




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 03 / 03 / 2004

VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

Recorrente : COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA, AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO LTDA. COPERSUCAR
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

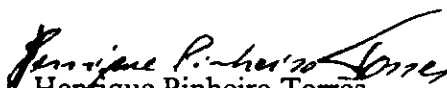
PIS/PASEP - SOCIEDADES COOPERATIVAS. PIS-FOLHA DE PAGAMENTO. É legítima a exigência da contribuição para o PIS incidente sobre a folha de pagamento para as sociedades cooperativas, por expressa previsão legal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA, AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO LTDA. COPERSUCAR.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt (Relator) e Raimar da Silva Aguiar. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o Acórdão.

Sala das Sessões, em 11 de junho de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Nayra Bastos Manatta
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

Recorrente : COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA, AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO LTDA. COPERSUCAR

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em razão do não recolhimento da Contribuição para o PIS nos moldes estabelecidos pela Resolução nº 174 do Conselho Monetário Nacional, que instituiu a incidência da Contribuição sobre a folha de salários das entidades de fins não lucrativos à alíquota de 1% (um por cento).

A Contribuinte apresentou tempestiva impugnação onde alegou, em síntese, que referida Resolução não seria veículo normativo hábil para instituir tributo, razão pela qual a exigência haveria de ser cancelada.

O lançamento foi julgado procedente por decisão que recebeu a seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Periodo de apuração: 01/01/1987 a 31/12/1990

Ementa: IMPUGNAÇÃO. PIS. COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE, ILEGALIDADE, ARBITRARIEDADE OU INJUSTIÇA. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de inconstitucionalidade, ilegalidade, arbitrariedade ou injustiça de atos legais e infralegais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Inconformada, interpôs a Contribuinte o recurso voluntário de folhas 179 a 187, reiterando os argumentos alinhavados em sua impugnação.

É o relatório.



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

Sendo tempestivo o recurso e tendo a Contribuinte arrolado bens, passo a decidir.

A Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, como se sabe, foi instituída pela Lei Complementar nº 7/70, de 7.9.1970, que a respeito das entidades de fins não lucrativos, como as Cooperativas, dispôs o seguinte:

“Art. 3º. Omissis.

(...)

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

Ou seja, como bem acentua VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA¹, tratou-se de:

“Previsão ociosa, essa, porque sob o regime constitucional então vigente (o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969), como sob a atual, as contribuições só eram e são criadas pela via legal. Mas previsão reveladora – às claras – de que a Lei Complementar nº 7/70 não criara contribuição ao Fundo de Participação do PIS para as entidades de fins não lucrativos, que tivessem empregados. A Lei Complementar nº 7 não se omitiu quanto à contribuição de referidas entidades: omitiu-se, sim, deliberadamente em criá-la, reservando a criação a outra lei.”

Em resumo: a Contribuição para o PIS, devida pelas entidades sem fins lucrativos, apenas prevista pela LC nº 7/70, haveria de ser criada por lei.

Posteriormente, em 25.2.1971, foi aprovado, em atenção ao que determinava o art. 11 da LC 7/70 e através da Resolução nº 174 do CMN, o “Regulamento do Fundo de Participação para Execução do Programa de Integração Social”.

A tal regulamento, por força do disposto no precitado art. 11, caberia, só e tão-somente, fixar “as normas para o recolhimento e a distribuição dos recursos, assim como as diretrizes e os critérios para a sua aplicação”.

Ocorre que, extrapolando em muito os estreitos lindes da delegação de competência regulamentar estabelecida pelo acima transcrito art. 11, bem como contrariando o disposto no § 4º, do art. 3º da LC nº 7/70, dispôs o referido regulamento no § 5º de seu art. 4º, o seguinte:

¹ Inconstitucionalidade da contribuição ao PIS calculada com base na folha de pagamento, RDDT 3/86.



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

"Art. 4º. Omissis.

(...)

§ 5º - 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."

Além de ilegal – por violação ao disposto no art. 3º, § 4º, da Lei Complementar nº 7/70 –, o § 5º do art. 4º da Resolução CMN 174/71, contrariou também o disposto no art. 97, do CTN e o art. 19, I, da Constituição de 1967 – *que positivou o relevante princípio da estrita legalidade tributária* –, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, pois que à época as contribuições sociais, como o PIS, só podiam ser criadas por lei ou decreto-lei, haja vista a então natureza tributária dessa exação.

Importante registrar, por outro lado, que a delegação de competência estabelecida pelo art. 21, § 2º, I, da CF de 69, autorizava tão-somente a fixação pelo Executivo das alíquotas do tributo, obedecidos os limites fixados em lei.

Jamais e em tempo algum poderia a lei conferir ao Executivo a faculdade de criar o tributo, ou seja, fixar todos os elementos de sua hipótese de incidência.

Como não poderia deixar de ser, este é o entendimento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, manifestado ao ensejo do julgamento do RE 191.044-5, colhendo-se do voto então proferido pelo Ministro ILMAR GALVÃO o seguinte excerto, *verbis*:

"Acontece, porém, que o § 2º do art. 21 da EC 01/69 - conforme demonstraram Mizabel Derzi e Sacha Calmon, em memorial que distribuíram a propósito deste julgamento - se limitava a autorizar a União Federal a instituir contribuições da espécie, nos termos do inciso I, o qual, na verdade, investia o Poder Executivo da faculdade de alterar-lhes as alíquotas ou as bases de cálculo, nas condições e limites estabelecidos em lei.

Significa que o Poder executivo, na vigência da Carta Pretérita, não podia receber delegação de competência para fixar a alíquota inicial de qualquer tributo, mas tão-somente para alterar os referidos elementos cujas condições e limites haveriam, necessariamente, de ser estabelecidos por meio de lei."

Comentando acerca da matéria, à luz da Constituição pretérita, ALIOMAR BALEEIRO² assim ensinava:

"Não vale o ato do Poder Executivo, se a lei não o autoriza. Não tem eficácia a lei, para esse fim, se não estabelece condições e limites, dentro dos quais deve agir o Poder Executivo. A lei, em tal caso, não pode ser uma carta branca, que equivaleria então à delegação de atribuições de um Poder a outro, prática constitucionalmente defesa."

² *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, 3ª ed.*



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

Assim, em que pesem as manifestas e evidentes ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança do PIS das entidades de fins não lucrativos com base na Resolução CMN 174/71, a referida exação continuou sendo-lhes exigida com base em tal ato normativo até o advento do Decreto-Lei nº 2.303/86, que em nada alterou a sistemática até então vigente, e, posteriormente, dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988.

Disponham os referidos Decretos-Leis o seguinte:

Decreto-Lei nº 2.445/88

"Art. 1º. A partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, passarão a ser calculadas da seguinte forma:

(...)

IV - fundações públicas e privadas, condomínios e demais entidades sem fins lucrativos, inclusive as instituições de assistência social, que não realizem habitualmente venda de bens ou prestação de serviços de qualquer natureza: um por cento sobre o total da folha de pagamento de remuneração dos empregados."

Decreto-Lei nº 2.449/88

"Art. 1º. O Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, passa a vigorar com as seguintes modificações:

"Art. 1º. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, passarão a ser calculadas da seguinte forma:

(...)

IV - sociedades cooperativas, em relação às operações praticadas com cooperados, fundações públicas e privadas, condomínios e demais entidades sem fins lucrativos, inclusive as entidades fechadas de previdência privada e as instituições de assistência social, que não realizem habitualmente venda de bens ou serviços: um por cento sobre o total da folha de pagamento de remuneração dos seus empregados."

Os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88, como se sabe, foram declarados inconstitucionais pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL por ocasião do julgamento do RE 148.754-2/RJ e posteriormente tiveram sua execução suspensa pela Resolução nº 49/95 do SENADO FEDERAL.



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

Assim se entendeu porque, tendo a EC 8/77 retirado das contribuições sociais a natureza tributária que lhes tinha conferido a EC 1/69, e tendo em vista a destinação do produto da arrecadação do PIS, insuscetível seria sua disciplina por Decreto-Lei, à luz do art. 55, II, da Constituição de 1969.

A respeito dos efeitos de tal declaração de inconstitucionalidade, pertinentes e esclarecedoras são as considerações de VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA³:

“Se, da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis n.ºs. 2.445/88 e 2.449/88, resulta a exigência da contribuição ao PIS, para as empresas em geral nos moldes da Lei Complementar n.º 7/70, para as entidades sem fins lucrativos e condomínios em edificações nada se põe ou se põs em seu lugar.”

