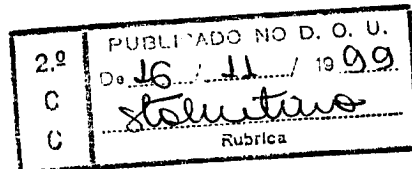




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo : 10820.000425/93-19
Acórdão : 201-72.904

Sessão : 10 de junho de 1999
Recurso : 102.724
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO BRASIL CENTRAL - COBRAC
Recorrida : DRF em Araçatuba - SP

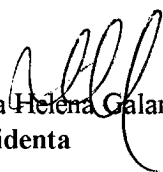
PIS - COOPERATIVAS – TRABALHADORES AVULSOS - BASE DE CÁLCULO

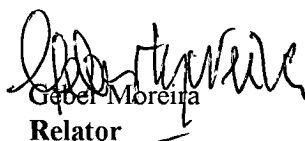
– O Regulamento do Fundo de Participação, publicado em anexo à Resolução nº 174, de 25.02.71, baixada pelo Banco Central do Brasil não cuidava de disciplinar a forma de contribuição prevista pelo § 2º do art. 1º de Lei Complementar nº 07/70, dispositivo que previa a participação no Programa de Integração Social dos trabalhadores avulsos, assim entendidos os que prestam serviços a diversas empresas sem vínculo empregatício. A Norma de Serviço CEF/PIS nº 02, de 27.05.71, baixada pelo Presidente da Caixa Econômica Federal, ignorou a restrição feita pelo § 5º do art. 4º do Regulamento aprovado pela Resolução nº 174/71 do BACEN, ampliando o campo de incidência da contribuição, sem competência para tanto. Na ausência de texto legal que exija o recolhimento do PIS sobre os valores pagos a trabalhadores avulsos, inexigível, na espécie, a contribuição. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de 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


Geber Moreira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa e Sérgio Gomes Velloso.

Lar/Cf/Ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.000425/93-19
Acórdão : 201-72.904

Recurso : 102.724
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO BRASIL CENTRAL - COBRAC

RELATÓRIO

A Cooperativa Agropecuária do Brasil Central - COBRAC foi intimada a recolher a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), na Modalidade Folha de Pagamento, no valor equivalente a 502,27 UFIR, o qual somado aos acréscimos legais incidentes perfaz um crédito consolidado no montante de 1.345,05 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: artigos 3º, alínea *b*, e 6º e seu parágrafo único da Lei Complementar nº 07/70, c/c os arts. 4º, *b*, e seu § 1º, e 7º e seus parágrafos do Regulamento anexo à Resolução nº 174/71 do BACEN; item 3 e subitens da Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71; art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73, e inciso V, § 2º, do art. 1º, do Decreto-Lei nº 2.445/88, art. 11 da Lei nº 7.689/88, Leis nºs 7.691/88; 7.714/88; e 8.019/90; art. 54, § 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, argüindo, 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).

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.000425/93-19
Acórdão : 201-72.904

Decidindo a espécie, entendeu o ilustre julgador que não merece acolhida o argumento declinado pela Contribuinte com o intuito de eximir-se da cobrança da Contribuição ao Programa de Integração Social, na modalidade Folha de Pagamento.

Esclarece a decisão que, com efeito, a Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71 estabelece, no seu item 7. e subitem 7.1, que:

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

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”. (grifo nosso).

Calcado em tais razões, mantém o crédito tributário, acrescido das cominações legais.

Inconformada, recorre a Interessada às fls. 42/46, renovando suas alegações anteriores, em face da alegada ilegitimidade da exigência da contribuição.

É o relatório.



Processo : 10820.000425/93-19
Acórdão : 201-72.904

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GEBER MOREIRA

Cuida-se saber, na espécie, se é de exigir-se o recolhimento do **PIS** sobre os valores pagos a trabalhadores avulsos ou, apenas, sobre a folha de salários dos empregados da Recorrente.

Entendeu a ilustrada Autoridade Monocrática, na sua Decisão de fls. 36/38, que não merece acolhida o argumento declinado pela Contribuinte com o intuito de eximir-se da cobrança da Contribuição ao Programa de Integração Social na modalidade Folha de Pagamento.

Estriba-se, para tanto, na Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71, que estabelece, no seu item 7 e subitem 7.1, *verbis*:

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

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”. (grifo nosso).

Desta forma, considerando que o presente procedimento administrativo pautou-se pela observância das normas legais e regulamentares aplicáveis e que à Recorrente não assiste razão relativamente aos argumentos enunciados em sua defesa, o julgador “*a quo*” manteve, na íntegra, o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 01/09, complementado às fls. 27/31.

Recorde-se, por pertinente ao deslinde da controvérsia suscitada.

A Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, instituiu exação devida ao Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

Implicitamente foi colocada como contribuinte do PIS a empresa, assim entendida “a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda” (§ 1º do art. 1º),



Processo : 10820.000425/93-19
Acórdão : 201-72.904

cujos conceitos são os mesmos que se tem nos termos da legislação civil, tanto assim que, para alcançar outras entidades não constituídas como pessoas jurídicas a legislação do Imposto sobre a Renda lança mão do recurso da equiparação - o que não leva a dar o mesmo alcance diante da Contribuição ao PIS. Como empregado, a Lei Complementar nº 07/70 entendeu "todo aquele que assim definido pela legislação trabalhista" (§ 1º do art. 1º).

