguintes esclarecimentos, *in verbis*:

5. A Solução de Consulta (SC) Disit06 nº 412, de 15 de dezembro de 2004, foi protocolizada em 10/11/2004, gerando o Processo Administrativo nº 10680.013505/2004-18, o qual foi “convertido em processo digital” por esta Divisão e encontra-se disponível para consulta no Sistema e-Processo;

6. A análise da consulta formulada, que deu origem à SC Disit06 nº 412, de 15 de dezembro de 2004, conforme expressamente informado no seu item “7”, limitou-se a examinar “se as

receitas que nomeia como taxa de manutenção e demais ingressos destinados a garantir sua sobrevivência e atuação constituem receitas de suas atividades próprias, **sendo, portanto, isentos dessa contribuição.**” (grifo não consta do original);

7. Pelo simples exame da petição inicial da consulta não seria possível se constatar que a contribuinte teria, ou não, impetrado anteriormente Mandado de Segurança sobre o mesmo objeto, sendo que, a então consulente prestou as declarações de praxe, previstas no art. 3º, inciso II e alíneas a, b e c, da Instrução Normativa SRF nº 230, de 24 de outubro de 2002, vigente à época em que apresentou a consulta, no sentido de que o fato exposto não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte;

8. Dessa forma, a SC Disit06 nº 412/2004, tão somente examinou a questão posta pela contribuinte, onde, à vista dos elementos do processo, se concluiu que a consulente não preencheria, à época da análise, as condições para o tratamento fiscal previsto nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, devendo ter o tratamento fiscal geral aplicável às pessoas jurídicas **que não gozam de isenção ou imunidade;**

9. Oportuno pontuar que, antes de adentrar ao mérito da questão formulada na consulta, foi inicialmente esclarecido à solicitante que o processo de consulta visa a esclarecer dúvida sobre a interpretação da legislação tributária e não se presta a examinar eventual condição de isenção da consulente, hipótese que envolveria análise de situação de fato, qual seja, o atendimento aos requisitos fixados em lei;

10. Evidente assim o fato de que, não foi objeto de questionamento, e tampouco de análise no processo de consulta, o art. 15 da MP 2.158-35/2001, reproduzido no art. 32 do Decreto 4.524, de 17 de dezembro de 2002, pois este, conforme se verifica do item 8 deste Parecer, não foi sequer citado, tanto na peça vestibular, assim como na solução da consulta;

11. Em relação aos efeitos da consulta, tendo em vista o disposto no inciso IV do artigo 15, da então vigente IN SRF nº 230, de 24 de outubro de 2002 (atual inciso IV da IN RFB nº 1.396/2013), visa tal dispositivo prevenir situação em que a demanda venha a ser objeto de mais de um processo administrativo ou judicial, de forma a se evitar decisões distintas em situações em que haja coincidência de objeto, partes e causa de pedir;

12. Conforme descrito acima, nos itens 8 a 10, a solução de consulta se ateve a analisar a questão relativa ao enquadramento das receitas descritas pela consulente na hipótese isentiva prevista na norma, concluindo-se que tais receitas estariam sujeitas ao recolhimento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, com base na receita bruta;

13. Consta na ementa da SC Disit06 nº 412/2004, relativamente à contribuição para o PIS/Pasep, a seguinte expressão: “A associação que remunera, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, recolhe a contribuição com base na receita bruta.”. Não há uma efetiva concomitância entre o objeto

da solução de consulta e a sentença judicial, vez que tratam de situações distintas; embora atinentes à tributação da contribuição para o PIS/Pasep, possuem objeto e fundamentos distintos;

14. Entretanto, há que se destacar que ambas as decisões (administrativa e judicial) convergem no sentido de que, a interessada está sujeita ao recolhimento de contribuição para o PIS/Pasep com base no faturamento;