Em que pese o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL não ter declarado a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.303/86, tal diploma padece do mesmíssimo vício que levou a Corte Suprema a declarar a inconstitucionalidade dos Decretos-Lei nºs 2.445 e 2.449/88, sendo assim aplicável ao caso as disposições do artigo 1º, *caput*, do Decreto nº 2.346/97⁴.

Tem-se, pois, que em face de tal decisão do STF, continuou a inexistir diploma legal a validamente exigir da Impetrante o pagamento da contribuição ao PIS, haja vista que a Resolução nº 174 do CMN, como já demonstrado, a tal não se prestava, omissão esta que só veio de ser suprida quando da adoção, pelo executivo federal, da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995.

O entendimento dos Tribunais é neste sentido, como se vê das ementas a seguir transcritas:

“TRIBUTÁRIO – PIS – COOPERATIVAS SEM FINS LUCRATIVOS – FORMA DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (Art. 3º, § 4º LC nº 07/70).

- 1. A LC 7/70, ao estabelecer a cobrança do PIS, explicitou que as entidades sem fins lucrativos contribuiriam para o PIS na forma da lei (art. 3º, § 4º).*
- 2. Sem lei alguma, senão pela MP 1.212, de 28/11/95, passou-se a cobrar o PIS de acordo com a Resolução nº 174/71 do Conselho Monetário Nacional.*
- 3. Só a lei, em sentido formal e material, pode cumprir a determinação constante da LC 07/70 (art. 3º, § 4º).*
- 4. Recurso especial improvido.”*

(STJ, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, RESP 463.467/RS, DJU 31.03.2003, p. 161)

³ *In, op. cit.*

⁴ Art. 1º. As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

2r5



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) – COOPERATIVAS SEM FINS LUCRATIVOS – LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 – RESOLUÇÃO Nº 174/71 DO CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL – MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1212, DE 28/11/95 – ATOS COOPERATIVOS – NEGÓCIOS COM TERCEIROS – INCIDÊNCIA DO PIS – LEI 5.764, DE 16/12/71 – PRECEDENTE STJ.

- Determinando a L.C nº 07/70 que a regulamentação das normas estabelecidas sobre a contribuição para o PIS deverá ser efetuada por lei ordinária, descarta-se a possibilidade de normatização por não caber a mera Resolução do Conselho Monetário Nacional, em atendimento ao princípio da legalidade estrita.

- A MP 1212/95 determinou que a apuração da contribuição para o PIS, pelas entidades sem fins lucrativos, definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, será mensal, com base na alíquota de 1% sobre a folha de salários no que se refere aos atos praticados pelas cooperativas, entre elas e seus cooperados (artigos 2º, ‘caput’ e inciso II e 8º, inciso II).

- É inexigível a contribuição para o PIS sobre a folha de pagamento mensal, até fevereiro/1996, quando entrou em vigor a Medida Provisória 1212/95.

- (...).

- (...).

- Recurso especial conhecido pela letra ‘a’ e parcialmente provido.”

(STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Pessanha Martins, RESP 146843/SC, DJU 24.6.2002)

“RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. COOPERATIVAS. LEI COMPLEMENTAR N. 7/70. RESOLUÇÃO N. 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 n. 2.445/88 e



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

2.449/88 foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e tiveram sua eficácia suspensa pela Resolução n. 49/95 do Senado Federal. Tal entendimento somente poderá ser aplicado até o início da vigência da Medida Provisória n. 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 n. 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 n. 5.764/71. Recurso especial parcialmente provido. Decisão unânime.

(STJ, 2ª Turma, REsp 147928/SC, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU 17.9.2001)

"Administrativo. Tributário e Processual Civil. PIS de Entidades de Fins Não Lucrativos. Apenas após a Emenda Constitucional nº 08/77 e antes da Constituição de Federal em vigor, não possuía o PIS natureza tributária. De natureza tributária ou não, a fixação da alíquota e base de cálculo do PIS, das entidades de fins não lucrativos, no § 4º do art. 3º da Lei Complementar nº 7/70, foi confiada à lei, insuscetível de ser suprida por Critérios do Conselho Monetário Nacional, a que se refere o § 5º do art. 3º da Lei Complementar nº 7/70. A prescrição, em se tratando a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, de conformidade com jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça - ressalvado entendimento pessoal do Relator, em sentido contrário - tem início a partir da data da homologação tácita, em inexistindo homologação expressa. Correção monetária segundo índices que expressam inflação que condiz com o entendimento consagrado nos reiterados julgados do STJ. Juros de mora, na correção do indébito - que a Constituição Federal não reserva à lei complementar - a partir do exercício de 1996, obedece à sistemática do § 4º do art. 39 da Lei 9.250/95. Honorários advocatícios, em demandas da espécie, considerados o lugar da prestação de serviço (nesta cidade e, provavelmente em Brasília), o tempo exigido para o serviço do profissional, iniciado, no caso, em 2 de maio de 1997, e com previsão de mais alguns anos, até a efetiva satisfação do direito postulado, o zelo do profissional, o trabalho realizado, bem como a natureza da causa, devem ser fixados, equitativamente, em 10% do valor da condenação, com observância do art. 21 do CPC. Recurso e remessa necessária parcialmente provido."

(TRF 2ª Região, ac. unân. da 4ª T. na AC nº 1691931, p. 98.02.16202-7)

8



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. COOPERATIVAS. INEXIGIBILIDADE.

1. Inexistindo homologação expressa, o direito de pleitear o ressarcimento da contribuição social subsiste até dez anos, contados do fato gerador.

2. A expressão 'na forma da lei' prevista no art. 3º, § 4º, da LC 07/70 não poderia ser suprida por regulamento, uma vez que o PIS, tendo natureza tributária, está sujeito ao princípio da legalidade estrita.

3. Inexigibilidade da contribuição com base na Resolução 174/71 do CMN, NS 02/71 da CEF e DLs 2.445/88 e 2.449/88, revelando-se possível a compensação dos valores pagos indevidamente com parcelas vincendas da mesma exação.

4. Correção monetária com utilização dos índices OTN, IPC, INPC, UFIR e, a partir de janeiro de 1996, somente da taxa SELIC. 5. Honorários advocatícios compensados dada a sucumbência recíproca, em partes iguais.”

(TRF 4ª Região, 2ª Turma, AC 358047, Rel. Juiz Vilson Darós, DJU 18.7.2001)

“PIS. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO DAS COOPERATIVAS. RESOLUÇÃO Nº 174/71. LC 07/70.

A resolução 174/71 do CMN, não observou o princípio da reserva legal quanto à fixação da base de cálculo e alíquota da exação para as entidades de fins não lucrativos. A expressão contida no art. 3º, § 4º, da LC 07/70 (...) não pode ser interpretada além de seus precisos termos, ou seja, 'forma da lei' não é 'forma do regulamento'.”

(TRF 4ª Região. Embargos Infringentes na Apel. Cível 12815 – Processo 95.0457251-0, 1ª Seção, DJU 14/03/2001)

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário e cancelo o auto de infração.

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de junho de 2003


EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

VOTO DA CONSELHEIRA NAYRA BASTOS MANATTA
RELATORA-DESIGNADA

A questão tratada no presente processo é a existência ou não de diploma legal que autorizasse o pagamento da Contribuição para o PIS, para as sociedades cooperativas, incidente sobre a folha de salários antes da edição da MP nº 1.212/95.

A contribuição para o PIS, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 1970, era devidas pelas sociedades cooperativas à alíquota de 1% calculada sobre a folha de salários do mês, tivessem ou não operações de atos não-cooperativos. Caso a cooperativa tivesse faturamento de atos não-cooperativos, além da contribuição calculada sobre a folha de salários, pagava a contribuição sobre o faturamento de atos não-cooperativos em alíquota própria.

Ao instituir a contribuição para o PIS a LC nº 07/70, no seu art. 3º, assim dispôs:

“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%;

3) no exercício de 1973, 0,40%;

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

§ 1º - A dedução a que se refere a alínea a deste artigo será feita sem prejuízo do direito de utilização dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor e calculada com base no valor do Imposto de Renda devido, nas seguintes proporções:

a) no exercício de 1971 -> 2%;

b) no exercício de 1972 - 3%;

c) no exercício de 1973 e subseqüentes - 5%.

§ 2º - As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de recursos próprios de valor idêntico do que for apurado na forma do parágrafo anterior.

§ 3º - As empresas a título de incentivos fiscais estejam isentas, ou venham a ser isentadas, do pagamento do Imposto de Renda, contribuirão para o Fundo



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

de Participação, na base de cálculo como se aquele tributo fosse devido, obedecidas as percentagens previstas neste artigo.

§ 4º - As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei. (grifo nosso)

§ 5º - A Caixa Econômica Federal resolverá os casos omissos, de acordo com os critérios fixados pelo Conselho Monetário Nacional."

Depreende-se daí que, desde a instituição da contribuição para o PIS pela LC nº 07/70, havia previsão legal para que as entidades de fins não lucrativos, como é o caso das cooperativas, se tivessem empregados, assim definidos pela legislação trabalhista, recolhessem a referida contribuição na forma estabelecida na lei.

O parágrafo 5º combinado com o art. 11 da citada LC 07/70 delegou expressamente competência à Caixa Econômica Federal para, conjuntamente com o CMN, resolver os casos omissos; regulamentar o fundo; fixar normas para o recolhimento e a distribuição de recursos, bem como as diretrizes e critérios de sua aplicação, conforme se verifica pelo texto legal da norma abaixo transcrito:

"Art. 11 - 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.

Parágrafo único - O Conselho Monetário Nacional pronunciar-se-á, no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar do seu recebimento, sobre o projeto de regulamento do Fundo."

Exatamente na competência autorizada pela Lei Complementar instituidora da contribuição é que a Caixa Econômica Federal elaborou o Regulamento do PIS, veiculado pela Resolução nº 174/71 do CMN, no qual restou estabelecido, dentre outras matérias, que as sociedades de fins não lucrativos contribuiriam para o fundo com uma quantia fixa de 1% incidente sobre a folha de salários (art. 4º, § 5º, da RES-174/71 do CMN).

Ademais, não há qualquer pronunciamento judicial que desautorize a cobrança do PIS sobre a folha de salários de entidades de fins não lucrativos, em virtude de ilegalidade da lei que instituiu a cobrança. Inexistindo mandamento judicial em sentido contrário à lei não se pode, na esfera administrativa, negar sua vigência ou escusar-se o seu cumprimento.

Por outro lado, no período em questão – janeiro de 1987 a dezembro de 1990 – já se encontrava em pleno vigor o Decreto-Lei nº 2.303/86, que no seu art. 33, expressamente autoriza a cobrança da contribuição para o PIS à alíquota de 1% incidente sobre a folha de pagamento, no caso de entidades de fins não lucrativos.

Assim, diante da expressa determinação legal contida no art. 33 do Decreto-Lei nº 2.303/86, as cooperativas, sendo sociedades de fins não lucrativos, como bem definido pela



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

Lei nº 5.764/71 (Lei das Cooperativas), estavam obrigadas ao recolhimento da contribuição para o PIS à alíquota de 1% sobre a folha de pagamento.

Ressalte-se, ainda, que a Constituição Federal no *caput* do art. 195, redação original, estabeleceu que a seguridade social será financiada por toda sociedade⁵, permitindo a desoneração dessa contribuição – isenções - apenas as entidades de assistência social. O financiamento poderá ocorrer diretamente, por intermédio de contribuições sociais, criadas por leis específicas; (I) dos empregadores, (II) dos trabalhadores e (III) provenientes das loterias, e indiretamente, com a participação da sociedade mediante a cobrança de tributos.

No que se refere aos empregadores, a Constituição, desde logo e no mesmo *caput*, atribuiu ao legislador ordinário competência⁶ para criar ou cobrar, concomitantemente, três contribuições sociais distintas, cada qual com campo material específico, a saber:

- a) Contribuição social sobre a folha de salários;
- b) Contribuição social sobre o faturamento; e,
- c) Contribuição social sobre o lucro.

Das três, a contribuição social sobre folha de salários era a única existente antes da Constituição de 1988, recepcionada com o texto de 1988, e está em vigor até hoje com as alterações ordinárias que vêm ocorrendo; a contribuição social sobre o lucro também, por sua vez, foi criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e está em vigor com alterações ordinárias posteriores; e a contribuição social sobre o faturamento teve uma instituição bem mais complexa.

