



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo nº 11020.001664/98-61
Recurso nº 202-121.812 Especial do Contribuinte
Matéria PIS
Acórdão nº 02-03.467
Sessão de 01 de setembro de 2008
Recorrente COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL NOVA PETRÓPOLIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/05/1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO - RECURSO ESPECIAL - DIVERGÊNCIA - ADMISSIBILIDADE - PRESSUPOSTOS - Não se conhece de recurso especial de divergência por falta de atendimento dos pressupostos regimentais de admissibilidade quando os Acórdãos postos em confronto, recorrido e paradigma, versarem sobre hipóteses distintas de tributação.

Recurso Especial do Contribuinte Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso especial. Vencido o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto (Relator) que conhecia do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheira Antonio Praga.

Antonio Praga – Presidente e Redator Designado

Editado em 25/02/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Praga, Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

"Contra a interessada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/07 relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social dos períodos de apuração de junho de 1994 a maio de 1998, no valor de RS 252.601,61 (duzentos e cinquenta e dois mil, seiscentos e um reais e sessenta e um centavos), por falta/insuficiência de recolhimento da contribuição naqueles períodos. A base legal do lançamento está devidamente explicitada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, constituindo-se no art. 3º, parágrafos 2º e 3º, da Lei Complementar nº 07, de 1970, alterado pelo inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, aplicando-se para o ano base de 1994 a 1995 a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, bem como a Medida Provisória nº 517, de 1994, e reedições, e para os anos base de 1996 a 1998 com a redação dada pelas Emendas Constitucionais de Revisão nºs 10/1996 e 17/1997, e o artigo 12 da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, e reedições.

2. No Relatório de Atividade Fiscal a autuante esclarece que a interessada vinha recolhendo o PIS sob o código de recolhimento 8301 – Pis sobre a folha de pagamento, o que constituiu infração da legislação específica para as cooperativas de créditos em relação ao PIS. No recálculo efetivado pela fiscalização foram considerados os pagamentos efetuados pela contribuinte.

3. Na impugnação de fls. 117/125, tempestivamente apresentada, a interessada argumenta que as cooperativas de crédito são tidas como instituições financeiras, sujeitando-se às regras dos bancos em geral, nos termos da Lei nº 4.595, de 1964 (Lei Bancária), porém, antes disso, são empresas cooperativas cujo tratamento diferenciado e exclusivo lhe foi conferido pela Lei nº 5.764, de 1971. Segundo afirma, todas as cooperativas, enquanto operarem apenas com associados não pagam qualquer exação que tenha como base o resultado, a renda ou o faturamento. No entanto, se operar com não associados, exclusivamente sobre os resultados destas operações, incidiriam tais tributos e contribuições. Entretanto, a Cooperativa em questão, não opera com não associados. Assim, toda a legislação do PIS sobre o faturamento de entidades sem fins lucrativos, as quais contribuiriam para o Fundo de Participação sobre a folha de salários. A respeito do tema o Decreto-lei nº 2.449, de 1988, estabeleceu no inciso IV do artigo 1º que as sociedades cooperativas contribuiriam com 1% sobre a folha de pagamento de remuneração de seus empregados em relação às operações praticadas com seus associados. Da mesma forma o § 1º, do artigo 2º, da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, e reedições.

4. Assim, defende a idéia que as Medidas Provisórias que embasaram o lançamento versam sobre a base de cálculo e as exclusões a que estão sujeitas as instituições arroladas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Já as Emendas Constitucionais apenas estabelecem alíquotas diferenciadas para as instituições financeiras."

Tal lançamento fora julgado parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal, que considerou terem as cooperativas de crédito regime próprio, previsto na

Processo nº 11020.001664/98-61
Acórdão nº 02-03.467

CSRF/102
Fls. 553

Lei nº 8.212 de 1991, prevendo a incidência sobre as suas atividades o PIS sobre a receita operacional bruta, conforme as Emendas Constitucionais nº 01/1994, 10/1996 e 17/1997.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, de fls. 197 a 211, no qual pediu pela improcedência do lançamento e conseqüente cancelamento da autuação.

Em 02/12/2003, a 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, decidiu, pelo voto de qualidade, por negar provimento ao recurso, conforme acórdão nº 202-15.322, de fls. 300/319. A ementa deste acórdão segue abaixo transcrita:

"PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO. O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo previsto na Constituição Federal não implica imunidade ou isenção, não prevista em lei, relativas às contribuições para a seguridade social, já que esta haverá de ser financiada por toda a sociedade, estando imunes apenas as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, dentre as quais não se encontram as sociedades cooperativas. As sociedades cooperativas de crédito sendo também instituições financeiras (Lei nº 4.595/64), durante a vigência da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e das Emendas Constitucionais nºs 10/96 e 17/97, devem contribuir para o PIS com base em sua receita operacional bruta, sendo irrelevante a distinção entre atos cooperados e não-cooperados, face à legislação específica.

