



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Publicado no Diário Oficial da União
de 14 / 05 / 2003
Rubrica *OLP*

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

Recorrente : COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL DE SORRISO LTDA.

Recorrida : DRJ em Campo Grande - MS

PIS – COOPERATIVAS DE CRÉDITO – BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA – Em face do disposto no artigo 72, III e V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fruto da Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 e das Emendas Constitucionais nºs 10/96 e 17/97, as cooperativas de crédito ficaram sujeitas à Contribuição para o PIS calculada com a alíquota de 0,75% sobre a receita bruta operacional. Irrelevante, no caso, a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos, diante da expressa e genérica determinação do legislador constitucional, no uso de sua competência reformadora.

Recurso voluntário a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL DE SORRISO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Gilberto Cassuli (Relator). Designado o Conselheiro José Roberto Vieira para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2002

Josefa Maria Coelho Marques

Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Jose Roberto Vieira

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Antônio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Imp/cf/mb



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

Recorrente : COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL DE SORRISO LTDA.

RELATÓRIO

Foi a contribuinte autuada em 08/10/1998, conforme Auto de Infração de fls. 01/04, pela *"FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - FINANCEIRAS"*, referente ao período de 07/94 a 03/98, sob o argumento de que: *"conforme a Emenda Constitucional de nº 01/94, 10/96 e 17/97, as pessoas jurídicas a que se refere o parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991 (dentre elas se encontra as Cooperativas de Créditos), a base de cálculo do PIS sera a RECEITA BRUTA OPERACIONAL, deduzidos ou excluídos os valores constantes do art. 1º da Medida Provisória 1.674-54/98. Tendo em vista que o contribuinte não vem recolhendo o Pis na Modalidade Receita Bruta Operacional, conforme ficou informação folha de nº033, lavramos o presente auto"*. Foi lançado o valor do crédito apurado de R\$ 84.745,87, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional.

Inconformada, a contribuinte apresentou sua Impugnação, às fls. 185/195, aduzindo que as sociedades cooperativas são tidas como instituições financeiras para fins operacionais, sujeitando-se às regras dos bancos em geral, porém, antes disso, afirma que são sociedades *cooperativas*, com tratamento diferenciado e exclusivo conferido pela Lei nº 5.764/71, citando características das cooperativas. Alega que *"enquanto as cooperativas, inclusive as de crédito, operarem só com associados, não há que se falar de RESULTADO ou FATURAMENTO ou qualquer base impositiva no campo tributário"*. Ressalva que, *"contudo, quando a cooperativa opera com não-associados, aí sim, e EXCLUSIVAMENTE em relação ao resultado/faturamento/renda etc. dessas operações, ela se sujeita às regras tributárias válidas para as empresas em geral"*.

Resolveu, então, o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - MS, às fls. 214/219, julgar procedente o lançamento, segundo a seguinte ementa: *"PIS – Fato Gerador: 31/07/94 a 31/03/98. A cooperativa de crédito está sujeita ao pagamento da contribuição ao Programa de Integração Social, sobre a receita bruta, com as exclusões e deduções, nos termos legais. Impugnação Improcedente."* Afirma que o comando legal, desde a Constituição, estabelece que a base de cálculo do PIS, para as cooperativas *de crédito*, é a receita bruta operacional, referindo ao art. 72 do ADCT e ao art. 1º da MP nº 517/94 e reedições. Diz que as cooperativas de crédito têm tributação sobre a receita bruta (com as exclusões e deduções admitidas), face à sua natureza e em razão dos expressos imperativos legais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

Em Recurso Voluntário, às fls. 238/264, acompanhado de depósito recursal, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões sob os fundamentos já trazidos.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the name 'JOSÉ'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GILBERTO CASSULI**

O recurso voluntário é **tempestivo**. O estabelecido no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 1.621/1997, atualmente MP nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001 (ainda em vigor por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001), referente ao **depósito de, no mínimo, 30%** da exigência fiscal definida na decisão, **foi cumprido**. Assim, conheço do recurso.