Depreende-se daí que a incidência do PIS sobre a folha de salários é anterior à MP nº 1.212/95, uma vez que, em 1988, quando da promulgação da Constituição Federal, já existia e foi por esta recepcionada.

Ademais, nenhuma dúvida resta que a contribuição para o PIS era devida pelas sociedades cooperativas sobre a folha de salários desde a criação desta contribuição, como bem frisaram Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel in *A Base de Cálculo do PIS e da Cofins para Sociedades Cooperativas, Problemas Atuais do Direito Cooperativo*, Ed. Dialética, 2002, pág. 81: “as sociedades cooperativas e todas as demais entidades sem fins lucrativos sempre sofreram a incidência do PIS sobre as suas respectivas folhas de salários.”, mais adiante

⁵ Corresponde à consagração do princípio da universalidade do custeio, que é um dos fundamentos suscitados no julgamento do RE-230.337-RN, Informativo 155, conforme voto do Min. Carlos Velloso ali transcrito. O sentido da expressão para toda a sociedade não pode ter uma extensão absoluta que implique aplicação uniforme ao universo de pessoas, pois estaríamos negando as diferenças que na realidade existem. A exigência constitucional de contribuição para toda a sociedade estará atendida se a lei passar a considerar, como elemento referencial, para sua disciplina, e como critério de aferição da contribuição ao custeio da seguridade social, o elemento grupo, e este, como um todo, contribuir.

⁶ É o poder jurídico de que dispõem aquelas unidades (ou governos) de lançar tributos sobre a matéria econômica ao seu alcance, de acordo com autorização concedida pelo legislador constituinte.



Processo nº : 10880.015540/91-01
Recurso nº : 121.609
Acórdão nº : 202-14.870

acrescentam que “a incidência do PIS sobre a folha de salários era restrita ao resultado dos atos cooperativos praticados pela sociedade. . .”. (grifo nosso).

Analisando a questão pela ótica da ética e da Justiça, também não poderia, sob qualquer hipótese acolher-se as pretensões da recorrente, como se demonstrará a seguir.

O Programa de Integração Social tem como objetivo promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, e que a contribuição arrecadada como esta finalidade restará depositada em conta, no Fundo, em nome do empregado, destinadas, primordialmente, à formação de seu patrimônio.

Ainda que se considerasse o objetivo maior da referida contribuição – espécie de financiamento que a sociedade presta ao trabalhador na formação do seu patrimônio – estar-se-ia realizando, em derradeira instância, a meta máxima do Direito que é promover a justiça, já que, segundo Ricardo Lobo Torres in *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. São Paulo. Ed. Renovar, 2003, pela adoção da filosofia de Kelsen, tendo havido uma reaproximação entre direito e ética, os princípios fundamentais do direito devem garantir as mínimas condições da vida humana digna, e sobre estes pilares deve estar assentada a norma jurídica positiva, sendo que, caso assim não ocorra, tem-se a injustiça - contrária a todo bom direito.

Com base nestes princípios é de se considerar, em última análise, que as sociedades, ainda que não tenham fins lucrativos, devem contribuir na formação do patrimônio dos seus empregados, que por serem mais pobres, merecem o amparo do Estado, inclusive com criação de leis que os favoreçam, caso da contribuição para o PIS, obrigando os mais ricos a contribuírem com a justa parcela na busca da Justiça Social – bem máximo de toda a sociedade.

O caráter eminentemente social desta contribuição, por si só, já justificaria o seu recolhimento por parte de toda a sociedade, mesmo aquelas cujos fins não sejam lucrativos. Tal é a importância de a seguridade social ser financiada por toda a sociedade que a própria Constituição Federal cuidou especificamente da matéria no seu art. 195.

Conclui-se, portanto, que seja do ponto de vista da doutrina, ética e Justiça, ou do ponto de vista da estrita legalidade (exigência encontra-se prevista no texto literal da Lei), é legítima a cobrança da contribuição para o PIS pelas sociedades cooperativas.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 11 de junho de 2003


NAYRA BASTOS MANATTA