*15. Também é fato que, no processo de consulta administrativa não houve qualquer manifestação ou decisão da SRRF06 no sentido de que a consulente estaria sujeita **exclusivamente** ao recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep incidente somente sobre o seu Faturamento, vez que tal situação não foi objeto de análise no referido processo, por não se fundamentar, e tampouco ter sido objeto de questionamento, a aplicação do art. 15 da MP 2.158-35/2001, motivo pelo qual há que se concluir que, não há necessidade de reforma da SC Disit06 nº 412/2004, visto que eventual ato dessa natureza não implicaria em qualquer alteração na situação jurídica da consulente no que se refere às conclusões quanto à sua sujeição passiva relativamente à contribuição para o PIS/Pasep. (grifos do original)*

Cientificada do resultado da diligência, a recorrente prestou os seguintes esclarecimentos/argumentos de defesa:

a) ainda que o artigo 15 da MP n.º 2.158-35 não tenha sido objeto de análise, a Solução de Consulta n.º 412/2004 era expressa no sentido de que a Recorrente “*não preencheria, à época, as condições para o tratamento fiscal previsto nos artigos 13 e 14 da MP n.º 2.158-35/2001, que, além de tratar das hipóteses de isenção ou imunidade prevêem, justamente, entidades sujeitas à tributação do PIS incidente sobre a folha de salários*”, inclusive, esse fora o entendimento manifestado pela 3^a Turma Ordinária da 4^a Câmara desta 3^a Seção de Julgamento, por meio do acórdão 3403-002.500, em que apreciada a mesma situação, com diferença apenas quanto ao período do crédito e do débito compensado;

b) a divergência apontada no relatório fiscal decorrera de equívoco cometido ao somar à base de cálculo o total da conta de natureza credora n.º 4121 (Recup/Ressar. de Eventos Indenizáveis), R\$ 10.736,66 (fl. 110) e a conta de natureza devedora n.º 41 (Eventos Indenizáveis Líquidos), R\$ 952.399,88 (fl. 114). Assim, demonstrado que o equívoco cometido era de natureza meramente contábil, aliado às demais confirmações do fiscal, verificava-se que a Recorrente não se valeu de nenhuma das deduções previstas no artigo 32 do Decreto n.º 4.524/2002, em especial, as sobras, conforme contas utilizadas na apuração das exclusões, que englobam apenas as deduções permitidas às operadoras de planos de saúde;

c) antes da análise das informações colhidas em diligência e explicações acima, imprescindível que esta Turma de Julgamento se pronunciasse sobre a ilegalidade do Decreto n.º 4.524/2002 ao incluir as sobras como dedução que motivaria a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep Folha sem respaldo legal, especialmente, tendo em conta que esta seria a única dedução passível de aproveitamento pela Recorrente (cooperativa de trabalho médico), dentre as hipóteses de dedução ensejadoras da cobrança concomitante da

Contribuição para o PIS/Pasep Folha e da Contribuição para o PIS/Pasep Faturamento. As demais deduções previstas no artigo 32 são todas aplicáveis a cooperativas de produção;

d) a dedução das sobras não se encontrava dentre as deduções do artigo 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001 (aplicáveis somente a cooperativas de produção e não de trabalho), bem como não se podia fundamentar tal hipótese na Lei 10.676/2003 que, apesar de prever a dedução das sobras, não mencionava, em momento algum, que, ao deduzir as sobras da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep Faturamento, estar-se-ia diante do nascimento do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep Folha. Assim, somente era possível a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep Folha cumulativamente com a Contribuição para o PIS/Pasep Faturamento apenas das cooperativas de produção, caso realizada alguma das exclusões do referido art. 15; e

e) este Conselho tinha competência para se pronunciar sobre a ilegalidade de atos do Poder Executivo, conforme já decidira a 2^a Turma Ordinária da 2^a Câmara desta 3^a Seção, por meio do acórdão nº 3202-000.378 e 1^a Turma Ordinária da 4^a Câmara desta 3^a Seção, por intermédio do acórdão nº 3401-001.805.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A controvérsia envolve questões de direito e de fato. A questão jurídica diz respeito a legalidade do § 4º do art. 32 do Decreto 4.524/2002, que determina que a cooperativa que fizer uso de qualquer das exclusões da receita bruta previstas no referido artigo contribuirá, cumulativamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários. As questões de fato cinge-se em saber (i) se a Solução de Consulta (SC) Disit06 nº 412, de 15 de dezembro de 2004, reconheceria que a conselheira, ora recorrente, estava sujeita, exclusivamente, ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente somente sobre o seu faturamento e (ii) se há provas de que a recorrente não utilizou, no período de apuração, das deduções previstas no art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001 e no art. 1º da Lei 10.676/2003, e regulamentadas no art. 32 do Decreto 4.524/2002.