A empresa contribuinte, **cooperativa de crédito**, ora recorrente, foi autuada pela falta de recolhimento da Contribuição ao PIS no período de julho de 1994 a março de 1998 em virtude de haver recolhido a Contribuição ao PIS com base na folha de pagamentos. Atacou o lançamento defendendo o recolhimento efetuado, aduzindo que não é devido pelas cooperativas de crédito o PIS, decorrente de atos cooperativos, com base na receita bruta operacional, mas sim à alíquota de 1% incidente sobre a folha de pagamento de seus empregados.

Mister se faz que seja analisada a situação das cooperativas. A Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, definiu a Política Nacional de Cooperativismo, instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, além de dar outras providências. Dispõe, tratando das sociedades cooperativas:

"Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços."

Da doutrina colhemos que *"as cooperativas são sociedades de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criadas para prestar serviços aos sócios de acordo com princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços distintivos intactos."*¹

No Capítulo que trata do Objetivo e Classificação das Sociedades Cooperativas, a referida Lei nº 5.764/71 estabelece:

"Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão 'cooperativa' em sua denominação.

Parágrafo único. É vedado às cooperativas o uso da expressão 'Banco'."

Com relação aos atos cooperativos, dispõe:

"Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria."

Constatamos do texto legal o conceito que o legislador imprimiu aos atos cooperativos. A doutrina se manifesta no sentido de afirmar existir, também, além do conceito legal, uma conceituação doutrinária, donde vale destacar o entendimento que diz que: *"Atos*

¹ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999. p. 80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

*cooperativos são aqueles atos jurídicos dirigidos a criar, manter ou extinguir relações cooperativas, celebrados conforme o objeto social e em cumprimento de seus fins institucionais.*²

E tratando das Operações da Cooperativa:

“Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei. Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

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

E finalmente, nas Disposições Finais e Transitórias, prescreve que:

“Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.”

Delineadas, no tocante ao que ora nos interessa, as normas que cuidam das cooperativas, forçoso que analisemos a Contribuição ao PIS. A Lei Complementar nº 7/70 instituiu o Programa de Integração Social – PIS, tendo por escopo a promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, executado o programa mediante um Fundo de Participação, constituído por duas parcelas. Estabelece o art. 3º:

“Art. 3º. O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º, deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

1) no exercício de 1971, 0,15%;

2) no exercício de 1972, 0,25%;

² CORBELLA, Carlos Jorge. *El Acto Cooperativo: in Congresso Continental de Direito Cooperativo*, 3, 1987, Rosário, Argentina. Buenos Aires: Organização das Cooperativas das Américas – OCA, 1987. p. 119-126 *Apud* BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 2ª ed.. São Paulo: Dialética, 1999. p. 145.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

3) no exercício de 1973, 0,40%;

4) no exercício de 1974 e subseqüentes, 0,50%.

(...)

§ 4º. As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei.

(...)".

Desde então, as cooperativas, não tendo fins lucrativos, recolhiam a Contribuição ao PIS mediante aplicação da alíquota de 1% sobre a folha de pagamento de seus empregados. O Decreto-Lei nº 2.303/86, em seu art. 33, estabeleceu:

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

Antes disso a Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 174/71 já estabelecia que *"as entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista, contribuirão para o Fundo com uma quota fixa de 1%, incidente sobre a folha de pagamento mensal."*³

Isto porque, não havendo venda de mercadoria, ou prestação de serviço, não há fatura. **Conseqüentemente, não pode haver faturamento.** E assim, impossível que essas pessoas jurídicas contribuam para o PIS com base no faturamento.

A legislação de regência da contribuição em exame sofreu diversas alterações ao longo do tempo, desde a LC nº 7/70. Substantial modificação foi proporcionada pelos Decretos-Leis nºs 2.445, de 26/06/1988, e 2.449, de 21/07/1988. Entretanto, referidos decretos-leis foram declarados inconstitucionais pela Suprema Corte, por impossibilidade de trato das matérias neles veiculadas por meio daqueles instrumentos normativos. Ante essa declaração de inconstitucionalidade, o Senado Federal, em 09/10/1995, publicou a Resolução nº 49, que suspendeu a execução dos mencionados decretos-leis. Frente a isto, voltou a reger a exação em foco, desde a publicação da norma declarada inconstitucional, a Lei Complementar nº 7/70, com todos os seus consectários.

Após a promulgação da nova Carta Política, efetivamente ocorreram diversas alterações na legislação de regência do PIS, a saber, especialmente, as Leis nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.012/90, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94, 9.065/95 e 9.069/95, e, finalmente,

³ Resolução nº 174/71, art. 3º, § 5º.

folha
[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

a conhecida Medida Provisória nº 1.212/1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 9.715/98.

A Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 1994, inclui os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Após as alterações proporcionadas pelas Emendas Constitucionais nº 10/96 e 17/97, o art. 72 assim estabelece:

“Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o §1º do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

(...)

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita à alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

(...)”.

Entretanto, tendo em conta que a nova ordem constitucional recepcionou a Lei nº 5.764/71, essas disposições contidas no art. 72 do ADCT devem ser aplicadas harmonicamente com as regras estabelecidas na Lei das Cooperativas. Assim, o PIS devido pelas cooperativas somente observa a determinação de ser calculado mediante a aplicação da alíquota de 0,75% sobre a receita bruta operacional com relação aos atos não-cooperativos, por consequência do que dispõe o art. 111 da Lei nº 5.764/71 acima transcrito.

O mesmo se diga com relação ao que dispõe a MP nº 517/94, art. 1º, e suas reedições.

Com o advento da MP nº 1.212, de 28/11/1995, ficou prescrito em seu art. 2º:

“Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Parágrafo único. As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

(...)

Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I - 0,65% sobre o faturamento;

II - um por cento sobre a folha de salários;

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.” (grifamos)

E com a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, a situação permaneceu a mesma.

Com o advento da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, houve a combatida equiparação de receita bruta e faturamento:

“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.

§ 2º. Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o artigo 2º, excluem-se da receita bruta:

(...)”.



Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

Então, pela interpretação sistemática feita da legislação que rege a matéria, concluímos que não há comando legal que determine que as cooperativas (as de crédito ou quaisquer outras) devam calcular o PIS devido sobre a receita operacional bruta, a não ser com relação aos atos não-cooperativos, haja vista que, por expressa disposição do art. 111 da Lei nº 5.764/71, serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da mesma lei.

O período objeto da autuação não é regido pelas disposições contidas nessas referidas Leis nºs 9.715/98 e 9.718/98. Mesmo assim, ressaltamos que **não houve revogação da Lei nº 9.715/98 pela Lei nº 9.718/98, motivo pelo qual entendemos que as cooperativas, como entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista, devem contribuir com o PIS pela aplicação da alíquota de 1% sobre a folha de pagamentos mensal.** O que a Lei nº 9.718/98 fez foi somente ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS, o que afeta as cooperativas somente com relação aos atos não-cooperativos, quando então deverá recolher a Contribuição ao PIS com base no faturamento (= 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), permitidas as deduções do § 5º do seu art. 3º.

Neste sentido já entendeu a Egrégia Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, quando do julgamento do Recurso nº 102.716, Processo nº 10820.000422/93-21, Relatora Ana Neyle Olímpio Holanda, Sessão de 10/06/1999:

“PIS - COOPERATIVAS - BASE DE CÁLCULO - Em obediência ao princípio da estrita legalidade tributária, nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei (artigo 150, I, da CF/88). No sistema jurídico brasileiro, os regulamentos devem estar sempre subordinados à lei à qual se referem, não lhes sendo permitido criar direito novo, mas apenas estabelecer normas que permitam explicitar a forma da execução da lei, devendo ser exclusivamente ‘intra legem’ e ‘secundum legem’. A contribuição devida pelas entidades de fins não lucrativos que tenham empregados, assim definidos pela legislação trabalhista, devem contribuir na forma da lei (LC nº 7/70, art. 3º, § 4º). As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados, assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o fundo com uma quota fixa de 1%, incidente sobre a folha de pagamento mensal (Decreto-Lei nº 2.303/86, artigo 33). Recurso a que se dá provimento.” (grifamos)

fdf
E.:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

Ressalvado nosso entendimento, devemos trazer recente decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma, julgando o Recurso Especial nº 147.928 – SC, Relator o Eminentíssimo Ministro Franciulli Netto, publicado no DJU em 17/09/2001:

“RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. COOPERATIVAS. LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70. RESOLUÇÃO Nº 174/71 DO CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. ALÍQUOTA DE 1% SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS MENSAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Não se trata, na verdade, de discussão sobre imunidade, ou isenção da contribuição para o PIS, que teria, ou não, sido concedida às entidades sem fins lucrativos, mas sim da própria inexistência da contribuição no que tange àquelas pessoas jurídicas.

Não poderia mera resolução do Conselho Monetário Nacional fixar elementos essenciais da contribuição, já que, se a Lei Complementar, ao estabelecer normas gerais sobre a contribuição para o PIS, determina que tal ou qual definição deverá ser feita 'na forma da lei', deverá ela ser levada a efeito por lei ordinária e não por resolução, pois que em matéria tributária vigora o princípio da legalidade estrita.

O poder regulamentar concedido pela citada Lei Complementar à Caixa Econômica Federal, sob a aprovação do Conselho Monetário Nacional, restringe-se, como se depreende da simples leitura do artigo 11 daquele dispositivo, a normas para o 'recolhimento e a distribuição dos recursos, assim como as diretrizes e os critérios para a sua aplicação'.

Os Decretos nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e tiveram sua eficácia suspensa pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal.

Tal entendimento somente poderá ser aplicado até o início da vigência da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, respeitado o disposto no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, a qual prevê, expressamente, que 'a contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente' (art. 2º) 'pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários' (art. 2º, inciso II), e será calculada com base na alíquota de 'um por cento sobre a folha de salários' (art. 8º, inciso II).

Impõe-se considerar que, não obstante as resoluções impugnadas não sejam válidas em face da Lei Complementar nº 7/70, esta, por outro lado, tem plena aplicação, motivo pelo qual pode ser cobrada das cooperativas tanto a contribuição para o PIS sobre o faturamento, quando exercerem atividades lucrativas (atos não cooperativos), nos termos do artigo 3º, letra 'b', como aquela calculada com base no imposto de renda devido pelo faturamento obtido com essas atividades, como dispõe a letra 'a' do citado dispositivo, em decorrência da interpretação do artigo 111 da Lei nº 5.764/71.

Recurso especial parcialmente provido. Decisão unânime.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

Entretanto, não adotamos, *in casu*, este posicionamento, porque somente foram impugnados os valores lançados.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO, declarando improcedente o lançamento, tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar o efetivo recolhimento e cálculos, nos moldes determinados na exposição, sendo devido o PIS pela cooperativa de crédito:

a) com relação aos atos cooperativos, mediante a aplicação da alíquota de 1% sobre a folha de salários; e

b) com relação aos atos não-cooperativos (art. 111 da Lei nº 5.764/71), mediante a aplicação da alíquota e base de cálculo previstas na legislação que foi sendo modificada (faturamento, ou receita operacional bruta).

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2002


GILBERTO CASSULI 



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

**VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA
RELATOR-DESIGNADO**

Trata-se do **lançamento de ofício da Contribuição ao PIS de uma Cooperativa de Crédito**, com as discussões decorrentes acerca tanto do cabimento da incidência quanto, se devida a tributação, da alíquota e da base de cálculo aplicáveis, em face da legislação pertinente.

Tratamento Tributário Especial das Sociedades Cooperativas

Argumenta o sujeito passivo, no presente caso, que as cooperativas de crédito, embora enquadráveis entre as instituições financeiras, para fins operacionais, gozam de um tratamento diferenciado e de prerrogativas especiais, principalmente em virtude das disposições da Lei nº 5.764, de 16.12.71, que define a Política Nacional de Cooperativismo.

De fato, as sociedades cooperativas desfrutam de um **caráter especial**, reconhecido pelo próprio **texto constitucional**, que principia por estabelecer a autonomia para a sua criação, independentemente de autorização e livre de interferências estatais (artigo 5º, XVIII); determina a lei o seu apoio e o seu estímulo na atividade econômica (artigo 174, § 2º), bem como na Política Agrícola (artigo 187, VI); e prevê, especificamente, o funcionamento de cooperativas de crédito como instituições financeiras (artigo 192, VIII), estabelecendo o *“adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”* (artigo 146, III, “c”).

Essa **conotação peculiar** das cooperativas segue sendo caracterizada infraconstitucionalmente pela Lei nº 5.764/71, que em relação a tais sociedades sublinha, entre outros dados, a inexistência do objetivo de lucro (artigo 3º) e a finalidade de *“...prestar serviços aos associados...”* (artigo 4º).

Esses e outros traços próprios fazem de tal exemplar de sociedade, como assinala REGINALDO FERREIRA LIMA, *“...um tipo próprio de associação... que não se parifica com qualquer outra sociedade, por mais semelhante que seja”*,⁴ **caráter de especialidade que se estende ao domínio dos tributos**, mediante a exigência do tratamento adequado do ato cooperativo, como grifa FLÁVIO ZANETTI DE OLIVEIRA⁵.

JRV

⁴ **Direito Cooperativo Tributário**, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 50.

⁵ A COFINS e o PIS das Cooperativas, in BETINA TREIGER GRUPENMACHER (coord.), **Cooperativas e Tributação**, Curitiba, Juruá, 2001, p. 303.



Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

Tal especialidade tributária, para alguns, chega mesmo a equivaler a uma autêntica imunidade. É para onde se inclina REGINALDO FERREIRA LIMA: *“Entendemos que a norma contida na letra ‘c’, do art. 146, III, da Constituição Federal, veicula uma prescrição limitadora ao poder do legislador ordinário de tributar os fatos decorrentes da atuação em sociedade cooperativa...”*, acrescentando que *“...as repercussões jurídicas dos atos cooperativos não se enquadram nos tipos tributários...”*.⁶ Com o respeito devido a esse que é um dos poucos doutrinadores dedicados ao estudo da tributação das cooperativas, não nos parece que assim seja.

E é vasto o nosso amparo doutrinário. Veja-se, por exemplo, DOUGLAS YAMASHITA: *“Isso não significa porém que as cooperativas não devam pagar tributos sobre o ato cooperativo. Significa apenas que devem fazê-lo de modo justo...”*.⁷ Ou ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com toda sua elevada estatura científica no âmbito constitucional tributário: *“Embora não sejam imunes à tributação, devem receber um tratamento tributário diferenciado...”*.⁸ Ou ainda RENATO LOPES BECHO, outro dos raros especialistas em Direito Tributário Cooperativo, para quem, *“Embora a Constituição não determine uma imunidade, nem para o ato cooperativo, nem para as cooperativas...”*, *“...essas entidades precisam ter um regime tributário próprio, respeitante de suas peculiaridades”*.⁹ Há, inclusive, notícia, que nos traz JOÃO BELLINI JÚNIOR, de um entendimento preliminar do Supremo Tribunal Federal nesse sentido.¹⁰ E pode-se identificar tal regime tributário especial das cooperativas como um tratamento mais benéfico ou privilegiado do que o das sociedades em geral, como advoga FLÁVIO AUGUSTO DUMONT PRADO.¹¹

Tratamento Tributário Especial do PIS para as Cooperativas

Benefício ou privilégio patente no que tange à base de cálculo e à alíquota da Contribuição ao PIS aplicáveis às cooperativas, por exemplo, por força do Decreto-Lei nº 2.303, de 21.11.86, cujo artigo 33 estabelecia que *“As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista continuarão a contribuir para o Programa de Integração Social (PIS) à alíquota de 1% (um por cento), incidente sobre a folha*

⁶ Direito..., *op. cit.*, p. 65 e 66.

⁷ Tributação do Ato Cooperativo, *Repertório IOB de Jurisprudência – Tributário, Constitucional e Administrativo*, São Paulo, IOB, nº 7, abr. 1996, p. 169.

⁸ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 761.

⁹ *Tributação das Cooperativas*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 205.

¹⁰ *Sociedades Cooperativas – Regime Jurídico e Aspectos Tributários*, *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, Síntese e IET, nº 4, nov./dez. 1998, p. 21.

¹¹ Da Inconstitucional Exigência do PIS e da COFINS das Cooperativas de Crédito, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, nº 58, jul. 2000, p. 35 e 44.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

de pagamento”. E o dispositivo aponta para a continuidade desse tratamento tributário, que já era antigo, remontando a uma questionável e polêmica Resolução do Conselho Monetário Nacional, do início da década de setenta do século passado (nº 174/71, artigo 3º, § 5º).

Esse mesmo tratamento tributário foi repetido pela Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.95, artigos 2º, II, e 8º, II; mais tarde convertida na Lei nº 9.715, de 25.11.98, cujos dispositivos de mesmo número consagraram igualmente idêntico tratamento.

