



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

Processo nº 11516.003530/2006-10

Recurso nº Voluntário

Resolução nº 3102-000.262 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Data 25 de junho de 2013

Assunto Auto de Infração - PIS/Pasep e Cofins

Recorrente COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO RURAL DE TREVISO

Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decidem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, pela conversão do julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinatura digital)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 19/09/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Helder Massaaki Kanamaru, José Fernandes do Nascimento e Andréa Medrado Darzé.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias foram lavrados, em 22/11/2006, contra a contribuinte acima identificada:

a) o Auto de Infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no valor total de R\$ 573.604,66 (sendo R\$ 263.805,46 a título da

contribuição, R\$ 111.945,27, a título de juros de mora -calculados até 31/10/2006- e R\$ 197.853,93, a título de multa de ofício -75%), referente aos fatos geradores ocorridos no período de 30/09/2001 a 30/06/2006 (fls. 193 a 198). O crédito tributário refere-se à FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS e o lançamento está assim fundamentado: art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/1998; com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/1999 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/1999; arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/2002; art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; Lei nº 10.676, de 2003; art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003; e arts. 23 e 33 da IN SRF nº 247, de 2002, alterada pela IN SRF nº 358, de 2003.;

b) o Auto de Infração relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no valor total de R\$ 124.280,12 (sendo R\$ 57.157,64 a título da contribuição, R\$ 24.254,49 a título de juros de mora -calculados até 29/09/2006- e R\$ 42.867,99, a título de multa de ofício -75%), referente aos fatos geradores ocorridos no período de 30/09/2001 a 30/06/2006 (fls. 215 a 220). O crédito tributário refere-se à FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS e o lançamento está assim fundamentado: arts. 1º e 3º da Lei complementar nº 07/1970; arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/1998; arts. 2º, 3º, 8º e 69 da Lei nº 9.718/1998; com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/1999 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/1999; arts. 2º, inciso I, alínea “a” e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/2002; art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; Lei nº 10.676, de 2003; art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003; e arts. 23 e 33 da IN SRF nº 247, de 2002, alterada pela IN SRF nº 358, de 2003.

1.1.A ciência da autuação deu-se em 06/12/2006, conforme registrado às fls. 194 e 216.

2. No Termo de Encerramento e Verificação Fiscal de fls 174 a181., os auditores fiscais autuantes, na introdução, apontam o objetivo da contribuinte, consoante seu estatuto social, como sendo a transmissão e a distribuição de energia elétrica para uso domiciliar ou industrial, de modo a atender exclusivamente seus associados. Também relatam, quanto aos procedimentos, a respeito das intimações fiscais e das respostas e documentação apresentadas pela então fiscalizada.

2.1.Os autuantes também explanam sobre as exclusões da base de cálculo da contribuição permitidas ao tipo de atividade da Cooperativa, registrando que, além das exclusões previstas no art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da MP nº 2.158-35, de 2001, as sociedades cooperativas de eletrificação rural podem ainda excluir da receita bruta os valores correspondentes: - As sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para 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, efetivamente distribuídas; - Aos custos dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados. Transcreve ainda a legislação pertinente à matéria, qual seja: o art. 17 da Lei nº 10.684/200s, o art. 33, inciso VI, §§ 4º, 5º, 8º, I e II, 10 e 12 da IN SRF nº 247, de 21/11/2002.

2.1.1. Registraram também que a contribuinte impetrhou Mandado de Segurança, como litisconsorte, em ação de número 99.80.02951-0, em 15 de outubro de 1999, na Seção Judiciária de Criciúma. Em 18 de outubro de 1999, por aquela seção judiciária julgar-se incompetente o processo foi remetido ao Juízo Federal da 3a Vara Federal de Florianópolis onde tramitou sob o nº 99.00.09367-4. A ação objetivou afastar a cobrança da COFINS ilegalmente atribuída às impetrantes pela Medida Provisória 1858

e suas sucessivas reedições; bem como, no caso de indeferimento do pedido de medida liminar, obter o direito de depositar em juízo os valores da contribuição até decisão definitiva; ou ainda, que fosse determinada a diminuição da alíquota e da base de cálculo do tributo, alterados pela Lei nº 9718/1998. Em 10/02/2000, foi indeferido o pedido de liminar e, em 15/08/2001, foi prolatada sentença denegatória da segurança. Em 08/02/2002, a sentença transitou em julgado.

2.2.Quanto às irregularidades apuradas, os auditores fiscais autuantes primeiramente informam terem constatado que a cooperativa somente recolheu a PIS sobre folha de pagamento. Sendo que os demais valores faturados ficaram à margem da tributação e não foram declarados em DCTF.

2.3.Apontaram, assim, a “Falta de Recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e para a Contribuição pra Financiamento da Seguridade Social - COFINS”. Explicaram que, a partir da edição da Lei nº 9.718/98 e da MP nº 1.858-6/99, as Cooperativas de maneira geral passaram a contribuir para as contribuições PIS e COFINS com base na receita bruta e que a isenção da COFINS relativa aos atos cooperativos fora expressamente revogada pelo artigo 23 da já referida MP 1.858-6/1999.

2.3.1. Também expuseram que, apesar da revogação efetivada pelo art. 23 da MP 1.858-6/1999, foram previstas exclusões de valores referentes aos atos cooperativos próprios deste tipo societário, conforme disciplinado na IN SRF nº 145/1999 e as deduções específicas introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 10.684/2003 e IN nº 247/2002, alterada pela IN nº 358/2003.

2.3.2. Com base na legislação de regência, expuseram os autuantes que, para a apuração da Base de Cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, partiram do total do faturamento apresentado pela contribuinte, composto pelas receitas de Fornecimento de Energia e Serviços, Receitas Financeiras e Receitas de Aluguel de Postes, e deduziram os custos de que trata a IN SRF nº 358, de 09/09/2003, ou seja, os custos de Energia Elétrica e os custos de manutenção da rede de distribuição (grupo 61503) e as sobras que trata a IN acima citada (antes das reservas previstas no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971, e efetivamente distribuídas). Informam que os valores apurados como Receita Tributável, ou seja, a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS são os apresentados no quadro de fls. 172/173.

3.Irresignada com o lançamento, a interessada, por intermédio de seu Presidente, apresentou, em 19/12/2006, a impugnação de fls. 226 a 268, acompanhada da documentação de fls. 268 a 785.

3.1.Na peça de defesa, a impugnante preliminarmente alega a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, por não ter como saber de onde foram buscados os “custos” que servem de exclusão para tributação Base Imponível para fins PIS/COFINS. Nesse sentido afirma haver necessidade de apresentação de lançamento por lançamento para que se analise a natureza e o destino deles e questiona: Que critério o fisco está usando para incluir contas ou excluí-las? (...) Porque não foram inclusas as contas (custos) do Setor Administrativo? As contas que foram inclusas são mesmo aquelas relatadas já que se tem só o somatório delas? Conclui que não teria como se defender se não estiver discriminada conta por conta na base de cálculo das contribuições, para verificar se fora observado o tratamento tributário diferenciado dispensado às Cooperativas de Eletrificação Rural ¬Art. 17 da Lei 10684/03.

3.2.Quanto ao mérito, inicialmente, discorre sobre a natureza especial das cooperativas e a respeito do tratamento tributário adequado aos atos cooperativos, com base na prescrição contida no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal. Conclui

que em qualquer ramo que seja o objeto de aglutinação de seus associados, as cooperativas: (a) restringem-se a prestar serviços; (b) não possuem resultados; (c) não têm receitas. Logo, não auferem renda; nem faturam, nem obtém receitas para si: todos os ingressos se incorporam ao patrimônio dos próprios cooperados.

3.3.Em seguida, sob o tópico “IMPUGNANTE, INSERIDA NO SISTEMA ELÉTRICO BRASILEIRO, COMO COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO RURAL - RAMO INFRA-ESTRUTURA” a interessada explica que:

A distribuição de energia, por Cooperativa, centra-se na prestação de serviço público essencial que tem por base e fundamento atividade de exploração das redes de distribuição, consistindo na tarefa de receber a energia da empresa transmissora, em altíssima tensão para entregar a energia elétrica ao associado que se conecta à rede de distribuição, perpassando os centros urbanos e zonas rurais (Objeto do contrato de Concessão).

O art. 29 Parágrafo 3º da Lei Cooperativista, abre a possibilidade de pessoas jurídicas ingressarem como associadas, sem as limitações previstas no Art. 6, I, desde que se localizem na respectiva área de ação, de uma Cooperativa de Eletrificação Rural.

No desempenho das atividades de distribuição, a impetrante usa de espaço público ao utilizar-se de postes fincados - travessias de cabos e fios ao longo das estradas federais, estaduais e municipais, nas chamadas faixas de domínio e adjacentes, essenciais à prestação do Serviço Público de distribuição de Energia Elétrica - na modalidade uso compartilhado.

3.3.1. Aponta o papel importante da Sociedade Cooperativa de Eletrificação Rural na nova estrutura do setor elétrico, e que está sujeita tanto à legislação cooperativista como à de controle do setor elétrico (ANEEL), dispondo que:

A IMPUGNANTE é detentora desse caráter próprio, como sociedade cooperativa; é regida igualmente por legislação do setor cooperativo e elétrico classificada no ramo da infra-estrutura. São cooperativas que têm por função primordial prestar coletivamente serviços de que o quadro social necessita (luz, telefone, água – infra-estrutura), sem objetivo de lucro, acompanhado da prestação de serviço público de energia elétrica a consumidores urbanos e rurais, através dos serviços de distribuição, administração e comercialização.

3.4.Passa então a analisar os conceitos de “faturamento” e de “receita bruta” à luz de julgados do STF (REs 357.950,390.840, 358.273 e 346.084) e do art. 110 do CTN, concluindo que:

- Os Entes Públicos, em matéria tributária, não podem alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expresse ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias;

- Ao se definir competência tributária, aquele conceito ou aquele instituto de direito privado passam a ser vinculantes dentro do Direito Tributário. Constitucionalizado o conceito ou instituto, no terreno da taxação, para efeito de definição da competência impositiva, a lei infra constitucional não mais poderá dar nova conceituação, sob pena de tomar inócuo o princípio constitucional da discriminação de rendas tributárias;

- Somente, com o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 15-12-1998, é que passou a ser permitida a instituição de contribuição sobre a "receita ou o faturamento"

(art. 195, I, "b" da CF). A conjunção alternativa "ou" deixou claro tratar-se de coisas diferentes, restando ao legislador ordinário a opção entre uma e/ou outra, adquirindo contornos mais amplos na sua base de imposição;

- A atual exigência dessas contribuições já está adequada a esta ementa (arts.2º e 3º da Lei nº 9718/1998).

3.5.Sob o tópico “COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO RURAL – SEM BASE IMPONÍVEL”, defende não haver base material, nem legal, para a imposição do ato infracional pelo Fisco, às Cooperativas de Eletrificação e Rural. Alega ser inaplicável o conceito de “faturamento - receita bruta” ao ato cooperativo em razão de:

-- O art. 79 da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Não implicando o ato cooperativo em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto serviço, não há incidência de PIS/COFINS cuja base material é essa (faturamento-receita);

-- Aquilo que passa pela cooperativa, mesmo que contabilmente seja lançado como receita, tem natureza transitória, pois pertence ao cooperado a quem será repassado, e, por isso não será receita. Não se trata de um ato da PESSOA JURÍDICA - COOPERATIVA, mas sim, um ato do cooperado. Logo, não há receita, não há faturamento, como se entende comumente;

-- o Caráter não-lucrativo das Cooperativas – art. 4º da Lei 5.764/71, ser inerente ao regime jurídico das cooperativas. Ele por si só não leva à inexistência de valores que poderiam ser caracterizados como RECEITA, mas acrescido de um outro elemento, que é o de prestar serviços aos associados, caracterizando como Ato Cooperativo (meio e fim), não agindo em nome próprio, na busca de resultados para si, mas daqueles que representam, afastando resultados financeiros que venham a obter e a natureza de "faturamento" ou "receita bruta" ou mesmo "receita", na ampla concepção da Lei 9718/98. E conclui, qualquer que seja o seu ramo e o objeto da aglutinação de seus cooperados, as cooperativas: a) se restringem a prestar serviços; b) não possuem resultados e c) não têm receita operacional.

-- Os chamados atos não-cooperativos, previstos na Lei 5764/71, nos art. 85, 86 e 87, não se enquadram nesses conceitos e são tributados, normalmente, conforme a detenção do Art. 111, e os ingressos adquirem uma nova feição e padrão;

-- os atos não-cooperativos são "aqueles praticados entre as cooperativas e pessoas físicas ou jurídicas não associadas, revestindo-se, nesse caso, de nítida feição mercantil". Neste caso tais operações, contabilizadas em separado, de acordo com o artigo 87 da Lei nº 5.764/71, teriam a incidência de tributos, tendo em vista a existência do fato gerador, qual seja o faturamento;

-- A Lei Complementar nº 70/91, em seu artigo 6º, inciso I, ao isentar a COFINS, deu tratamento adequado ao Ato Cooperativo. Tal dispositivo foi revogado pelo art. 93, II, da MP nº 2158-35-01, sendo questionável a revogação de um dispositivo contido em Lei Complementar por meio de Medida Provisória.

3.6. Em conclusão explica que “O que determina a base imponível é o Faturamento (Art. 179 do RIR), entendido como o “produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados”. Portanto, dita base de cálculo encontra-se calcada no volume das vendas efetuadas pelos contribuintes e/ou preço dos serviços pelos mesmos prestados, ou no produto de ambos, se for o caso”. Nas relações internas das cooperativas (art. 79) não acontece por falta de objeto ou

materialidade, porque o conceito de RECEITAS (ingressos), estranho ao mundo das cooperativas, não existe conceitualmente: o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda do produto, mercadoria ou serviço. A relação entre cooperativa e associado não produz receitas, pois, o resultado pertence ao associado e não à cooperativa. Não há relação negocial;

3.7. Defende também a impugnante que, com a edição do artigo 17 da Lei nº 10.684/2003, o legislador quis dar um tratamento diferenciado ("adequado", segundo o prisma constitucional) a esse segmento do cooperativismo (junto com agropecuário) reconhecendo a importância estratégica e social, já que presta serviço, preferencialmente, no meio rural, sabidamente mais deficitário, ao fixar esse dispositivo infra-constitucional. Pondera que o termo "valores" empregado no referido artigo 17, difere da palavra "custos" empregada para as cooperativas agropecuárias. Reforça que tem suas atividades centradas na modalidade de serviço de distribuição de energia.

3.8. A respeito do REPASSE DE VALORES AO ASSOCIADO, VIA FATURA (FATURAMENTO) – INGRESSOS, a interessada expõe que a cobrança de todos os valores pagos ou incorridos por conta dos associados dá-se mediante valor fixado em tarifa por quilowatt consumido, à qual, além de contemplar todos os dispêndios contratados por conta e em nome dos associados, inclui também tributos sobre ela incidentes, tais como ICMS destacado na conta de energia cobrada. São os chamados dispêndios operacionais e não operacionais. Entende que os valores a serem excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS são aqueles em que a cooperativa tenha agido na qualidade de repassadora de valores de serviços prestados, que embora computados em sua escrita, devem ser suportados pelos associados, destinatários da transferência de valores.

3.8.1. Ressalta que "custo" difere de "valores" e tem extensão conceitual diferente, mais restrita. Caso o legislador quisesse fazê-lo, com o mesmo alcance, mudaria a redação, para acrescentar a palavra "custos" às cooperativas agropecuárias e de eletrificação rural. Destarte, na redação do art. 17, o termo "valores" apresenta uma extensão maior "Custos" são espécies de valores, mas, não são os únicos (custo = valor de um bem).

3.8.2. Também argumenta que: Quando a IN 358/03 aplica a palavra "custos" às Cooperativas de Eletrificação Rural, repassados aos associados, tem um alcance restrito e restritivo. Não poderia fazê-lo, já que é um conceito mais amplo. Ademais, nem caberia à Instrução Normativa incrementá-lo, pois não pode um conceito expresso pela lei, ser parcializado por norma hierarquicamente inferior, como se fez ao aplicar o significado de "custos" a "valores". Aqui vale o disposto no art. 110 do CTN, exatamente na lição do Ministro STF - Marco Aurélio de Mello, como já analisado.

3.8.3. Ao afirmar que "A Base Imponível deve ser feita então com o acerto das contas e sua natureza", a impugnante explica que dos valores repassados, via tarifa, que vão compor faturamento bruto, alguns servirão como base imponível para as contribuições, já que não têm natureza de repasse de valores. Trata-se das contas que não estão incluídas nos atos cooperativos, por exemplo, os ingressos advindos com receitas não-operacionais, ganhos aplicações financeiras. Porém, os excluídos da base imponível serão os relacionados ao ato cooperativo, isto é, advindos do pagamento da tarifa pelo associado. Todos esses deverão ter exclusão base de cálculo do PIS-COFINS. É a interpretação lógico-literal do artigo.

3.8.4. Registra assim que na prática todos os dispêndios: custos relativos à operacionalidade para entrega da energia aos associados; investimentos em linhas redes de transmissão de energia e despesas administrativas, manutenção, comercialização,

necessárias ao funcionamento da cooperativa e necessários à prestação dos serviços aos associados, poderão ser excluídos da base de cálculo das CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

3.9. Acusa o Fisco de cometer equívoco, na apuração da base de cálculo, pois, no seu entender, o Fisco não contempla na totalidade as exclusões previstas na IN nº 358/03, IN nº 247/02 e IN nº 635/2006. Explica que, para fazer frente a todas as etapas da entrega de energia ao associado, na operacionalização de todo o sistema existem os custos incorridos que deverão ser rateados.

3.9.1. Alega ainda que:

--- Na essência, portanto, todos os ingressos da cooperativa são advindos de Atos Cooperativos. Os CUSTOS de uma cooperativa de eletrificação rural são os dispêndios, meio-fim, para consecução dos objetivos. Não há base legal para incluir uns, e, excluir, outros, como fez o fisco, no caso;

--- como cooperativa de eletrificação rural, todas atividades, meio visam a um fim: o serviço público de energia elétrica a preços módicos. Não há como excluir um setor de não participar. Todos os custos são repassados à Tarifa. É uma unidade só, com um objetivo.

3.10. Ao reportar-se à Solução de Consulta nº 352, de 26/11/2004, da 9a. Região Fiscal aponta que o importante nessa consulta é o reconhecimento da SRF – da exclusão dos custos-administrativos, financeiros aos atos relacionados internamente (atos cooperativos). E conclui: Alguém poderia alegar que se trata de atos não vinculados à atividade principal. Nada mais falso. Pela definição de Renato Becho, apenas serão considerados atos não-cooperativos aqueles praticados com terceiros não-cooperados que se fossem realizados com associados seriam cooperativos. Todos os demais (excluindo-se os próprios atos cooperativos) classificam-se como atos cooperativos auxiliares.

3.11. Em relação à aplicabilidade dos PN nºs 77/76, 66/86 assevera que A Receita Federal reconhece o Ato Cooperativo e as operações que dão origem a ele (Art. 79 Lei Cooperativista). É sabedora então, que não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto, mercadoria e serviços. Essa questão é esclarecida pelas PN 77/76 e 66/86. Daí, não entender-se o Ato Fiscal, derivado de Atos Cooperativos, em desacordo com órgão da própria Receita.

3.12. Em subtópico “8.1) COOPERATIVAS DE ELETRIFICAÇÃO RURAL E O BEM MÓVEL ENERGIA ELÉTRICA; EXCLUSÃO DA BASE IMPONÍVEL PIS/COFINS. APlicabilidade da IN SRF – IN-635/06 – Art. 12, II”, entende que a autoridade fiscal deixou de aplicar a norma que disciplina o tratamento tributário das cooperativas em geral e das cooperativas de eletrificação rural. Apresenta assim, as seguintes considerações:

(1) O art. 83 do CC, considera a Energia elétrica, como bem móvel por definição legal. A Impugnante é uma típica Cooperativa de Eletrificação Rural: recebe e distribui aos seus associados – o bem móvel (Energia elétrica), somente;

(2) O Legislador ao conceder benefício fiscal- direciona a esse segmento: que gera, transmite, distribui, comercializa , (art. 13 IN 635/06) ESSE BEM MÓVEL. Tanto é que no Art. 14, dessa Instrução Normativa, manda contabilizar separadamente, qualquer outra atividade que fuja às básicas: tipo produção, consumo...para as deduções e exclusões próprias. Saliente-se, então que podem compartilhar atividades cooperativas, distintas, cada uma com tributação própria no aspecto tributário.

(3) Independente da classificação da Energia Elétrica – quer como bem e/ou mercadoria- o benefício fiscal se aplica ao detentor desse ato cooperativo. Logo, os benefícios fiscais são para todos os detentores do ATO COOPERATIVO COM ENERGIA ELÉTRICA COMO BEM EM TODA A SUA EXTENSÃO.

3.11. Sobre a Jurisprudência do STJ sobre PIS-COFINS das Cooperativas, a impugnante adverte que “O Superior Tribunal de Justiça vem de muito, com jurisprudência mansa e pacífica, que pode-se resumir no seguinte: “Atos de cooperativas realizados apenas com cooperados são isentos de tributação”. O entendimento é tanto da Primeira e segunda turmas do Turma (sic) do Superior Tribunal de Justiça e reforça a jurisprudência do tribunal de que a cooperativa tem isenção de tributos em relação aos atos cooperativos. Ou seja os atos praticados somente com os associados não estão sujeitos à incidência de tributos”. Reporta-se assim a emendas de alguns acórdãos proferidos em Recursos Especiais;

3.12. Nas considerações finais, ao repisar suas alegações expõe, quanto ao Mandado de Segurança nº 99.00.9367-4 (que a fiscalização informou ter sido arquivado em fevereiro de 2002, que, com a edição da Lei nº 10.684/2003 (art. 17), com efeito retroativo a 1999, houve desistência na continuação da Lide, já que na prática só os atos não-cooperativos seriam abrangidos pela taxação, ante a clareza daquele dispositivo, aplicados retroativamente a 1999;

3.13. Também em suas Considerações Finais, conclui a impugnante que A AUTORIDADE FISCAL ENCONTRA-SE SOLITÁRIA NO SEU MODO DE INTERPRETAR A LEI (INCLUSIVE NÃO OBSERVANDO OS DIZERES DA CONSULTA 352/04 – 9a Região).

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 LANÇAMENTO. NULIDADE.

Não procede a arguição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

COFINS. ISENÇÃO PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. REVOGAÇÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA/LEI. INCONSTITUCIONALIDADE.

O julgador administrativo não pode afastar a incidência da contribuição prevista em medida provisória ou lei e carece de competência para apreciar questões suscitadas quanto à validade da legislação tributária. A obrigatoriedade de lei complementar a disciplinar o adequado tratamento tributário a ser dirigido às cooperativas, estabelecida pela Constituição Federal, é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas cumprir a determinação contida na legislação tributária.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

Apenas as exclusões autorizadas pela legislação tributária e devidamente comprovadas devem ser consideradas para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para a COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 LANÇAMENTO. NULIDADE.

Não procede a argüição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

Apenas as exclusões autorizadas pela legislação tributária e devidamente comprovadas devem ser consideradas para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Reapresenta preliminar de nulidade do Auto de Infração, por preterição ao direito de defesa.

Afirma,

Voltamos a afirmar que determinadas contas foram "agraciadas" com "exclusões" (aleatoriamente). Resultados como sendo somatório das contas de "manutenção e distribuição" (Conta 3.4.1 ou 1700). Conduz a falsa idéia que "todas" as contas teriam sido contempladas com "exclusões" dispostas no Art 33 In 247/02 (regulando o art. 17 da Lei 10 864/03). Na realidade, isso não aconteceu: várias contas que envolvem custos/gastos ficaram de fora: pessoal ,administrativo financeiro, geral (Vide "DEMONSTRATIVO FEITO PELA RECORRENTE) Informe-se que são custos reconhecidos pelo setor elétrico –Lei 8631/93 e Decreto 774/93,(e outros diplomas legais, como veremos nesse recurso) na determinação da tarifa e assim nominados. A decisão de primeiro grau ,repetindo o equívoco do fisco, conclui que cabe à recorrente demonstrar as "exclusões" .Um lançamento para ser válido tem que apresentar uma base válida. (art 142 CTN)

Transcreve jurisprudência.

Assevera que não tem como saber de onde foram obtidos os custos que servem de exclusão para tributação. Que não há um demonstrativo específico claro e objetivo das exclusões e inclusões, apenas citações em rodapé. Apresentam-se somatórios parciais e incompletos.

O acórdão, reconhecendo implicitamente esse fato, sugere à recorrente, "DECOMPOR" (SIC) os números do fisco para chegar à base imponível. Não há como fazer. Ela em si, deve ser decomposta; se tem que "decompor" é porque não foi bem "composta". Ora, não se admite uma base dessa natureza. Como "decompor" algo que "usa dois pesos duas medidas": das mesmas contas de despesas/ custos foram aceitas umas e deixadas de fora outras (pessoal, administrativas, financeiras)?

As demais contas pertencentes a esse grupo? Como se chegou a esse número? Cita "custos de distribuição"? quais ? os "administrativos" não fazem parte da distribuição? E os de "pessoal"? Que base foi usada? Que critério foi usado? As contas são aquelas relatadas (parcialmente) já que se tem um somatório? À que contas dizem respeito ? Haveria necessidade de um demonstrativo próprio das contas usadas; do seu somatório.

Porque não buscar diretrizes na Legislação do Setor Elétrico-Decreto 774/93 Art. 2 que fixa de maneira clara, **os custos e despesas que compõem a Tarifa** repassados aos associados e permitida como exclusão da Base imponível pela IN. SRF 358, de

09/09/2003 e 635/2006 ? Se a tarifa é custo do setor -porque não **aplicar seu resultado como exclusão?**

No mérito, dá início à defesa esclarecendo o papel das Cooperativas de Eletrificação Rural (CERS) na composição do Sistema Interligado Nacional de Energia Elétrica (Lei 9.074/95), sujeito às normas do Conselho Federal de Contabilidade (NBC -T-10.8), como também a padronização contábil (Plano de Contas), tarifação e sistema de custos fixados pela ANEEL, repassados à Tarifa (Lei Federal 8631 de 1993 e Decreto 774/93) e Lei Cooperativista - Lei nº 5.764/71; Decreto 62724/68.

Que na condição de cooperativa permissionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica deve balizar seus procedimentos com os do setor elétrico, porém, observando as características do regime jurídico próprio: das cooperativas (Lei Cooperativista).

Explica,

Com a edição do art.17 Lei 10.684/03 (com efeitos retroativos a 1999) que o segmento do Cooperativismo de Eletrificação-Rural (junto com o agropecuário) teve reconhecida a sua importância estratégica e social já que presta serviço, preferencialmente, no meio rural, sabidamente mais deficitário, ao fixar na legislação infraconstitucional, exclusões na base imponível próprias para contribuições sociais.

Art. 17. As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados" (grifou-se)

A seguir, passa à explicação da sistemática de funcionamento do Setor. Para prestação de um serviço adequado devem ser coberto todos os seus custos, que estão previstos pela Lei que fixa o regime tarifário pelo preço.

Para ser um "serviço adequado" implica em ter cobertura de todos os seus custos. Esses não são necessariamente o que a Permissionária deseja e, sim, os "previstos" pelo normativo que fixa o regime tarifário. Determina Aneel (Lei 8631/93) que a tarifa deva ser fixada por permissionária, conforme características específicas de cada EMPRESA. Na tarifa é centrado todo o sistema de CUSTOS DO SETOR ELÉTRICO JÁ QUE REPASSADA AO ASSOCIADO.

Explica que o regime jurídico das cooperativas os sócios, em regra geral, são chamados a contribuir financeiramente para que a empresa-cooperativa possa desempenhar suas atividades. Isso significa que os associados adiantam recursos financeiros (contribuições via tarifas) para o custeio dos dispêndios operacionais da sociedade. Se, ao final do exercício houver sobras a assembleia lhes dará destinação; se houver "perdas" os associados terão que disponibilizar mais recursos (contribuir mais) para que as contas de resultado apresentem receitas totais iguais aos dispêndios totais.

Explica como, no caso concreto, as tarifas cobradas pela Cooperativa foram definidas em conjunto da ANEEL.

Que a tarifa é composta por dois conjuntos de custos, o primeiro (26,29% do total) são os considerado não gerenciáveis e o segundo (73,71%), gerenciáveis.

4.2.4.1.1- "O PRIMEIRO CONJUNTO DE CUSTOS TARIFÁRIOS: _1 "PARCELA "A"- da Tarifa- refere-se ao repasse dos custos considerados não-gerenciáveis; na homologação da CERPRAG foram identificados em 26,29%, seja porque seus valores e quantidades, bem como sua variação no tempo, independem de controle da permissionária (como, por exemplo, o valor da despesa com a energia comprada pela distribuidora para revenda aos seus consumidores), ou porque se referem a encargos e tributos legalmente fixados (como a Conta de Desenvolvimento Energético, Taxa de Fiscalização de Serviço de Energia Elétrica etc). Como ficou definido no cálculo tarifário feito pela Aneel para Recorrente RESOLUÇÃO HOMOLOGATORIA N° 912 de 24/11/2009 http://mw.aneel.gov.br/cedoc/areh2009912_1.pdf (...)

4.2.4.1.2-SEGUNDO CONJUNTO DE CUSTOS DA TARIFA: "PARCELA "B" (CUSTOS GERENCIÁVEIS) RN Aneel 166/05 Art 2... XII -Art 20§1º Dec 774/93 - identificados em 73,71% CERPALO.

O segundo conjunto refere-se à cobertura dos custos de pessoal, de material e outras atividades vinculadas diretamente à operação e manutenção dos serviços de distribuição, bem como dos custos de depreciação e remuneração dos investimentos realizados pela empresa para o atendimento do serviço. Esses custos são identificados como custos gerenciáveis, porque a concessionária tem plena capacidade em administrá-los diretamente e foram convencionados como componentes da "Parcela B" da Receita Anual Requerida da Empresa."

A seguir, explica quais são os custos repassados à tarifa de energia elétrica, conforme legislação especial do Setor, e demonstra como a Norma Brasileira de Contabilidade NBC 10.8, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 920/01, define de modo amplo os dispêndios do setor.

Lembra que as regras aplicáveis na apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins devem levar em consideração as determinações da Legislação do Imposto de Renda (Art 10 da Lei 70/91) e dos tributos federais, razão pela qual o conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei 10833/03, deve tudo o quanto estiver atrelados à atividade fim da Cooperativa. A "*totalidade dos dispêndios não deixam de ser insumos*".

Refere-se à literalidade estabelecida no art. 111 do Código Tributário Nacional.

Enumera, uma a uma, as despesas e os custos que a "*legislação do Sistema Elétrico brasileiro, lei especial, portanto, com aplicabilidade obrigatória*", considera devam ser repassados à tarifa e, consequentemente, ao associado.

Refere-se à expressão contábil dos custos (gastos-dispêndios de uma cooperativa de eletrificação).

EM SÍNTESE: A cobrança de todos os valores pagos ou incorridos por conta dos associados, dá-se mediante valor fixado em tarifa por quilowatt consumido, a qual, além de contemplar todos os dispêndios contratados por conta e em nome dos associados, inclui também tributos sobre ela incidentes,(Dec 774/93-Art. 2º §1º- d) na conta de energia cobrada. É A CHAMADA PARCELA "A" E "B" do sistema elétrico.

Defende que quem definiu o conceito da expressão valores contida no art.17 Lei 10.684/03 como sendo os custos foi a Receita Federal do Brasil. Mas que, mesmo ficando nesse conceito restrito eles deverão necessariamente abranger a totalidade dos dispêndios das Cooperativas de Eletrificação Rural amparados que estão pelo normativo do sistema elétrico.

Refere-se à Solução de Consulta nº. 352, de 26 de novembro de 2004, formulada pela Cooperativa Produção Agro-Pecuária, instituição que, segundo entende, está enquadrada em situação parcialmente semelhante à sua. Na Solução, a Secretaria da Receita Federal teria reconhecido direito de exclusão da base de cálculo das Contribuições custos administrativos e financeiros relacionados a atos cooperativos.

Contesta a decisão de primeiro grau em relação às exclusões admitidas da base de cálculo das Contribuições.

Na prática de uma CER "todos" os dispêndios": custos relativos à operacionalidade para entrega da energia aos associados; investimentos em linhas redes de transmissão de energia e despesas administrativas, manutenção, comercialização, necessárias ao funcionamento da cooperativa e necessários à prestação dos serviços aos associados, poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições sociais por força do benefício do art 17 e IN 635/06 e 358/03 e previstos na Legislação do Setor de CUSTOS ELÉTRICOS, decreto 774/93 (**Custos tarifários -Dec. 0774/93 - Art. 2º 1º letra e)** que considera como "exclusão" os gastos de distribuição repassados ao associado. São os chamados custos gerenciáveis (B) e não gerenciáveis (A). A materialização desse processo é o repasse ao associado via cobrança tarifária.

A PN 32/81 definiu o conceito de despesa necessária que é "gasto" necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias , que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Ora a recorrente tem como objeto social distribuir energia ,como atividade principal e única. Saliente-se que os custos próprios do setor determinados pelo sistema elétrico - já acobertam a totalidade [quase] dos dispêndios do sistema cooperativista de eletrificação rural já que a TARIFA NADA MAIS É QUE CUSTO DO SISTEMA ELÉTRICO REPASSADO AO ASSOCIADO (IN RFB 358/03).

Refuta também o fundamento da decisão de piso no sentido de que não poderia apreciar alegação de inconstitucionalidade de lei.

Toda a nossa contestação está embasada em ILEGALIDADES [que não se confunde com inconstitucionalidades]. Os tribunais administrativos estão a serviço da aplicação da Lei e isso implica na sua correta interpretação .

Também quanto à falta de observações sobre a torrencial jurisprudência apresentada na Manifestação de Inconformidade.

Lembra a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, para defender a necessidade de análise da natureza contábil dos valores ingressos no seu patrimônio, na medida em que, consoante o entendimento do STF, nem toda a receita ingressa nas contas de uma empresa enseja a tributação, porque não decorre de faturamento de vendas, de serviços ou de ambos.

A seguir, refere-se ao erro que teria sido cometido pelo Fisco Federal na apuração da base cálculo. Requer que seja reconhecida a totalidade das contas do setor elétrico cooperativista presentes no Demonstrativo de Matéria Tributável.

Pela mesma razão, considera nulo o Ato Fiscal.

No que diz respeito às sobras, advoga que as mesmas não representam acréscimo patrimonial para associado que recebem de volta os recursos não utilizados e, portanto, não devem ser base imponível de qualquer tributo.

Que apenas das operações de venda ou prestação de serviços a terceiros decorre resultado (vendas, menos despesas e tributos), ensejando tributação. Contudo, assevera não ser o caso da Recorrente, no qual todo o ingresso advém do Ato Cooperativo.

Mais adiante, cita doutrina e jurisprudência para pontuar que,

As Cooperativas assemelham-se às demais sociedades no que tange às regras de administração. Porém, divergem na essência delas, no que se chama ATO COOPERATIVO. Este nada mais é que a união de várias individualidades, uma vez que no momento de entrada ou saída de bem ou serviço, há presença de um sujeito chamado de ASSOCIADO, na satisfação de necessidades básicas. Em se tratando de atividade executada por pessoas em nome delas mesmas, não há lucro ou não há fato gerador mercantil. Quem comanda o processo é o sócio e não, como se poderia supor, o sócio capital. Através de atos internos e atos externos, ligados à atividade fim e atividade-meio do ente cooperativo (Arts.3º, 4º, 10º, 79º da Lei nº 5764 de 16/12/71) chega-se aos objetivos societários. Defende não haver base material ou legal para imposição de ato infracional pelo Fisco. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria e, por isso, não há incidência de PIS/COFINS cuja base material é essa (faturamento-receita).

Aquilo que passa pela cooperativa, mesmo que contabilmente seja lançado como receita, tem natureza transitória, pois pertence ao cooperado a quem será repassado, e, por isso não será receita. Não se trata de um ato da PESSOA JURÍDICA - COOPERATIVA, mas sim, um ato do cooperado. Logo, não há receita, não há faturamento, como se entende comumente. Nesse sentido POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL DO STJ.

Outrossim, destaca outra razão para não tributação dos valores que serviram de base de cálculo para as Contribuições: o caráter não lucrativo das Cooperativas.

Cita e transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça favorável ao seu pleito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

O Sujeito Passivo volta a apresentar preliminar de nulidade do Auto de Infração *sub judice*, por preterição ao direito de defesa.

A decisão de primeira instância foi didática em esclarecer o que preceitua o Decreto 70.235/72 e alterações, no que diz respeito aos atos que devem ser declarados nulos.

Como reza a norma, consideram-se nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou os atos, despachos e decisões proferidos ou praticados com preterição do direito de defesa.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Depreende-se do texto, uma clara delimitação em relação à espécie de acontecimentos capazes de fulminar, por nulidade, o procedimento fiscal. De fato, de se acrescentar que, logo a seguir, o mesmo diploma legal afasta a possibilidade de que as demais irregularidades, incorreções e omissões tenham essa repercussão.

Decreto 70.235/72

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Como bem apontado pela Recorrente, o que precisa ser avaliado é se os critérios e metodologia de cálculo da base imponível foram demonstrados de maneira clara, permitindo o entendimento da autuada, sem impor-lhe dificuldades na construção da defesa.

À folha 180 do Processo, Termo de Encerramento e Verificação Fiscal, a Fiscalização, após prestar os esclarecimentos pertinentes acerca da legislação aplicável, explica qual foi o critério utilizado para apuração da base de cálculo das Contribuições.

Seguindo a legislação supra citada e decisão judicial que transitou em julgado, procedemos à apuração da Base de Cálculo do PIS e da COFINS. Partimos do total do faturamento apresentado pelo contribuinte, composto pelas receitas de Fornecimento de Energia e Serviços, Receitas Financeiras e Receitas de Aluguel de Postes e deduzimos os custos que trata a Instrução Normativa nº 358 de 09.09.2003, ou seja, custos da Energia Elétrica, custos de manutenção da rede de distribuição (grupo 61503) e as sobras que trata a IN acima citada (antes das reservas previstas no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971, e efetivamente distribuídas). Os valores apurados como Receita Tributável, ou seja, a base de cálculo para o Pis e para a Cofins são os apresentados no quadro constante da fls. 172/173.

A Parte protesta contra exclusões aleatórias, o que teria dado a falsa impressão de que todas as contas teriam sido contempladas. Segundo alega, isso não teria ocorrido, pois “várias contas que envolvem custos/gastos ficaram de fora: pessoal, administrativo financeiro, geral [...]” e que não tem como saber de onde foram obtidos os custos que serviram de exclusão para tributação, pela falta de um demonstrativo.

Ora, a meu sentir, se é reclamada a exclusão de *custos/gastos de pessoal, administrativo, financeiro e geral*, então há claro conhecimento de quais deduções não foram consideradas pelo Fisco. Ademais, ao declarar dificuldade em compreender os cálculos realizados pelos Auditores-Fiscais autuantes, a defesa mostra-se vaga. Protesta pela

demonstração clara e objetiva da base de cálculo, mas incorre, ela própria, em falta de objetividade na indicação da dificuldade encontrada.

Por outro lado, das folhas 40 a 111 do Processo estão localizados todos os assentamentos contábeis de onde foram obtidas as informações compiladas nas tabelas de demonstração da receita tributável, localizadas às folhas 172 a 173. Exemplifica-se com valor de R\$ 3.827.502,30, identificado à folha 92, no Balancete de Verificação, período 01/12/2004 a 31/12/2004, que corresponde ao somatório dos meses de janeiro a dezembro de 2004, sob o título *Rec. Fornecimento de Energia* – folha 173.

Superada a questão, parece-me, contudo, permanecerem dúvidas acerca dos critérios dos quais lançou mão o Fisco.

Como é possível distinguir, a Fiscalização, ao aplicar a disposição contida na Lei nº. 10.684, de 30/05/2003, regulamentada pelas Instruções Normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal, elencou determinadas contas como passíveis de exclusão.

Na parte que interessa à questão em exame, as normas contém o seguinte teor (grifos incluídos).

Lei nº. 10.684/03.

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Parágrafo único. 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.

Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002.

Art. 33. As sociedades cooperativas, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor:

(...)

§ 8º As sociedades cooperativas de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo, os valores: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - das sobras e dos fundos de que trata o inciso VI do caput; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - dos custos dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a

cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

§ 10. Os custos dos serviços prestados pela cooperativa de eletrificação rural abrangem os gastos de geração, transmissão, manutenção e distribuição de energia elétrica, quando repassados aos associados. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

Na apreciação da impugnação ao lançamento apresentada pela Cooperativa, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, especificamente em relação à exclusão do custo dos serviços prestados e repassados aos associados, assim manifestou-se.

10.4.A interessada questiona porque as despesas (custos) administrativas não estariam a integrar a exclusão procedida já que se tratariam, segundo ela, de dispêndios incorridos para a consecução de seu objetivo social. No seu entendimento, segundo o relatado, a palavra valores inserta no artigo 17 da Lei nº 10684/2003, não é sinônimo de custos e que a totalidade dos ingressos é repassada aos seus associados via fatura.

10.5.Com efeito, em relação às despesas administrativas (custos administrativos) faltou a devida comprovação de que as despesas e gastos a ela correlacionadas sejam pertinentes à custos de geração, transmissão, manutenção e distribuição de energia elétrica (repassados aos associados) pertinentes à eletrificação rural, conforme § 10 do artigo 33 da IN SRF nº 247/2002, com a redação dada pela IN SRF nº 358/2003.

Por sua vez, a Recorrente protesta, em inúmeras passagens da extensa defesa interposta, pela exclusão dos demais gastos incorridos para prestação dos serviços aos associados.

Data máxima vénia, não vejo como resolver a lide sem antes compreender a razão porque os demais gastos não foram considerados na apuração da base de cálculo das Contribuições.

E há, ainda, uma outra questão a reclamar esclarecimentos.

A base de cálculo considerada pela Fiscalização Federal, tal como explicitado no Termo de Encerramento e Verificação Fiscal, foi “*o total da receita auferida, independente da classificação fiscal e do tipo de atividade exercida, no caso em tela, a base de cálculo passou a ser o total das receitas de prestação de serviços somadas as receitas financeiras*”.

A Lei 9.718/98, como é de sabença, promoveu alargamento na base de cálculo, incluindo na base tributável toda e qualquer receita independentemente de sua classificação contábil.

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.

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

A inconformidade dos contribuintes alcançados pelo alargamento; contudo, levou o assunto ao Poder Judiciário. A matéria terminou por ser decidida pelo Supremo Tribunal Federal, em Regime de Repercussão Geral, nos seguintes termos.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.

RE 585.235-QO, Min. Cezar Peluso

O artigo 62-A do Regimento Interno deste Conselho, conforme alteração introduzida pela Portaria 586/2010, dispõe que as matérias de repercussão geral deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte.

"Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes."(AC)

A conclusão é de que a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 585.235 é de observação obrigatória nos litígios que versem sobre o assunto.

Considerando que a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 585.235 tem recebido interpretações conflitantes, imperioso que se aponte o mais adequado entendimento sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98. Isso porque, a despeito da decisão da Suprema Corte, a alteração introduzida pelo caput do artigo 3º, assim como todos os demais critérios de apuração especificados nos parágrafos subsequentes não foram em nenhum momento considerados inconstitucionais, nem revogados, com inescapável repercussão na definição da base imponível das Contribuições.

Necessário que se faça uma digressão em torno das ocorrências relacionadas à decisão tomada no RE nº 585.235.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP, até o advento da Lei 9.718/98, estava definida na Lei Complementar 07/70 e a da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, como

sendo essa o faturamento mensal, e o faturamento decorrente das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Na tentativa de redefini-las, o legislador, embora tenha mantido o faturamento como sendo a base de cálculo da Contribuição, incluiu em seu conceito toda a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

A medida, contudo, esbarrou no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal que, antes da Emenda Constitucional nº 20, de 20 de dezembro de 1998, previa o financiamento da seguridade social com base no valor arrecadado pelas contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

O texto antes e depois da EM 20/98.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

- I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
- II - dos trabalhadores;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

O RE 585.235, antes transcrito, como está claro e parece mesmo ser assunto incontroverso, referiu-se exclusivamente à inconstitucionalidade do parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98, assim o declarando.

É de amplo conhecimento que o Supremo Tribunal Federal manifestou-se a respeito dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo primeiro, esclarecendo que, a contrario senso, o caput do artigo 3º era constitucional, como a seguir se vê no entendimento expresso ao longo do Voto proferido pelo Ministro Cesar Peluso, encontrado pelo menos nos Recursos Extraordinários nº. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840.

Por todo o exposto, julgo inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para “toda e qualquer receita”, cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, parágrafo 4º, se considerado para esse efeito de nova fonte de custeio da seguridade social.

Quanto ao caput do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme à Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150755/PE, que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de “receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços”, adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. (grifos meus)

(...)

Sr. Presidente, gostaria de enfatizar meu ponto de vista, para que não fique nenhuma dúvida ao propósito. Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão “receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço”, quis significar que tal conceito está ligado à idéia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas. Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de “receita bruta igual a faturamento” Ao longo de seu Voto, o Ministro Cesar Peluso analisa detidamente tais conceitos, esclarecendo as razões porque entende que a base de cálculo das Contribuições inclui outras receitas, além das que decorrem da venda de mercadorias e serviços.

6. (...) Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação. – grifamos.

7. Ainda no universo semântico normativo, faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas as operações (fatos) “por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas”. A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976) prescreve que a escrituração da companhia “será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos” (art. 177), e, na disposição anterior, toma de empréstimo à ciência contábil os termos com que regula a elaboração das demonstrações financeiras, *verbis*:

A questão recebeu a atenção de outros Ministros integrantes da Suprema Corte. Os apontamentos a seguir, extraídos do Voto proferido nos autos do RE 346.084 pelo Ministro Ilmar Galvão, trazem esclarecimentos de grande relevo sobre o tema.

O recorrente considera que tais precedentes não seriam aplicáveis ao caso, haja vista que o STF teria estabelecido sinonímia entre faturamento e receita bruta quando tais expressões designavam receitas oriundas de vendas de bens e/ou serviços.

Tal leitura não é correta. A Corte, ao admitir tal equiparação, em verdade assentou a legitimidade constitucional da atuação do legislador ordinário para densificar uma norma constitucional aberta, não estabelecendo a vinculação pretendida pelo recorrente em relação às operações de venda.

Ao contrário do que pretende o recorrente, a Corte rejeitou qualquer tentativa de constitucionalizar eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional.

O STF jamais disse que havia um específico conceito constitucional de faturamento. Ao contrário, reconheceu que ao legislador caberia fixar tal conceito. E também não disse que eventuais conceitos vinculados a operações de venda seriam os únicos possíveis.

Não fosse assim, teríamos que admitir que a composição legislativa de 1991 possuía um poder extraordinário. Por meio da Lei Complementar nº 71, teriam aqueles legisladores fixado uma interpretação dotada da mesma hierarquia da norma constitucional, interpretação esta que estaria infensa a qualquer alteração, sob pena de inconstitucionalidade.

Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade. Tal perspectiva é sobretudo antidemocrática, uma vez que impõe às gerações futuras uma decisão majoritária adotada em uma circunstância específica, que pode não representar a melhor via de concretização do texto constitucional.

Com efeito, embora o assunto venha recebendo diferentes interpretações, acredito que, uma vez que reconhecida a constitucionalidade do caput do artigo 3º, inofismável distinguir que, segundo disposição literal de Lei, a base de cálculo, que até então esteve expressa como receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, passou ser especificada, simplesmente, como receita bruta.

Correta a interpretação de que a modificação considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal diz respeito exclusivamente à inclusão, indistintamente, da totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, tal como ampliava o parágrafo primeiro, não à revogação do conceito, até então vigente, que delimitava a base de cálculo às receitas decorrentes das operações de venda de bens e serviços. Como resultando, temos que a base imponível, após todos os eventos narrados, tornou-se a receita oriundas das atividades próprias (típicas) da pessoa jurídica.

Em face disso, uma vez haja necessidade de melhor instrução do Processo, VOTO pela CONVERSÃO do Julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora adote as seguintes providências:

1 – Esclareça o fundamento para que não tenham sido considerados determinados gastos, tais como os administrativos, como incluídos no conceito de valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados ou mesmo no conceito introduzido pela Instrução Normativa da SRF, como gastos de geração, transmissão, manutenção e distribuição de energia elétrica, quando repassados aos associados.

2 – Aponte e fundamente, à luz das considerações aduzidas ao Voto, quais são as receitas incluídas na base de cálculo que, no seu entender, não decorrem da atividade típica da Cooperativa de Eletrificação Rural.

Sala de Sessões, 25 de junho de 2013.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Relator.



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por RICARDO PAULO ROSA em 24/09/2013 13:43:03.

Documento autenticado digitalmente por RICARDO PAULO ROSA em 24/09/2013.

Documento assinado digitalmente por: LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO em 29/10/2013 e RICARDO PAULO ROSA em 24/09/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 04/12/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP04.1220.10212.11C4

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
2C1B8AE69DE4FB2E3898CCCABDEAD3C44ED5B2C1**