Em relação à primeira questão, a recorrente alegou que, como a dedução das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício não constava da redação do art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001, era ilegal § 4º do art. 32 do Decreto 4.524/2002, que previa a inclusão da referida dedução, dentre as condições necessárias para enquadrar a recorrente como contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep incidente, cumulativamente, sobre a folha de salários e sobre o faturamento. A redação do referido preceito regulamentar tem o seguinte teor, *in verbis*:

Art. 32. As sociedades cooperativas, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 36):

I - repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por eles entregues à cooperativa, observado o disposto no § 1º;

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

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

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

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

VI - das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.

[...]

§ 4º A cooperativa que fizer uso de qualquer das exclusões previstas neste artigo contribuirá, cumulativamente, para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

[...] (grifos não originais)

A simples leitura revela que a redação dos incisos do *caput* do art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001 não prevê a dedução das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício. A previsão dessa dedução somente ocorreu a partir da vigência da Medida Provisória 1.858-10/1999, conforme estabelecido no art. 2º da Lei 10.676/2003, que, no seu art. 1º deu redação definitiva à referida dedução.

Assim, como a redação do *caput* do art. 15¹ da Medida Provisória 2.158-35/2001 não contempla a dedução das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do

¹ "Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

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

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

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

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

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

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

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

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

Exercício, inequivocamente, o questionado preceito regulamentar excede ao que determinava o comando legal regulamentado, o que é suficiente para inquiná-lo de ilegal.

Entretanto, por força do disposto no *caput* do art. 26-A do Decreto 70.235/1972, fora das situações excepcionadas no seu § 6º, é expressamente vedado a esta instância administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. A mesma vedação consta do art. 62 da Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015) e implica perda do mandato nos termos do art. 45, VI, do RICARF/2015.

Não se pode olvidar, ademais, que, embora os referidos preceitos legal e regimental refira-se a fundamento de inconstitucionalidade, obviamente, ele alcança a hipótese de ilegalidade, sob pena de completa subversão ao princípio da hierarquia das normas, que põe a normal constitucional no ápice. Em outras palavras, se há vedação para o afastamento sob fundamento inconstitucionalidade com mais razão tal proibição também se estende para os casos de ilegalidade.

Superada a questão jurídica, passa-se a analisar as questões de fato. A primeira a ser analisada diz respeito ao que ficou determinado na SC Disit06 nº 412/2004. Para a recorrente, a referida SC havia determinado que a recorrente estava sujeita, exclusivamente, ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente somente sobre o faturamento. Para justificar o seu entendimento, a recorrente transcreveu o excerto, extraído da citada SC, em que afirmado que ela “não preencheria, à época, as condições para o tratamento fiscal previsto nos artigos 13 e 14 da MP n.º 2.158-35/2001, que, além de tratar das hipóteses de isenção ou imunidade prevêem, justamente, entidades sujeitas à tributação do PIS incidente sobre a folha de salários.”

De outra parte, a autoridade fiscal da Disit06 alegou que a citada solução de consulta limitou-se a afirmar que se as receitas descritas pela consulente na petição inicial (taxa de manutenção e demais ingressos destinados a garantir sobrevivência e atuação da recorrente) não se enquadravam nas hipóteses dos arts. 13 e 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Ainda esclareceu a citada autoridade que “não foi objeto de questionamento, e tampouco de análise no processo de consulta, o art. 15 da MP 2.158-35/2001, reproduzido no art. 32 do Decreto 4.524, de 17 de dezembro de 2002, pois este, conforme se verifica do item 8 deste Parecer, não foi sequer citado, tanto na peça vestibular, assim como na solução da consulta.”

