



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União  
de 28 / 05 / 2004  
Rubrica. *[Assinatura]*

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10925.001383/98-51  
Recurso nº : 118.009  
Acórdão nº : 202-14.785

Recorrente : COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA CAMPOS NOVOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

**NORMAS PROCESSUAIS – PIS – SOCIEDADES COOPERATIVAS – PERÍODO ANTERIOR À MP Nº 1.212/95** – No período anterior à vigência da MP nº 1.212/95, as sociedades cooperativas sujeitam-se ao recolhimento da Contribuição para o PIS na alíquota de 1% sobre a folha de pagamento mensal, além da parcela de 0,75% do faturamento decorrente da venda de bens a não associados (atos cooperativos).

**PIS – FALTA DE RECOLHIMENTO – MULTA DE OFÍCIO** – A falta de recolhimento de tributos ou contribuições federais, apuradas em procedimento de fiscalização, enseja a aplicação da multa de lançamentos de ofício.

**FALTA DE RECOLHIMENTO – JUROS DE MORA** – Os tributos e considerações federais não recolhidos nos respectivos vencimentos são acrescidos de juros moratórios, na forma da lei.

**ARGÜIÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE** – A inconstitucionalidade da legislação tributária não é oponível na esfera administrativa.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA CAMPOS NOVOS LTDA.**

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, Gustavo Kelly Alencar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003

*[Assinatura]*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

*[Assinatura]*  
Raimar da Silva Aguiar  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Neyle Olímpio Holanda e Nayra Bastos Manatta.  
cl/opr



Processo nº : 10925.001383/98-51  
Recurso nº : 118.009  
Acórdão nº : 202-14.785

Recorrente : COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA CAMPOS NOVOS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se da exigência da contribuição para o PIS no período de março/93 a maio/95, relativa aos atos não-cooperados, praticados pela sociedade cooperativa identificada.

A DRJ em Florianópolis - SC manteve o lançamento.

Razões do Recurso:

- As cooperativas são empresas sem fins lucrativos;
- Os arts. 3º e 4º da LC 07/70 determinam que as entidades sem fins lucrativos que tenham empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista contribuirão para o Fundo na forma da lei;
- Nenhuma lei, no sentido estrito da palavra, foi editada para regular a exigência do PIS para as cooperativas;
- O único tratamento dado à matéria foi por meio de AD nº 14/85, fazendo pois, o Poder Executivo às vezes do Legislativo ao estabelecer base de cálculo e alíquota para o PIS das sociedades cooperativas, ferindo o princípio da legalidade;
- Com a edição dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, foi estabelecida base de cálculo e alíquota para o PIS nas cooperativas, entretanto, estes decretos foram declarados inconstitucionais;
- Como a LC 07/70 não estabelecia BC e alíquota para o PIS das cooperativas este não podia ser exigido à época, por inexistência de base legal que respaldasse a exigência;
- Inaplicabilidade da Taxa SELIC como juros de mora; e
- Caráter confiscatório da multa de ofício aplicada ao lançamento.

É o relatório.



Processo nº : 10925.001383/98-51  
Recurso nº : 118.009  
Acórdão nº : 202-14.785

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
RAIMAR DA SILVA AGUIAR**

O recurso é tempestivo e tendo atendido os demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Primeiramente vale estabelecer algumas considerações acerca do que seriam atos cooperados e atos não-cooperados, praticados pelas cooperativas.

Costuma-se dividir os atos que podem ser praticados pelas cooperativas em cooperativos e não-cooperativos. Decorrem dessa classificação sérias conseqüências práticas, a começar pela interpretação do preceito constitucional que prescreve o seguinte: a lei complementar estabelecerá adequado tratamento tributário<sup>1</sup> ao ato cooperativo praticado pela sociedade cooperativa.

Em linguagem acadêmica, os atos cooperativos, segundo o Professor Renato Becho<sup>2</sup>, são "*atos jurídicos que criam, mantêm ou extinguem relações cooperativas, exceto a constituição da própria entidade, de acordo com o objeto social, em cumprimento de seus fins institucionais, variando de acordo com o tipo de cooperativa, ou seja, de acordo com o objeto social eleito e os fins institucionais hábeis para alcançá-los*".

Para Franke,<sup>3</sup> é por meio da prática dos "atos cooperativos" que a cooperativa realiza o seu fim, qual seja, o de prestar serviços aos associados (Lei nº 5.764/1971, art. 4º), - alvo derradeiro, objetivo final de todas as cooperativas autênticas, edificadas sobre a idéia de servir adequadamente às necessidades dos seus associados<sup>4</sup>.

