



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

456/A

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 21/06/2000
C	 Rubrica

**Processo** : 10820.000422/93-21  
**Acórdão** : 201-72.889

**Sessão** : 10 de junho de 1999

**Recurso** : 102.716

**Recorrente** : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO BRASIL CENTRAL - COBRAC

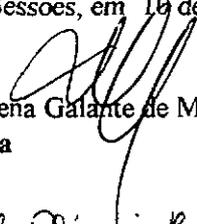
**Recorrida** : DRF em Araçatuba - SP

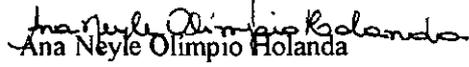
**PIS – COOPERATIVAS - BASE DE CÁLCULO** - Em obediência ao princípio da estrita legalidade tributária, nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei (artigo 150, I, da CF/88). No sistema jurídico brasileiro, os regulamentos devem estar sempre subordinados à lei 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 07/70, 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.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por: COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO BRASIL CENTRAL - COBRAC.

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

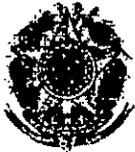
Sala das Sessões, em 10 de junho de 1999

  
Luiza Helena Galante de Moraes  
Presidenta

  
Ana Neyle Olimpio Holanda  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rogério Gustavo Dreyer, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa, Geber Moreira e Sérgio Gomes Velloso.

Mal/Ovrs-Cf/



**Processo** : 10820.000422/93-21  
**Acórdão** : 201-72.889  
  
**Recurso** : 102.716  
**Recorrente** : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO BRASIL CENTRAL - COBRAC

**RELATÓRIO**

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida:

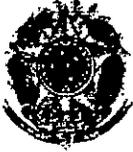
“A contribuinte, acima qualificada, foi intimada a recolher a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), na modalidade folha de pagamento, no valor equivalente a 205,66 UFIR, o qual somado aos acréscimos legais, incidentes, perfaz um crédito consolidado no montante de 519,82 UFIR, conforme Auto de Infração de fls. 01/09, complementado às fls. 27/31.

A imputação fiscal decorre do não-cumprimento das obrigações relativas ao recolhimento das contribuições referentes aos períodos acima discriminados, conforme constatado em exame realizado junto à interessada. Fundamenta-se a exigência nos seguintes dispositivos legais: art. 3º, alínea b e art. 6º e seu parágrafo único da Lei Complementar nº 7/70, c/c o art. 4º, b, e seu parágrafo 1º e art. 7º e seus parágrafos do Regulamento anexo à Resolução do BACEN; item 3 e subitens da Norma de Serviço CEF/PIS nº 2/71; art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17/73 e inciso V, parágrafo 2º do artigo 1º do Decreto-lei nº 2.445/88; art. 11 da Lei nº 7.689/88; Lei nº 7.691/88; Lei nº 7.714/88; Lei nº 8.019/90; art. 54, parágrafo 1º da Lei nº 8.383/91 e ADN/CST nº 14/85.

Observado o prazo regulamentar, ingressou a contribuinte com a peça impugnatória de fls. 10/25, arguindo, em síntese, inexistir lei que exija o recolhimento do PIS sobre os valores pagos a trabalhadores avulsos, mas, apenas, sobre a folha de salários, o que já foi feito pela cooperativa. Requer, pois, a improcedência do Auto de Infração.

Constatada incorreção no cálculo da multa devida (fls. 26), devolveram-se os autos ao Sr. Fiscal para que procedesse à devida retificação, o que foi feito às fls. 27/31. Reaberto o prazo para nova contestação, a interessada limitou-se a reiterar os termos da impugnação apresentada anteriormente (fls. 33).

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10820.000422/93-21  
Acórdão : 201-72.889

Dando cumprimento ao disposto no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, manifestou-se o autor do procedimento, conforme explanação exarada às fls. 35.”

A autoridade recorrida julgou o lançamento procedente, tomando por base as argumentações de que a Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71, no seu item 7 e subitem 7.1, que as entidades de fins não lucrativos incluirão na base de cálculo da Contribuição para o PIS a “remuneração paga pela prestação de serviços a todos empregados e trabalhadores avulsos durante o mês”, o que autoriza o presente procedimento administrativo, vez que pautado pela observância das norma legais e regulamentares aplicáveis à espécie.

Assim foi ementada a decisão de primeira instância:

**“PIS/FOLHA DE PAGAMENTO – SOCIEDADES COOPERATIVAS.** Na base de cálculo da contribuição ao PIS, devida pelas sociedades cooperativas, sobre a folha de pagamento, incluem-se os valores pagos aos trabalhadores avulsos.”

Irresignada com a decisão singular, a autuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário. Na peça recursal apresentada, a autuada, em síntese, defende que apenas os valores pagos a título de salários devem ser considerados para o cálculo da Contribuição para o PIS, vez que o Regulamento do Fundo de Participação, anexo à Resolução nº 174/71 BACEN, não disciplinou o § 2º do artigo 1º da Lei Complementar nº 07/70, que previa a participação no PIS dos trabalhadores avulsos, assim entendidos os que prestam serviços a diversas empresas, sem vínculo empregatício, não podendo a Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71 inovar o Regulamento para legitimar cobrança por ele não prevista. Ademais, que tal Norma de Serviço teria sido exarada em data posterior ao prazo determinado pela Lei Complementar nº 07/70 para a regulamentação da contribuição, e não ser a Caixa Econômica legitimada pela lei complementar a regulamentar o Fundo de Participação, e sim o Conselho Monetário Nacional.

É o relatório.

✱



Processo : 10820.000422/93-21  
Acórdão : 201-72.889

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A exação ora discutida trata de lançamento de ofício formalizado para exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, por parte da Cooperativa Agropecuária do Brasil Central - COBRAC, por entender a autoridade exatora que a empresa deixou de recolher os valores correspondentes a rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, como: salários, gratificações, ajudas de custo, comissões, quinquênios, 13º salário; como também pelo não recolhimento dos valores correspondentes a pagamentos por prestação de serviços a trabalhadores avulsos, empregados e diretores da empresa.

O ponto principal da defesa apresentada pela autuada cinge-se à argumentação de que, em sendo cooperativa, não estaria incluída na base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS os valores correspondentes aos pagamentos efetuados a trabalhadores avulsos.

Passaremos a analisar a matéria à luz da Lei Complementar nº 07/70, instituidora da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, e da sua normatização regulamentadora.

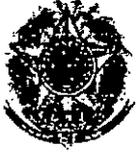
A Contribuição para o PIS, devida pelas entidades de fins não lucrativos, foi instituída pela disposição artigo 3º, § 4º, da Lei Complementar nº 07/70, nos seguintes termos:

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

.....

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

f



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10820.000422/93-21  
**Acórdão** : 201-72.889

Embora a norma legal não se refira expressamente às cooperativas, tem-se que as mesmas, por força dos seus objetivos sociais, incluem-se entre as entidades de fins não lucrativos.

O Regulamento da Contribuição para o PIS, aprovado pela Resolução BACEN nº 174, de 25/02/71, norma regulamentadora da LC nº 07/70, traz, no § 5º do artigo 4º, o mandamento de 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”. Posteriormente, tal regulamentação passou a se dar com base no artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.303, de 21/11/86, que repetia a determinação do dispositivo anterior.

O Decreto-Lei nº 2.445, de 29/06/88, em seu artigo 1º, IV, manteve a alíquota e a base de cálculo antes definidas para a contribuição das entidades sem fins lucrativos mas inovou ao restringir tal tratamento àquelas “que não realizem habitualmente venda de bens ou prestação de serviços de qualquer natureza”.

A Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95, em função da inconstitucionalidade reconhecida por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, suspendeu definitivamente a vigência e eficácia do Decreto-Lei nº 2.445/88, expurgando-o, destarte, do mundo jurídico.

Como conseqüência imediata, determinada pela exigência de segurança e aplicabilidade do ordenamento jurídico, a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.445/88 produziu efeitos *ex tunc*. Assim, tudo passa a ocorrer como se a norma eivada do vício da inconstitucionalidade não houvesse existido, retornando-se a aplicabilidade da sistemática anterior, e, no que se refere às entidades sem fins lucrativos – o que ora nos interessa – voltou a ser aplicável a sistemática do Decreto-Lei nº 2.303/86, para que as mesmas contribuam a uma alíquota de 1%, incidente sobre a folha de pagamento mensal.

Isto posto, tem-se que o deslinde da presente questão há que se dar pela determinação da extensão da base de cálculo da contribuição, ou seja, o que se considera folha de pagamento mensal.

Pela exigência legal, a condição *sine qua non* para que as entidades de fins não lucrativos sejam contribuintes da Contribuição para o PIS é que as mesmas possuam empregados, como definido pela legislação trabalhista.

J



Processo : 10820.000422/93-21  
Acórdão : 201-72.889

De conformidade com o artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, empregado é toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Assim, só adquire o *status* jurídico de empregado a pessoa física que presta serviços contínuos que respondam a uma necessidade permanente da empresa, tendo em vista os fins econômicos que esta persegue.

A partir de tal definição, não há dúvidas de que os pagamentos efetuados aos empregados fazem parte da base de cálculo da Contribuição para o PIS das entidades de fins não lucrativos, restando que se esclareça se os valores referentes às prestações de serviços autônomos também se incluem em tal base de cálculo.

Como já enfatizado, a Lei Complementar nº 07/70 delegou à lei a regulamentação da contribuição das entidades de fins não lucrativos, e a determinação do artigo 4º, alínea *b*, do já citado Regulamento da Contribuição para o PIS, aprovado pela Resolução BACEN nº 174/71, primeira norma regulamentadora da lei complementar em destaque, era bastante clara no sentido de que a contribuição apenas incidiria sobre os salários, *in litteris*:

“Art. 4º. As empresas estão sujeitas a duas contribuições para a constituição do Fundo de Participação:

a) com recursos deduzidos do Imposto de Renda devido, ou como se devido fosse;

b) com recursos próprios equivalentes ao aferido segundo a alínea acima, ou calculados sobre o faturamento, ou apurados percentualmente sobre os salários.”

