



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

Processo nº 11060.002557/2006-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.886 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2016
Matéria Auto de Infração PIS e Cofins
Recorrente COOPERATIVA DE CRÉDITO CENTRO SERRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

PIS. COFINS. COOPERATIVA DE CRÉDITO. TRIBUTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Por expressa disposição da legislação tributária, os ingressos decorrentes de atos cooperativos praticados pelas cooperativas de crédito estão sujeitos à tributação pelo PIS e pela Cofins.

LEI TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

De acordo com a Súmula CARF nº 2, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente e relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Semíramis de Oliveira Duro, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Francisco José Barroso Rios, Paulo Roberto Duarte Moreira (suplente) e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Por economia processual, adoto o relatório elaborado na decisão recorrida, abaixo transcrito.

A contribuinte supra identificada foi autuada por ter a fiscalização apontado falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep em relação aos períodos de apuração ocorridos entre 01/01/2002 e 31/12/2004, conforme constou do Relatório da Ação Fiscal que se encontra às fls. 134 a 136 e dos Autos de Infração e seus anexos, que se encontram às fls. 137 a 148.

A contribuinte apresentou as impugnações aos dois lançamentos, que se encontram às fls. 153 a 191 e 218 a 254, ambas com os mesmos argumentos de defesa, que podem ser assim resumidos:

- A impugnante é uma sociedade cooperativa regrada pela Lei nº 5.764, de 1971, Lei nº 4.595, de 1964 e atos normativos do Banco Central do Brasil, em especial a Resolução CMN/BACEN nº 3.321, de 2005. As sociedades cooperativas de crédito são constituídas com a finalidade de estimular a formação de poupança e prestar assistência financeira aos associados, sem objetivo de lucro, sendo que a cobrança de taxas e demais custos dos associados são destinadas à cobertura das despesas da sociedade.

- No que diz respeito ao tratamento tributário das sociedades cooperativas, o art. 146 da Constituição Federal de 1988 (CF) instituiu que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. Anteriormente à vigência da CF, já o art. 111, da Lei nº 5.764, de 1971 dispunha que seriam tributáveis os resultados positivos obtidos nas operações com não associados.

- Tal dispositivo da Lei nº 5.764, de 1971, foi recepcionado pela CF, por não haver contradição com esta, tratando-se, assim, de ato materialmente recepcionado como lei complementar, que somente pode ser alterada via legislação complementar, entretanto, a lei ordinária ou mesmo a lei complementar não podem determinar a incidência tributária sobre os atos cooperativos.

- A Lei nº 11.051, de 2004 apenas veio a permitir a exclusão do que já deveria ser excluído, pois a sociedade cooperativa não possui receita ou faturamento seu e sim de seus associados, assim o entendimento da Fiscalização no sentido de que antes de 1º/01/2005 não poderiam ser feitas as exclusões procedidas das bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins é equivocado.

- Esse entendimento vincula-se ao princípio da vedação ao confisco constante do art. 150, inciso IV da CF, representando um dos fundamentos basilares da tributação, como corolário do princípio da isonomia, não se podendo exigir tributo além da capacidade contributiva do contribuinte.

- A Lei Complementar nº 7, de 1970, a Medida Provisória (MP) nº 1.212, de 1995 e a Lei Complementar nº 70, de 1991, respeitaram a natureza jurídica e as particularidades das sociedades cooperativas e determinaram a tributação do PIS/Pasep somente sobre a folha de pagamentos em relação aos atos cooperativos,

somente tributando o faturamento quando da prática de atos não cooperativos, pois somente estes geram receita para a sociedade. A mesma legislação também reconheceu a não incidência da Cofins sobre os atos cooperativos.

- A alteração promovida na exigência da Cofins para as sociedades cooperativas por meio da MP nº 1.858, de 1999, é inconstitucional, mesmo as alterações promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998, não alteram a não-incidência das contribuições nas sociedades cooperativas, porque as sociedades cooperativas atuam em nome dos seus associados, portanto, a prática do ato cooperativo não gera faturamento ou receita à sociedade cooperativa e não há base de cálculo para incidência de tributos ou contribuições.

- As disposições da Lei nº 11.051, de 2004, não criam um direito, apenas declaram um direito já existente, visto que dispõe no mesmo sentido das decisões judiciais que interpretaram a Lei nº 5.764, de 1971, caracterizando-se, portanto, como lei interpretativa, aplicando-se aos fatos pretéritos.

Mencionou a impugnante apontamentos doutrinários e jurisprudenciais que reforçam e dão embasamento ao seu entendimento.

Requeru a impugnante que seja dado provimento à sua impugnação para declarar insubsistente o auto de infração.