Enfim, no caso ora sob análise, o eminente Conselheiro-Relator, GILBERTO CASSULI, termina por reivindicar que **os atos cooperativos** – aqueles “...praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si...” (artigo 79 da Lei nº 5.764/71) – **sejam submetidos exatamente a esse tratamento privilegiado**; enquanto os atos não-cooperativos (artigo 111 da mesma lei) estariam sujeitos à alíquota normal, aplicável ao faturamento ou à receita bruta operacional, como no caso das demais instituições financeiras.

Exceção Constitucional quanto ao PIS das Cooperativas de Crédito

A despeito de toda a lógica e juridicidade dessa reivindicação, bem demonstrada no admirável voto do Conselheiro-Relator GILBERTO CASSULI, ela acaba por esbarrar, de modo que entendemos intransponível, na regra do artigo 72, III e V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, dispositivo acrescido ao texto constitucional por força da Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 1º.03.94, artigo 1º; na redação objeto das alterações promovidas, sucessivamente, pela Emenda Constitucional nº 10, de 04.03.96, artigo 2º, e pela Emenda Constitucional nº 17, de 22.11.97, artigo 2º.

Já na redação mais recente, estabeleceu o artigo 72, V, do ADCT:

“Integram o Fundo Social de Emergência: (...)

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo – ‘...contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991...’ (entre as quais as cooperativas de crédito) – a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional...". (grifamos e esclarecemos nos parênteses).

A Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 entrou em vigor em 02.03.94, data da sua publicação, por força do disposto no seu artigo 3º, mas sua eficácia foi postergada para o primeiro dia do mês seguinte aos 90 (noventa) dias depois (artigo 1º, § 1º), por tratar-se o PIS de contribuição social para a seguridade social, sujeita à anterioridade nonagesimal do artigo 195, § 6º. Assim, **seus efeitos se fazem sentir a partir de 1º.07.94**, precisamente o início do período de exigência do tributo neste processo, julho de 1994 a junho de 1998.

Tem razão o Conselheiro-Relator quando defende a tese de que a Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela nova ordem constitucional, após a edição dessa emenda, devendo o artigo 72 do ADCT ser aplicado harmonicamente com as disposições da Lei das Cooperativas. Contudo, no que diz respeito à alíquota e à base de cálculo do PIS aplicáveis às cooperativas de crédito, há um único e exclusivo caminho para tal harmonia: continua válida a disciplina anterior das sociedades cooperativas naquilo que não contrariar as disposições da emenda constitucional, que, neste caso, são expressas e inequívocas – alíquota de 0,75% e receita bruta operacional como base de cálculo. Trata-se do mais simples e primário dos casos de **antinomia aparente**, a ser facilmente resolvido pelo primeiro dos seus critérios, o hierárquico: "*lex superior derogat legi inferiori*" (MARIA HELENA DINIZ).¹²

Razão seja dada ainda ao Conselheiro ANTÔNIO MÁRIO DE ABREU PINTO, quando, no voto de relator de caso semelhante, obtempera: "*Sendo desnecessário, ao caso, a discussão sobre a natureza dos atos praticados pela Recorrente, se cooperativos ou não, face a sua condição de cooperativa de crédito, entidade expressamente contemplada no texto normativo editado... art. 72, V do ADCT da Constituição de 1988...*" (sic).¹³ Com efeito, **ato cooperativo ou não, o legislador constitucional, no uso de sua competência reformadora, determinou expressa e genericamente o tratamento tributário**; e onde o legislador, mormente o constitucional, não distinguiu, não cabe a nós, meros intérpretes, fazê-lo.

Conclusão

Essas as razões pelas quais, no presente caso, negamos provimento ao Recurso Voluntário do sujeito passivo, por entender que, **em face do disposto no artigo 72, III e V, do**

¹² **Conflito de Normas**, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 31 e 86, conclusão nº 11.

¹³ Voto do Conselheiro-Relator, Recurso Voluntário nº 115544, Processo nº 10183.004198/98-02, julgado em fevereiro de 2002, p. 5.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003748/98-68

Acórdão nº : 201-75.855

Recurso nº : 113.728

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as cooperativas de crédito ficaram sujeitas à Contribuição para o PIS calculada com a alíquota de 0,75% sobre a receita bruta operacional.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2002


JOSÉ ROBERTO VIEIRA 