A razão está com a autoridade fiscal. No caso em tela, a condição que sujeita a recorrente à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o faturamento e sobre a folha de salários não são os arts. 13 e 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001, mas o inciso I do § 2º do art. 15 da citada MP. E esse preceito legal não foi objeto da consulta, por conseguinte, sobre ele não houve qualquer análise e orientação no âmbito da referida SC.

Dirimida a primeira questão de fato, passa-se à análise da segunda, que diz respeito à existência de provas de que a recorrente não utilizou, no período de apuração, quaisquer das deduções discriminadas no art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001 e no art. 1º² da Lei 10.676/2003, e consolidadas no art. 32 do Decreto 4.524/2002.

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.”

² “Art. 1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

De acordo com o Relatório de Diligência Fiscal, a autoridade fiscal concluiu que, embora fossem razoáveis as alegações da recorrente, acerca da natureza das deduções efetuadas, não era possível confirmar a composição da exclusão da base de cálculo devido à divergência de R\$ 13.693,50, encontrada na conta “Eventos Indenizáveis Líquidos”, entre a memória de cálculo apresentada pela recorrente e os valores informados no balancete colacionados aos autos, o que majorara a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Na citada manifestação, a recorrente esclareceu o motivo da divergência. Para ela a divergência foi motivada por mero equívoco contábil/algébrica, ou seja, o saldo da conta de natureza credora de nº 4121 (“Recup/Ressar. de Eventos Indenizáveis”), no valor de R\$ 13.693,50 (fl. 112), foi indevidamente adicionado à conta de natureza devedora de nº 41 (“Eventos Indenizáveis Líquidos”), no valor de R\$ 899.971,45 (fl. 115).

A análise dos dados apresentados nos referidos balancetes em cotejo com os informados na referida memória de cálculo, confirma o equívoco de natureza meramente algébrico cometido pela recorrente. Deveras, o saldo da conta “Eventos Indenizáveis Líquidos” do balancete, inequivocamente, já incorporava o valor do saldo devedor da “Recup/Ressar. de Eventos Indenizáveis”, portanto, a adição do referido valor foi feita de forma indevida, conforme alegado pela recorrente.

Dessa forma, um vez cabalmente demonstrado, nos autos, que o motivo apresentado pela autoridade fiscal, para não reconhecer alegação da recorrente, fora respaldado em mero equívoco cometido pela recorrente no preenchimento da citada memória de cálculo, indubiosamente, resta comprovado que, no período em referência, a recorrente não utilizou quaisquer das referidas deduções, especialmente, a dedução das sobras apuradas na DRE do período.

Além disso, independentemente, da demonstração do referido equívoco, uma leitura atenta dos referidos balancetes revela que a recorrente, no período, não deduziu nenhum dos valores dos itens discriminados no artigo 32 do Decreto 4.524/2002, incluindo as sobras apuradas na DRE.

Dessa forma, uma vez demonstrado que a recorrente não estava sujeita a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários, obviamente, o valor da contribuição recolhido a esse título, com o código 8301, era indevido. E o fato de a recorrente não ter procedido, previamente a apresentação da DComp, a retificação da DCTF, obviamente, não tem o condão de transformar em devido o valor do recolhimento indevido.

Entender de modo diverso implicaria valoração excessiva da forma em menoscabo ao conteúdo, com evidente afronta ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo fiscal.

§ 1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.

§ 2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o caput ficará limitada aos valores destinados a formação dos Fundos nele previstos.

§ 3º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória no 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.”

Por todas essas razões, chega-se a inexorável conclusão que o valor recolhido indevidamente a título da “Contribuição para o PIS/PASEP sobre Folha de Salários”, código 8301, com os devidos acréscimos legais, é passível de compensação, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/1996.

Por todo o exposto, vota-se pelo provimento do recurso, para reconhecer o direito de a recorrente realizar a compensação até o limite do valor crédito reconhecido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento