



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

Processo nº 16327.000833/2006-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-01.449 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de fevereiro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Recorrente COOPERATIVA DE ECONOMIA E CREDITO MUTUO DOS MÉDICOS E DEMAIS PROFISSIONAIS DA SAÚDE DO LITORAL PAULISTA - UNICRED LITORAL PAULISTA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Período de apuração: 2002, 2003, 2004, 2005

PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo das Contribuições ao PIS das cooperativas de crédito, a partir da edição da Lei no. 10.637/2002, é a receita total auferida, excluindo-se as sobras, na forma do par. 2º do art. 1º da Lei no. 10.676/2003.

PIS SOBRE FOLHA DE PAGAMENTOS. COOPERATIVA DE CRÉDITO.

Não se aplica às cooperativas de crédito a incidência cumulativa do PIS sobre a Folha de Pagamentos e o PIS sobre as receitas auferidas, uma vez que as exclusões previstas no art. 15 da MP no. 2.158-35/2001 não se referem à atividade dessa espécie de cooperativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acordam os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relator. Fez Sustentação Oral: Dr. Bruno Rodrigues Teixeira de Lima – OAB/RJ 164.889.

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Gileno Gurjão Barreto – Relator

(Assinado Digitalmente)

EDITADO EM: 05/01/2011

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. e Alexandre Gomes.

Relatório

A dota-se o relatório da decisão recorrida, por bem refletir a contenda:

Trata-se de impugnação (fls. 499 a 527) a Auto de Infração (fls. 477 a 488) de CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL — PIS, por FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005, lavrado pela Delegacia de Instituições Financeiras de São Paulo — DEINF/SPO-I, em 19/06/2006.

O crédito tributário assim constituído foi composto pelos valores a seguir discriminados:

PIS..... R\$ 122.321,13

Juros de Mora (calculados até 31/05/2006).....R\$ 33.727,82

Multa de ofício.....R\$ 91.740,72

Valor do crédito tributário apurado.....R\$ 247.789,67

Como enquadramento legal do lançamento, o autuante assinala os artigos 2º, inciso I, alínea *a* e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51, do Decreto 4.524/2002 (fl. 479). Para os juros de mora traz como fundamento legal o artigo 61, parágrafo 3º, da Lei 9.430/96, e, para a multa de ofício, o artigo 86, parágrafo 1º, da Lei 7.450/85, o artigo 2º, da Lei 7.683/88, e o artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96 (fls. 486 e 487).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 490 a 492), a autoridade noticia que o autuado não possuía provimento jurisdicional para recolhimento insuficiente do PIS no período de 12/2002 a 12/2005, pois que, tendo impetrado o Mandado de Segurança 2001.61.00.016756-8, com pedido de liminar, para não se sujeitar às modificações da sistemática de recolhimento da COFINS e PIS trazidas pela Lei 9.718/98, terminou por ter, a liminar concedida, cassada, e receber sentença denegatória da segurança, tendo-lhe, ainda, sido negado provimento aos embargos declaratórios que interpôs. Desta forma, foram constituídos os créditos do período, com exigibilidade integral e multa de ofício.

Cientificado do lançamento em 30/06/2006 (fl. 497), o autuado protocolizou a impugnação em 28/07/2006 (fl. 499), na qual alega, em resumo, que:

i) o Fisco não teria competência para descaracterizar a natureza jurídica-societária-econômica do autuado, - instituição financeira não bancária, na forma societária de cooperativa de crédito -, tributando todos os atos, sem distinção entre *atos cooperativos* e *atos não cooperativos*, mediante lançamento baseado nos artigos 2º, inciso I, alínea *a*, parágrafo único, 3º, 10, 26 e 51, do Decreto 4.524/2001, o que desconsidaria recentes decisões do Conselho de Contribuintes, cujos excertos colaciona;

ii) a cooperativa de crédito, por determinação do Conselho Monetário Nacional —CMN e do Banco Central do Brasil — BACEN, não pratica *atos não cooperativos*, restringindo-se as operações referidas no artigo 79, da Lei 5.764/71;

iii) a não incidência tributária em questão é objetiva, não subjetiva, e, assim, o foco da verificação não pode ser o próprio ente, individualmente considerado para fins classificatórios, mas sim, sua essência, em especial a extensão de seu *ato cooperativo*, que estaria ao largo da incidência;

iv) a autoridade não excluiu do lançamento os valores referentes a seus *atos cooperativos*, a partir de 01/2005, conforme determina o artigo 30, da Lei 11.051/2004, com redação dada pela Lei 11.096/2005;

v) no MÉRITO, o ente cooperativa, atuando como mandatária do cooperado, consoante os artigos 3º, 4º e 7º, da Lei 5.764/71, não pratica fato gerador algum, não alocando riqueza própria, recaindo a incidência tributária sobre a pessoa física do cooperado, ao contrário das sociedades comerciais, que perseguem a receita e o lucro, em nome próprio, sendo, assim, tudo tributado na pessoa jurídica, isentando-se a pessoa física do sócio;

vi) os eventuais resultados positivos, por não derivarem de atos mercantis, não se equiparam a lucros, correspondendo, na técnica jurídica e contábil do regime cooperativista, as *sobras líquidas* que pertencem aos associados e que a eles devem ser rateadas, na proporção dos resultados que realizaram;

vii) na prestação de serviços aos cooperados não há "resultado do exercício", pois que se verifica somente o repasse aos associados das despesas ocorridas na consecução do objetivo social da cooperativa, nos termos do artigo 4º, da Lei 5.764/71, na proporção dos serviços utilizados;

viii) o mesmo ocorre com a receita, porque o *ato cooperativo* não configura "operação de mercado de compra e venda", destituído, portanto, de conteúdo econômico, e não representa entrada própria com intuito de permanência, consoante o artigo 79, da Lei 5.764/71, nem receita para fins e incidência de PIS e COFINS; se houvesse receita, esta seria do cooperado e não da cooperativa;

ix) o propósito do artigo 111 da Lei 5.764/71 é excluir toda incidência tributária sobre os resultados (*sobras*) decorrentes dos *atos cooperativos*, incluindo-se apenas os resultados dos *atos não cooperativos*, que devem ser contabilizados em apartado, consoante o artigo 87, da Lei 5.764/71;

x) as determinações das legislações específicas também excluem a incidência tributária sobre o *ato cooperativo*, como o artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar 70/91, que reforça o disposto nos artigos 79, 87 e 111, da Lei 5.764/71, consoante entendimento do STJ e TRF da 1ª Região, manifestado em excertos de julgados, que colaciona; são normas materialmente complementares, em sintonia com o artigo 146, inciso III, alínea c, da CF, que prevê o "adequado tratamento tributário ao *ato cooperativo*."; além disso, no que tange ao PIS, considerando a especificidade do *ato cooperativo*, que não tem receita, a Lei Complementar 07/70, artigo 3º, parágrafo 4º, e a Lei 9.715/98, artigo 2º, parágrafo 1º, com disciplinamento da Resolução BACEN 174/71, artigo 4º, permitem que os *atos cooperativos* sejam tributados apenas pelo PIS/Folha;

xi) o *ato cooperativo* da cooperativa de crédito tem sua essência na captação de recursos, realização de empréstimos a cooperados, bem como a movimentação financeira da cooperativa, consoante entendimento do próprio BACEN, órgão supervisor das cooperativas de crédito, contido na Resolução 3-106/2003; na cooperativa de crédito a aplicação financeira, que se efetiva na forma "centralização financeira" e "aplicações no mercado", é o veículo para promover o seu objetivo estatutário, amoldando-se ao contexto do artigo 79, da Lei 5.764/71, conforme reconhecido pelo STJ manifestado em julgados cujos excertos colaciona; há decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, cujos excertos colaciona, reconhecendo a "centralização financeira" como *ato cooperativo*, e, assim, sem incidência de tributação; manter o entendimento de que a aplicação de recursos de associados no mercado financeiro constitui *ato não cooperativo* seria absurdo porque haveria tributação em duas frentes sobre o mesmo numerário, quanto à fonte recolhida quando o cooperado opera com a cooperativa, e quando a cooperativa faz a aplicação no mercado financeiro;

xii) é necessário se excluir da base de cálculo considerada pela autoridade fiscal, - receita bruta sem quaisquer deduções -, os custos operacionais, retorno de *sobras*, despesas de captação e despesas administrativas, nos termos do disposto no artigo 3º, parágrafo 6º, da Lei 9.718/98, para se evitar a tributação de valores que apenas transitaram na contabilidade da cooperativa, com destino aos cooperados e demais despesas operacionais; tais exclusões devem retroagir à época da primeira medida provisória que disciplinou a questão, consoante o artigo 106, do CTN, e julgado do STJ, cujo excerto colaciona.

Após o exame dos autos, esta Relatoria recomendou que o julgamento fosse convertido em diligência para que a autoridade lançadora informasse os valores relativos a *receitas* decorrentes dos *atos cooperativos*, por período de apuração do PIS, de 01/2005 a 12/2005, bem como os das *sobras* passíveis de dedução, para os meses de 12/2002 a 12/2005, levando em conta o disposto no artigo 30, da Lei 11.051/2004, e, no artigo 1º, da Lei 10676/2003. Tal requerimento de diligência foi objeto da Resolução 136/2008 (fls. 1.025 a 1028).

Em resposta à solicitação, a autoridade lançadora informou, no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1.157 a 1.158), que, para o período de 12/2002 a 12/2004, os atos típicos das cooperativas eram tributáveis, consoante Solução de Consulta Interna DISIT/SRRF08 Nº 004/08, com observância do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98, levando-se em conta as exclusões previstas nos seus parágrafos 2º, 5º e 6º, na redação dada pela MP 2.158-35/2001. Quanto às *sobras*, informa que não havia previsão para sua dedução, tendo em conta que as cooperativas de crédito são equiparadas às instituições financeiras. Noticiou, por fim, que para os fatos geradores ocorridos entre 01/2005 e 12/2005, a base de cálculo do PIS/COFINS seria zero, em observância à Lei 11.051/2004 e à IN SRF 635/2006.

Cientificado do resultado da diligência (fls. 1.160), o autuado interpôs manifestação (fls. 1.161 a 1.164), na qual, após reproduzir argumentos apresentados na impugnação, sobre impossibilidade de equiparação das cooperativas de crédito com as instituições financeiras e impossibilidade de limitação às deduções de *sobras*, conforme previsto no parágrafo 2º, da Lei 10.676/03, defende que deveria ser aplicado o caput do artigo 1º da citada lei (dedução das *sobras* brutas), o que estaria confirmado pelo artigo 15, inciso VI, da IN SRF 635/2006. Acrescenta que a autoridade fiscal, ao quantificar a base de cálculo com a exclusão das verdadeiras *sobras*, ignorou a aplicação do parágrafo 5º, do artigo 15, da IN SRF 635/2006. Requereu que, a par dedução das *sobras*, fosse o lançamento reduzido por conta da exclusão dos supostos débitos do PIS do período de 01/2005 a 12/2005, bem como efetuados ajustes nas bases de cálculo da contribuição no período anterior a 2005 por conta do *ato cooperativo*.

Vistos, relatados e discutidos os autos, acordaram os membros da 8ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgar procedente em parte o lançamento, para excluir da base de cálculo do PIS apenas os valores de receitas decorrentes dos *atos cooperativos* do período de 01/2005 a 12/2005, e exonerar o autuado da correspondente parcela da contribuição.

Intimada em 24/04/2009, inconformada a Recorrente interpôs recurso voluntário em 26/05/2009.

É o relatório.

Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as condições de admissibilidade, por isso dele o conheço.

A controvérsia resume-se a dois aspectos.

Elaborada a diligência, a autoridade fiscal reconheceu que parte das rendas do recorrente refere-se a atos cooperados. Outrossim, a decisão recorrida afirma que há receitas de atos não cooperados no período de 03/2005 a 12/2005, e que estariam sujeitos à tributação normal.

Observando as fls. 1145, constato que a perícia realmente constata que há receitas de atos não cooperados. Matéria de prova, considero nesse aspecto que correta a decisão ora recorrida, posto que observando adequadamente a Lei no. 11.051/04

A maior parte do lançamento, entretanto, refere-se à parcela supostamente devida entre 12/2002 e 12/2004.

Quanto a esse aspecto, a questão requer analisemos se, a partir da edição da Lei no. 9.718/98 e até a publicação da Lei no. 11.051/04, que literalmente excluiu das bases de cálculo desses tributos os atos cooperados, se cabível o lançamento.

Primeiramente, importante observar que a sociedade deve ser tributada pela Lei no. 9.718/98, inclusive pela simples razão de que discutiu diretamente, em nome próprio, a sua aplicação às suas atividades (importante frisar que não discutiu qualquer artigo em específico) às fls. 103 e ss.