Recurso Negado."

Em suas razões, a Conselheira-Relatora decidiu por negar provimento ao recurso voluntário interposto, com fundamento nas Leis 4.595/64, LC 07/70, 8.212/91, e 9.701/98, e expôs que as cooperativas de crédito se equiparariam às instituições financeiras, dessa forma deveriam submeter-se à mesma norma jurídica destas instituições. Concluiu que *"a cooperativa de crédito é uma entidade sem fim lucrativo, porém, por tratar-se de instituição financeira, sujeita-se à legislação destas instituições. No caso do PIS, esta deve ser subordinada à legislação que tributa as instituições que foram incluídas no §1º do art. 22 da Lei 8.212/91."*

Em seu voto vencido, o relator Eduardo da Rocha Schmidt houve por bem decidir que apenas deveriam ser oferecidos à tributação da contribuição social e para o PIS, os resultados que decorressem da prática de atos não-cooperados.

A contribuinte tomou ciência da decisão em 08/06/2004 e apresentou Recurso Especial (fls. 329/360) em 23/06/2004, no qual alegou divergência entre o Acórdão recorrido e outras decisões do Conselho de Contribuintes, aduzindo que tais decisões seriam favoráveis a sua tese, e que *"para sociedades cooperativas, inclusive de crédito, somente os resultados dos atos não-cooperativos sujeitam-se à incidência de tributos"*. Requereu a reforma do Acórdão ora recorrido, alegando que *"a Câmara Superior de Recursos Fiscais consolidou entendimento de que a incidência tributária nas sociedades cooperativas de crédito deve se dar somente sobre as receitas de atos não cooperativos"*

Alegou ainda que tratar-se-ia de caso de não-incidência tributária, vez que o ato cooperativo não geraria faturamento ou receita à sociedade cooperativa, e, portanto, quando ela somente operasse com seus associados, praticando atos cooperativos, não haveria base de cálculo para incidência de qualquer tributo. Defendeu que somente seria devida a contribuição sobre a folha de pagamento.

Processo nº 11020.001664/98-61
Acórdão nº 02-03.467

CSRF/102
Fls. 554

Quanto a sua natureza jurídica, expôs que não se confunde com um banco ou sociedade de crédito, financiamento e investimento. Explica que na sociedade cooperativa não se persegue o lucro. As taxas e demais custos cobrados dos associados são destinados à cobertura das despesas da sociedade.

Com relação ao regime tributário das cooperativas, discorreu que seria impossível por lei ordinária ou complementar, impor a incidência tributária sobre os atos cooperativos de sociedades cooperativas. Colacionou a seus argumentos doutrina e jurisprudência acerca do tema. Conclui ao final alegando que a isenção tributária às operações realizadas com associados prevista na lei nº 5.764/71 seria materialmente complementar e apenas poderia ser revogada via legislação complementar.

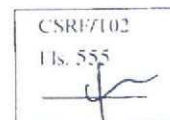
Ao final requereu provimento do recurso para declarar insubsistente o auto de infração.

Recurso Especial recebido pelo Despacho nº 202-321, de 07 de agosto de 2006 (fl. 466). Contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional às fls. 468/474 pela manutenção do Acórdão recorrido.

É o Relatório.



Processo nº 11020.001664/98-61
Acórdão nº 02-03.467



Voto Vencido

Transcrevo o voto apresentado na sessão de julgamento pelo ilustre conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator, haja vista que não mais compõe a CSRF.

"Através do despacho nº 202-321, foi admitido o recurso de divergência, posto haver jurisprudência desse E. Conselho, no sentido de que o fato de as cooperativas de crédito serem presentes no art. 22 § 1º da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do resultado dos atos cooperados por ela praticados. Prossegue, "o ato cooperado não configura operação de comércio, seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/89". Concorro com a divergência, de sorte que o presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A questão a ser discutida no presente caso é a tributação de cooperativas de crédito, para tanto, necessário ultrapassar a incidência do PIS sobre os denominados atos cooperados.