As normas legais que posteriormente regulamentaram a instituição da Contribuição para o PIS passaram a indicar que a incidência deveria se dar sobre a folha de pagamento mensal. A adoção da nova locução para indicar a base de cálculo da Contribuição para o PIS incidente sobre as entidades de fins não lucrativos, a nosso ver, não indica que a mesma tenha se tornado mais abrangente, capaz de englobar os pagamentos efetuados a título de prestação de serviços. A interpretação sistemática dos dispositivos legais suscitados leva-nos à inferência de que a lei utilizou a locução “folha de pagamento mensal” com o sentido de “folha de salários”.

Entendemos que a determinação emanada do artigo 2º da Medida Provisória nº 1.249, de 14/12/95, vária vezes reeditada e depois transformada na Lei nº 9.715, de 25/11/98,

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10820.000422/93-21

**Acórdão** : 201-72.889

corroborar o entendimento aqui esposado. Tal dispositivo legal, quando, no inciso II, trata da Contribuição para o PIS das entidades sem fins lucrativos, categoria em que, como já enfatizado, enquadram-se as sociedades cooperativas, define sua base de cálculo como a folha de salários, e no parágrafo primeiro determina que as cooperativas, as sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada com base no faturamento, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados, o que evidencia que a lei deu à locução “folha de pagamento mensal” o sentido de “folha de salários”, como a seguir transcrito:

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

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe 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;

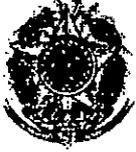
II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários;

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.

§ 1º. 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.” (grifamos)

Para ratificar a abrangência da base de cálculo considerada pela autoridade autuante, a decisão *a quo* esteiou-se nas determinações da Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71, que, em seu item 7 e subitem 7.1, determina, *in verbis*:

“7 - As entidades de fins não lucrativos efetivarão as suas contribuições ao Fundo de Participação do Programa de Integração Social, com o percentual de 1% sobre a folha de pagamento mensal, a partir de 1º de julho de 1971.



Processo : 10820.000422/93-21  
Acórdão : 201-72.889

7.1 – Para efeito do disposto neste item, entende-se por folha de pagamento mensal os rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, tais como: - salários, gratificações, ajudas de custo, comissões, quinquênios, 13º salário, etc. mais a remuneração paga pela prestação de serviços a todos empregados e trabalhadores avulsos durante o mês.”

Tal norma de serviço, que deveria apenas indicar procedimentos operacionais para a cobrança da Contribuição para o PIS, indubitavelmente, traz uma definição da base de cálculo do tributo mais ampliada que aquela determinada pelas normas legais regulamentadoras da lei complementar instituidora da contribuição.

Em nosso sistema jurídico, a lei é o fundamento da faculdade regulamentar, e estando os regulamentos sujeitos ao princípio da legalidade, só podem surgir para dar execução a alguma lei, de tal sorte que seus aplicadores devem desconsiderá-lo, se estiver em desacordo com a lei.

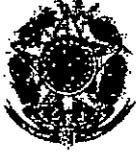
As normas regulamentadoras devem estar sempre subordinadas à lei à qual se referem, devendo ser exclusivamente *intra legem* e *secundum legem*. A lei, desde que de acordo com a Constituição, é ato inicial e incondicionado, enquanto os atos que a regulamentam são atos subsequentes e condicionados, ou seja, compreendidos na abrangência dos preceptivos legais. Aos regulamentos não é permitido criar direito novo, mas apenas estabelecer normas que permitam explicitar a forma da execução da lei, especialmente em matéria de tributação, onde o princípio da estrita legalidade tributária, inscrito no artigo 150, I, da Constituição Federal, exige que todas as obrigações tributárias sejam decorrência estrita da lei.

A esse respeito trazemos excerto do professor Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>:

“Recorde-se que o *princípio da legalidade* é, no plano do Direito Constitucional, o princípio pelo qual *ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*. No Direito Tributário tem-se uma especificação desse princípio, que se costuma chamar *princípio da legalidade tributária*, significando que *nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei*.” (destaques do original)

Assim, diante de todo o exposto, podemos concluir que a recorrente, por sua própria natureza jurídica de direito privado, enquadra-se entre as entidades sem fins lucrativos

<sup>1</sup> Curso de Direito Tributário, 5ª edição, p. 39.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10820.000422/93-21**  
**Acórdão : 201-72.889**

determinadas pelo artigo 3º, § 4º, da Lei Complementar nº 07/70, c/c o artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.303/86, devendo contribuir para o PIS à alíquota de 1% incidente sobre a folha de salários, pelo que somos pelo provimento do recurso apresentado.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 1999

*Ana Neyle Olimpio Holanda*  
ANA NEYLE OLIMPIO HOLANDA