A Contribuição ao PIS (propriamente dita), com recursos das pessoas jurídicas, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, é calculada com base no faturamento - grandeza que não definiu, deixando esse trabalho aos intérpretes e aplicadores da lei, mas da qual deu conceito: grandeza relacionada com as operações de vendas de mercadorias (§ 3º do art. 3º). Outra parcela que constitui o Fundo de Participação ao PIS é resultante de dedução do Imposto de Renda devido - o que significa que, para a generalidade das pessoas jurídicas não importa em efetivo dispêndio (art. 3º, *a*). Para as instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias e contribuição, com recursos próprios, é de valor idêntico ao da dedução do Imposto de Renda devido (art. 3º, § 2º); as pessoas jurídicas isentas calculam a Contribuição ao PIS com base em um Imposto de Renda fictício, isto é, como se devido fosse (art. 3º, § 3º).

Tem-se, portanto, que a Contribuição ao PIS, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, comporta duas bases de cálculo: o faturamento e o valor do Imposto de Renda devido ou considerado como se devido fosse (que pode ser considerado como indicador do lucro).

Os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que pretenderam alterar a Lei Complementar nº 07/70, foram julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 161.300-9-RJ - DJU I, de 10/09/93, p. 18.381 e RE nº 161.474-9-BA - DJU I, de 08/10/93, p. 21.018). Assim, não há porque considerá-los.

Com a promulgação da Constituição de 1988, a Contribuição ao PIS, instituída pela Lei Complementar nº 07/70 (com a elevação de alíquota, via adicional, calculada sobre o faturamento, promovida pela Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973), foi recepcionada como contribuição de seguridade social (arts. 195, I, e 201, IV), financiadora que passou a ser do programa do seguro-desemprego, e como contribuição social de interesse das categorias profissionais (art. 149, "*caput*"), enquanto financiadora de abono anual a empregados que percebam de empregadores contribuintes até dois salários mínimos de remuneração mensal (art. 239, "*caput*", e § 3º). A Contribuição ao PIS, em síntese, teria *dúplex* natureza jurídica, sendo irrecusável que, seja como contribuição de seguridade social ou como contribuição de interesse das categorias profissionais, a Contribuição ao PIS, instituída pela Lei Complementar nº 07/70, encontra amparo na Constituição de 1988. Como tal é devida pelos empregadores sobre o faturamento e o lucro (de que é indicador o Imposto de Renda devido ou calculado como se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.000425/93-19
Acórdão : 201-72.904

devido fosse). Consta-se que a Lei Complementar nº 07/70 encontrou, no entanto, limitação: a contribuição que criou só pode ser exigida de pessoas jurídicas empregadoras, seja por força do inciso I do art. 195, seja por força do “*caput*” e § 3º do art. 239 da Constituição.

Impende igualmente observar que, na trilha da Constituição, há contribuições sociais que podem ser suportadas por empresas ao lado de outras a serem suportadas por empregadores. Às empresas (tenham ou não empregados) podem ser contribuintes do salário-educação (§ 5º do art. 212), enquanto que apenas as empresas que se identifiquem como “empregadores” podem sê-lo em relação às Contribuições ao SESC, SESI, SENAI, SENAC e SENAR (art. 240 do texto permanente da Constituição de 1988 e art. 62 do ADCT). Acrescente-se que as Contribuições devidas ao SESC, SESI, SENAI e SENAC, encontradas vigentes quando da promulgação da Constituição de 1988, incidiam - como continuam a incidir - exatamente sobre a folha de salários dos empregados, isto é, trabalhadores sob relação de emprego. Com isso, tem-se que o conceito de empregadores foi devida e constitucionalmente determinado para significar apenas e tão-somente aqueles que mantenham trabalhadores sob relação de emprego. Do mesmo modo se operou com o conceito de folha de salários, previsto tanto no art. 195 como no art. 240: neste, que se reporta àquele, tem-se claramente que o conceito a se considerar é o da lei ordinária que dispunha sobre as Contribuições ao SESC, SESI, SENAI e SENAC, que não incidiam sobre outra coisa que não a folha de salários - importância paga a trabalhadores mantidos sob relação de emprego.

Como se viu, a decisão de primeira instância baseou-se, para manter a exigência, no teor do item 7 e subitem 7.1 da Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71, baixada pelo Sr. Presidente da Caixa Econômica Federal.

Cumpramos ressaltar, porém, que a Lei Complementar nº 07/70, a par de fixar as diretrizes gerais sobre a Constituição, financiamento, formas de participação e administração do Programa de Integração Social, estabeleceu, no § 2º do seu artigo 1º, que “A participação dos trabalhadores avulsos, assim definidos os que prestam serviços a diversas empresas, sem relação empregatícia, no Programa de Integração Social, far-se-á nos termos do Regulamento a ser baixado, de acordo com o artigo 11 desta Lei”.

Já o artigo 11 da Lei Complementar nº 07/70 dispôs que “Dentro de 120 (cento e vinte) dias, a contar da vigência desta lei, a Caixa Econômica Federal submeterá à aprovação do Conselho Monetário Nacional o Regulamento do Fundo, fixando as normas para o recolhimento e a distribuição dos recursos, assim como as diretrizes e os critérios para a sua aplicação”.



Processo : 10820.000425/93-19
Acórdão : 201-72.904

E, no parágrafo único do dispositivo, ficou estabelecido que o Conselho Monetário Nacional teria, a contar do recebimento do projeto de regulamento do fundo, o prazo de sessenta dias para pronunciar-se.

Em Sessão realizada a 19 de fevereiro de 1971, o Conselho Monetário Nacional, apreciando o Projeto de Regulamento submetido pela Caixa Econômica Federal, resolveu, no uso da competência que lhe fora outorgada pela Lei Complementar nº 07/70, aprovar o Regulamento destinado a reger as atividades do Fundo de Participação para Execução do Programa de Integração Social.

Essa deliberação do CMN foi tornada pública por meio da Resolução nº 174, de 25 de fevereiro de 1971, baixada pelo Banco Central do Brasil na forma do que dispunha e continua a dispor o artigo 9º da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964. O Regulamento do Fundo de Participação foi publicado em anexo à referida Resolução, com o que se esgotou o procedimento de regulamentação ditado pelo artigo 11 da Lei Complementar nº 07/70.

Ocorre que o Regulamento baixado não cuidou de disciplinar a forma de contribuição prevista pelo § 2º do artigo 1º da Lei Complementar nº 07/70, dispositivo que previa a participação no Programa de Integração Social dos trabalhadores avulsos, assim entendidos os que prestam serviços a diversas empresas, sem vínculo empregatício. O Regulamento, portanto, simplesmente se omitiu quanto a definir a participação daquela categoria de trabalhadores.

A única referência feita no Regulamento às entidades de fins não lucrativos, caso da ora Recorrente, foi no § 5º do artigo 4º, onde está dito 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”.

É óbvio que, ao usar a expressão “folha de pagamento mensal”, relativa aos “empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista”, o Regulamento está logicamente fazendo alusão à folha de salários, que englobam serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”, na definição dada pela legislação trabalhista, sendo certo que a contribuição incidente sobre a folha de pagamento mensal dos empregados foi a única estabelecida pelo Regulamento do Fundo em relação às entidades sem fins lucrativos.

Tem razão a Recorrente quando sustenta que a Caixa Econômica Federal, sem ter competência legal para tanto, resolveu por conta própria ampliar o campo de incidência da contribuição sobre a folha de pagamento mensal das entidades sem fins lucrativos para abranger também as remunerações pagas a trabalhadores avulsos, através do item 7.1 da Norma de Serviço CEF/PIS nº 02, de 27 de maio de 1971.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10820.000425/93-19
Acórdão : 201-72.904

Na verdade a Ordem de Serviço baixada pelo Presidente da Caixa Econômica Federal ignorou a restrição feita pelo § 5º do artigo 4º do Regulamento aprovado pela Resolução nº 174/71, do Banco Central do Brasil, que falava em “empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista”, ampliando o campo de incidência da contribuição, sem competência para tanto, já que a Lei Complementar nº 07/70 elegeu o Conselho Monetário Nacional como único órgão competente para aprovar o Regulamento do Fundo e, de consequência, todas as formas de contribuição a que ficariam sujeitas as empresas e entidades sem fins lucrativos.

Se o Regulamento baixado pelo CMN não previu, relativamente às entidades sem fins lucrativos, a obrigatoriedade de contribuir para o Fundo com percentual calculado sobre remunerações pagas a trabalhadores avulsos, preferindo restringir a incidência da contribuição ao somatório da folha de pagamento mensal dos empregados, infere-se que a Caixa Econômica Federal não tinha competência para estabelecer a forma de contribuição prevista no item 7.1 da Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71.

Cumpra relembrar que a legalidade tributária não é flexível, elástica, extensível, submetida a critérios integrativos, como a analogia ou a interpretação extensiva, para efeitos impositivos.

Ela é necessariamente inextensível, estrita, inflexível e não submetida à integração analógica e à interpretação extensiva.

Por esta razão, o constituinte houve por bem determinar que além da enunciação que lastreia todo o ordenamento jurídico brasileiro, que é o princípio da legalidade, exposto no artigo 5º, inciso II, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, houve por bem compactar aquele princípio nos termos do artigo 150, inciso I, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao Contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

Em outras palavras, além de escrita, a lei (art. 5º, inciso II) tem que ser estrita (art. 150, inciso I), razão pela qual toda a doutrina entende, com pertinência, que a tipicidade é fechada e a reserva legal absoluta nas leis impositivas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10820.000425/93-19
Acórdão : 201-72.904

Ante o exposto, na ausência de texto legal que exija o recolhimento do PIS sobre os valores pagos a trabalhadores avulsos, conheço do recurso e lhe dou provimento.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 1999


GEBER MOREIRA