O acórdão atacado defendeu a tributação da cooperativa recorrente como sendo instituição financeira, na forma da Lei nº 4.595/64, com base em sua receita operacional bruta, e considerou irrelevantes os atos praticados entre cooperados e não-cooperados. A recorrente, por seu turno, defende que somente é cabível a tributação sobre a receita bruta nos casos em que haja prestação de serviços a não cooperados, uma vez que enquanto operasse apenas com cooperados, a tributação ocorreria à razão de 1% sobre sua folha de salários.

Quanto ao caso, discordo da decisão atacada, pois tal exigência encontra-se devidamente regulamentada através do Decreto-Lei nº 2.303/86, art. 33, abaixo transcrito:

"Art. 33. As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, continuarão a contribuir para o Programa de Integração Social (PIS) à alíquota de 1% (um por cento), incidente sobre a folha de pagamento."

Resta claro, portanto, ser devida a contribuição nessa modalidade, cabendo-nos analisar sua aplicabilidade sobre os atos não cooperados.

Nesse mesmo sentido, os atos considerados não cooperados deverão ser segregados e tributados na modalidade de PIS/Faturamento. Este entendimento está fundado no art. 87 da Lei nº 5.764/71, *verbis*:

"Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social' e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos."

Este entendimento encontra-se consignado no Ato Declaratório Normativo CST nº 14, de 15/03/1985, conforme se transcreve:

"I - A base de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) por parte das sociedades cooperativas é a folha de pagamento mensal (alíquota de 1%), enquanto praticarem apenas, atos cooperativos;

Processo nº 11020.001664/98-61
Acórdão n.º 02-03.467

CSRF/102
Fls. 556

2 - Se houver a prática de atos não-cooperativos por parte dessas sociedades - além da contribuição de 1% sobre a folha de pagamento mensal -, elas passarão também a contribuir: (a) à base de 0,75% sobre a receita bruta concernente à venda de bens à não associados; ou (b) à base de 5% sobre o Imposto de Renda, devido, concernente à venda de serviços a não-associados;

3 - As sociedades cooperativas, quando contribuintes do imposto de renda, devem também recolher ao PIS a parcela de 5% (cinco por cento), deduzida desse imposto."

Este também é o entendimento de alguns autores, dentre os quais destacamos Hiromi Higuchi e Fábio Hiroshi Higuchi, em sua obra Imposto de Renda das Empresas - Interpretação Prática, Ed. Atlas, 1998, pág. 92, que transcrevem decisão do Conselho de Contribuintes sobre essa questão, *verbis*:

"O 1º C.C. decidiu que a base de cálculo da contribuição ao PIS, por parte das sociedades cooperativas que praticarem exclusivamente atos cooperativos, é a folha de pagamento mensal. Se houver a prática de atos não cooperativos, além da contribuição calculada sobre a folha de pagamento, as cooperativas ficam sujeitas também à contribuição calculada sobre as operações com não associados (Ac. nº 103-17.192/96 no DOU de 15-10-96)."

Outras decisões podem ser mencionadas:

PIS/PASEP - SOCIEDADES COOPERATIVAS. PIS-FOLHA DE PAGAMENTO. É legítima a exigência da contribuição para o PIS incidente sobre a folha de pagamento para as sociedades cooperativas, por expressa previsão legal. Recurso negado. (Rec. 121609, 2ª Câmara, 2º Conselho, Proc. 10880.015540/91-01, julgado em 11/06/2003, Rel. Eduardo da Rocha Semidt)

PIS. COOPERATIVAS. As cooperativas, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo mediante a aplicação da alíquota de 1% sobre a folha de pagamento (Lei Complementar n. 7/70, art. 3º, § 4º, c/c o Decreto-Lei nº 2.303/86, art. 33). *FATURAMENTO.* Sobre as atividades relativas a venda de produtos a não associados, incide a contribuição sobre o faturamento. Recurso negado. (Rec. 106775, 1ª Câmara, 2º Conselho, Proc. 13062.000196/96-10, julgado em 16/10/2002, Rel. Rogério Gustavo Dreyer).

Finalmente, comparativamente, a necessidade de faturamento, quanto à incidência da Cofins sobre as receitas das sociedades cooperativas de crédito, as receitas objeto de tributação passaram a incidir sobre os atos cooperados, inexistindo previsão legal para a sua incidência à razão distinta da Lei Complementar nº 70/91, exceto por pura e simples isenção.

A inserção das cooperativas de crédito no sistema financeiro nacional foi dada pela própria Constituição Federal, que dispõe em seu art. 192:

"Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses coletivos, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

(...)

VIII o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operacionalidade e estruturação próprias das instituições financeiras."