A tempestividade da impugnação foi atestada à fl. 340.

Ao julgar referidas impugnações, a 2ª Turma da DRJ/Santa Maria-RS proferiu o Acórdão nº 18-9.623, de 12/09/2008, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

COOPERATIVAS DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo para as cooperativas de crédito corresponde à totalidade das receitas, com as exclusões admitidas na legislação para as instituições financeiras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

COOPERATIVAS DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo para as cooperativas de crédito corresponde à totalidade das receitas, com as exclusões admitidas na legislação para as instituições financeiras.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

PRELIMINAR. INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade de atos legais regularmente editados é privativa do Poder Judiciário.

Processo nº 11060.002557/2006-91
Acórdão n.º **3301-002.886**

S3-C3T1
Fl. 557

Lançamento Procedente

Não concordando com referida decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário, por meio do qual apresenta basicamente as mesmas questões já inseridas em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

A controvérsia de presente processo resume-se à questão da tributação, pelo PIS e Cofins, de eventos econômicos decorrentes de atos cooperativos os quais de acordo com a fiscalização são tributados nos períodos de apuração de 2002 a 2004. Por sua vez a recorrente alega sua isenção por força de comando constitucional aliado à Lei nº 5.764/71. Portanto devemos analisar se os atos cooperativos, praticados por cooperativa de crédito submetem-se à tributação pelo PIS e pela Cofins, ante a legislação vigente no período dos fatos geradores. Ressalte-se que não há qualquer controvérsia sobre os fatos e o lançamento fiscal, base de cálculo, etc. Tanto a fiscalização quanto o contribuinte convergem no sentido de que se está tributando operações decorrentes dos atos cooperativos.

De início, por se tratar a recorrente de cooperativa de crédito, também fato incontroverso, decorre que a legislação tributária dispensa-lhe tratamento específico de instituição financeira. Ocorre que quando a legislação tributária trata das instituições financeiras faz sempre referência ao § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que assim dispõe:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001). (Destaquei)

De forma que as disposições sobre a tributação para o PIS e a Cofins das referidas instituições estão previstas na Lei nº 9.718/98, da seguinte forma:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...)

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

c) deságio na colocação de títulos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Assim, indubitavelmente, a Lei nº 9.718/98 estabelece um regime próprio de tributação para as instituições financeiras, dentre as quais as cooperativas de crédito, prevendo a tributação sobre a receita bruta com base no regime cumulativo, mas permitindo a dedução de determinadas despesas incorridas para a geração de receita. Vê-se que não se está falando somente da tributação dos atos denominados "não-cooperativos", mas da tributação das receitas operacionais das instituições financeiras, entre elas, as cooperativas de crédito.

As alegações de inconstitucionalidades das legislações que alteraram o regime de tributação, pelo PIS e Cofins, em relação aos atos cooperativos, não podem ser enfrentadas por este órgão julgador em face do que dispõe a Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por outro lado, o contribuinte alega a retroatividade do art. 30 da Lei nº 11.051/04, que assim dispôs:

Art. 30. As sociedades cooperativas de crédito, na apuração dos valores devidos a título de Cofins e PIS – Faturamento, poderão excluir da base de cálculo os ingressos decorrentes do ato cooperativo, aplicando-se, no que couber, o disposto no art. 15 da Medida Provisória nº-2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e demais normas relativas às cooperativas de produção agropecuária e de infra-estrutura.

Tanto a fiscalização, quanto a decisão recorrida, entendem que este dispositivo somente tem aplicação para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/2005. Entendo que eles têm razão. No caso a própria lei, no art. 34, inc. III, definiu a vigência do dispositivo a partir da data de sua publicação, em 30/12/2004, não sendo cabível a meu ver qualquer ilação a respeito de sua retroatividade sob o argumento de que teria caráter interpretativo, pois de sua leitura não se faz qualquer referência a este respeito.

Penso também que com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 599.362-RJ, que estava sujeito a repercussão geral, o STF deu entendimento expresso a respeito da possibilidade de tributação dos atos cooperativos, pelo PIS e pela Cofins. Transcreve-se abaixo a sua ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência.

1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.

3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de

tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional.

9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.

10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração.(Destaquei)

É verdade que no referido julgado estava a se tratar das cooperativas de trabalho, mas as conclusões a respeito da possibilidade de tributação do ato cooperativo, pelo PIS e pela Cofins, podem ser aplicadas a qualquer tipo de cooperativa, inclusive as de crédito.

Assim, conclui-se que o lançamento tributário deve ser mantido.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Processo nº 11060.002557/2006-91
Acórdão nº **3301-002.886**

S3-C3T1
Fl. 562

CÓPIA