De acordo com a Lei, portanto, incidiram as contribuições. O que temos que verificar é se a Lei no. 10.676/2003 teve o condão de afastar essa incidência, estabelecer outra base de cálculo e conseqüentemente modificar esse lançamento, considerando que as autoridades fiscais lançaram-lhe os tributos, de acordo com a diligência de fls.1156 e os demonstrativos de fls. 1156.

Nesse sentido, diligentemente o auditor fiscal já apresentou três demonstrativos: um contendo a base utilizada para o lançamento (faturamento), outra com a

dedução das sobras do art. 1º da Lei no. 10.676/2003 e outra a base de cálculo para as “demais cooperativas”, tal como o parágrafo 2º do art. 1º da mesma Lei.

A Lei no. 10.676/03, conversão da MP no. 101/2002, com vigência a partir de 01/01/2002 trouxe consigo a seguinte exposição de motivos:

“MF 00354 EM MP PIS/PASEP COFINS COOPERATIVAS

Brasília, 30 de dezembro de 2002.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de edição de Medida Provisória que dispõe sobre a contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para Seguridade Social - COFINS devidas pelas sociedades cooperativas.

*2. A proposta aperfeiçoa a legislação do PIS/PASEP e da Cofins aplicável às sociedades cooperativas e constava da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, **no seu art. 36**, que foi modificada pelo Congresso Nacional, quando da conversão da Medida Provisória no Projeto de Lei de Conversão nº 31, de 2002.*

3. Como os artigos do Projeto de Lei de Conversão foram vetados, a proposta ora apresentada visa a não interromper o tratamento tributário relativamente ao PIS/PASEP e à COFINS dispensado às sociedades cooperativas, e desta forma justifica a relevância e a urgência dessa Medida Provisória.

4. Essas, Senhor Presidente, são as razões pelas quais submeto a Vossa Excelência a presente proposta de edição de Medida Provisória.”

Não faz, portanto, qualquer distinção entre as espécies do gênero “cooperativas”. Mais, refere-se ao art. 36 da MP no. 66, que resultou justamente na Lei no. 10.637/2002. Dizia o art. 36, após conversão, o seguinte:

Art. 33. São isentas da Cofins as sociedades cooperativas, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades, de acordo com o disposto no art. 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991

Vetado pelas seguintes razões:

“Os arts. 9º e 33 restabelecem normas de incidência, respectivamente, da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis às sociedades cooperativas, vigentes até meados de 1999, as quais foram alteradas por darem ensejo a graves distorções concorrenciais, principalmente por alcançar todas as atividades tidas como cooperativas, inclusive consumo e crédito.

Ressalte-se que as alterações objetivaram construir um modelo de tributação onde apenas às cooperativas de produção passou a ser dado justo privilégio.

Assim, tais dispositivos, que retroagiriam aos fatos geradores ocorridos a partir de junho de 1999 (art. 67), produziram uma perda de arrecadação, em 2003, da ordem de R\$ 1,2 bilhão, sendo que, destes, R\$ 445 milhões se referem a arrecadação corrente, que se reproduziria nos anos subseqüentes.

Seu texto, ao final, é o seguinte:

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

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

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

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

Em minha opinião, então, o legislador efetivamente pretendeu, com a Lei no. 10.676/2003, manter parte da tributação das cooperativas de crédito, excluindo apenas as sobras das bases de cálculo das contribuições.

Quanto ao requerido pelo contribuinte, no sentido de que o PIS/Folha pago não seria cabível, portanto, poderia ser compensado com tais débitos, considero adequado seu pedido. Isso porque as Cooperativas de Crédito estão na seara do art. 26 do Decreto no. 4.524/2003, logo, não estariam sujeitas ao PIS/Folha na forma do art. 9º. desse mesmo Decreto. Adicionalmente, o artigo 15 da MP no. 2.158-35, de 2001, aplicável ao caso, trás consigo rol exaustivo das exclusões que, caso adotadas pelo contribuinte, ensejariam a incidência também do PIS/Folha. Finalmente, a IN 635/2006 foi posterior aos fatos geradores aqui tratados. Por isso, do provimento ao Recurso do contribuinte nesse tópico em especial.

Nesse sentido, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do auto de infração as sobras apuradas na diligência, indevidamente computadas no auto de infração, e para que sejam compensados os pagamentos efetuados a título de PIS/Folha com os débitos apurados, mantendo no mais a decisão recorrida.

É como voto.

(Assinado Digitalmente)
GILENO GURJÃO BARRETO

CÓPIA