Processo nº 11020.001664/98-61
Acórdão n.º 02-03.467

CSRF/T02

Fls. 557

Por seu turno, estabeleceu a Lei Complementar nº 70/91, ao instituir a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social Cofins:

"Art. 10 Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas, com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.

(...)

Art. 6º. São isentas de contribuição:

1 as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de sua finalidade".

Ante o preceito acima, as sociedades cooperativas ficaram desobrigadas do recolhimento da Cofins; mas tal exoneração foi, posteriormente, revogada no que tange às cooperativas de crédito em particular.

A revogação da isenção anteriormente existente das cooperativas de crédito pela Cofins somente foi instituída pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. O art. 3º, § 5º, do referido diploma legal, estabeleceu como base de cálculo da Cofins, para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 – entre as quais encontram-se expressamente referidas as cooperativas de crédito – o faturamento.

É importante mencionar, por respeitável e muito bem fundamentada, em especial quanto ao período de junho de 1994 a janeiro de 1999, tese contrária à esposada, a qual afirma que as cooperativas de crédito submetem-se a regras especiais de tributação pelo PIS, estabelecidas pelo art. 72, incisos III e V do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), introduzido pela Emenda Constitucional de Revisão (ECR) nº 1, de 01/03/94, e depois alterado pelas Emendas Constitucionais nºs 10, de 04/03/96, e 17, de 22/11/97. (Ac. no. 203-10840), relator Conselheiro Emanuel Assis.

Entendo, no entanto, que no caso do PIS, o que inaugurou a tributação da cooperativa de crédito foi a Lei nº 9.701/1998, publicada em 18.11.1998, respeitada a noventena. A partir desse momento, sim, independente de cooperado ou não-cooperado, o ato passou a ser submetido à tributação integral pela contribuição ao PIS.

Diante do exposto, considerando que estamos aqui dispondo sobre fatos geradores da contribuição ao PIS de entre janeiro de 1994 e maio de 1998, anteriormente, então, à legislação ora vigente, voto no sentido de prover parcialmente o presente recurso, de forma a considerar que sobre as operações realizadas junto aos seus cooperados, seja recolhido o PIS à alíquota de 1% sobre a sua folha de salários, e sobre as operações realizadas com não-cooperados, incida a contribuição sobre o respectivo faturamento, ou receita operacional bruta, às alíquotas então vigentes."

ANTONIO PRAGA – Redator Designado

Processo nº 11020.001664/98-61
Acórdão n.º 02-03.467

CSRF/T02

Fl. 558

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO PRAGA, Redator Designado

Tendo em vista que a ilustre conselheira Josefa Marques – originalmente designado para redigir o voto vencedor – não mais compõe o colegiado, passo a fazê-lo.

O conselheiro Relator Gileno Barreto, propugnou pelo não conhecimento do recurso, por entender estar configurada a divergência.

O Colegiado, por sua maioria, divergiu entendendo que não há dissídio jurisprudencial com o acórdão 107-06.739, assim ementado:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA DE CRÉDITO – O fato de as cooperativas de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91, não implica a tributação do resultado dos atos cooperados por elas praticados. O ato cooperado não configura operação de comércio, seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei n 7.689/88.

Recurso provido.

Isso porque o acórdão tomado como paradigma tratou da incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro sobre os resultados das Cooperativas de Crédito.

Por sua vez, o acórdão recorrido trata da incidência do PIS sobre o faturamento dessas pessoas jurídicas.

Os tributos são distintos, de igual forma a legislação aplicável, pelo que não há que se falar em dissídio jurisprudencial.

O Recurso Especial de Divergência tem fulcro no inciso II do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que estabelece:

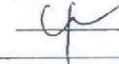
Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...)

II de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara do Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Processo nº 11020.001664/98-61
Acórdão n.º 02-03.467

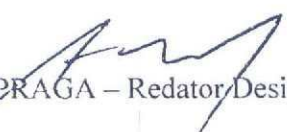
CSRF/102
Fls. 559



A leitura do dispositivo regimental acima transcrito faz concluir que essa possibilidade recursal tem como propósito a uniformização da jurisprudência, cuja premissa é de que a mesma ou semelhante hipótese de incidência esteja sob exame, e mais, que ao mesmo dispositivo legal tenha sido dada interpretação diversa.

No presente caso, flagrantemente, foram desatendidos os pressupostos regimentais de admissibilidade.

Em conclusão: o recurso do contribuinte não deve mesmo ser conhecido.


ANTONIO PRAGA – Redator Designado