Segundo o mesmo autor, a expressão "ato cooperativo" é hoje, no direito brasileiro, o *nomen juris*<sup>5</sup> aplicável a todos os negócios internos das cooperativas. A individualização mais rigorosa desses atos exige, evidentemente, a indicação de uma diferença específica, mediante predicação condizente com o tipo de atividade. Assim, para distinguir os diversos "atos cooperativos", cabe usar a linguagem comum, valendo-se de expressões que qualifiquem o ato cooperativo. Falar-se-á, desse modo, de "atos cooperativos de fornecimento", nas cooperativas de consumo; de "atos cooperativos de entrega ou recebimento", nas cooperativas agrícolas; de "atos cooperativos de cessão ou uso de casas", nas cooperativas de habitação; de "atos cooperativos de trabalho", nas cooperativas de produção artesanal; de "atos cooperativos de créditos", nas cooperativas de créditos etc. Sendo o "ato cooperativo" um

<sup>1</sup> Importa-se afirmar que, enquanto não for editada a lei complementar prevista no art. 146, III, c, da Constituição Federal de 1988, as sociedades cooperativas permanecem na situação de qualquer sociedade quanto à imposição de tributos. (Grifou-se)

<sup>2</sup> BECHO, Renato. *Tributação das Cooperativas*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1999.

<sup>3</sup> FRANKE, Valmor. *Direito das Sociedades Cooperativas*. 1973.

<sup>4</sup> Cf. Ciurana Fernandez, *Curso de Cooperación*, Bosch, Barcelona, 1968.

<sup>5</sup> O *nomen juris* "ato cooperativo" suscita a idéia de uma operação da vida interna da pessoa moral, da qual decorrem efeitos jurídicos sucessivos, poderes-deveres do ente corporativo, obrigações e direitos seus em face dos cooperados, dentro da dinâmica do sistema das normas estatutárias que regem cada espécie de cooperativa.



Processo nº : 10925.001383/98-51  
Recurso nº : 118.009  
Acórdão nº : 202-14.785

conceito relativamente indeterminado, faz-se mister a complementação predicativa para defini-lo, em cada caso, o conteúdo jurídico.

A título ilustrativo, nas cooperativas agrícolas, “o ato cooperativo” de recebimento de produtos origina efeitos jurídicos subseqüentes, representados pelo poder-dever da cooperativa, de vender os produtos, cobrar o preço respectivo, ressarcir-se das despesas efetuadas, destinando o saldo apurado em balanço aos cooperados e a outros fins, de conformidade com os estatutos.

A Lei nº 5.764/1971 contempla, no seu art. 79, a seguinte definição:

*“Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.”*

Verifica-se, do exame do dispositivo transcrito no art. 79 e parágrafo único, que um ato, para ser considerado como cooperativo, além de ser praticado na consecução dos objetivos sociais, necessariamente deve ser praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas as cooperativas entre si quando associadas. Portanto, os atos cooperativos abrangem os negócios jurídicos internos, negócios-fim<sup>6</sup>, com características próprias em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas.

Dessa forma, o conceito do art. 79 exclui os atos praticados com terceiros, embora objetive atendimentos sociais e a finalidade da sociedade cooperativa, que são atos comerciais ou civis, dependendo das características próprias, por faltar-lhes o requisito de estar em ambos os lados da relação negocial, ou a cooperativa e seus associados, ou cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos seus objetivos.

Siqueira<sup>7</sup> conceitua o ato não-cooperativo, com sendo:

*“todo o ato que poderia ser realizado pelos associados, mas é realizado por alguém que, tendo as mesmas características deste, no entanto não é associado. A venda de mercadorias comercializada pela cooperativa, mas que não foram adquiridas dos associados, obtenção de serviços prestados por profissionais que, inobstante terem a mesma profissão dos associados, não são associados, a utilização de recursos para empréstimos, são exemplos de atos não cooperativos”.*

O fato de as cooperativas comporem uma situação diferenciada no mundo econômico não é absorvido apenas pela prática dos negócios. Há uma ordem jurídica que incorpora a figura do “ato cooperativo”, para distingui-lo das operações mercantis.

<sup>6</sup> Os negócios-fim também são denominados “negócios internos”, atos cooperativos.

<sup>7</sup> SIQUEIRA, Paulo César Andrade. *Adequação Tributária dos Atos de Cooperativas de Trabalho*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 60, p.p 92 a 98, p. 98.



Processo nº : 10925.001383/98-51  
Recurso nº : 118.009  
Acórdão nº : 202-14.785

Esse ordenamento legal é base de todos os negócios sociais, confirmando a impropriedade das análises que consideram apenas as sociedades cooperativas como um objetivo em si mesmo.

A Constituição Federal no *caput* do art. 195, redação original, estabeleceu que a seguridade social será financiada por toda sociedade<sup>8</sup>, 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 competência<sup>9</sup> para criar ou cobrar, concomitantemente, três contribuições sociais distintas, cada qual com campo material específico, a saber:

Contribuição social sobre a folha de salários;

Contribuição social sobre o faturamento; e,

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.

As contribuições para o PIS/PASEP instituídas pela Lei Complementar nºs 7 e 8 de 1970, eram 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.

Não nos ateremos à cobrança da contribuição para o PIS sobre a folha de salário já que esta estava garantida inegavelmente desde a publicação da CF/88, conforme acima demonstrado. Ademais, no caso presente, o lançamento abrangeu apenas os atos não-cooperados.

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> 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.

11 5



**Processo nº : 10925.001383/98-51**  
**Recurso nº : 118.009**  
**Acórdão nº : 202-14.785**

É fato que o art. 3º, § 4º, da LC 07/70 estabeleceu que *“as entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei.”*

Ocorre que, a despeito da tese defendida pela recorrente de inexistência de lei específica que regulamentasse a matéria até a publicação da MP nº 1.212/95, que passou a vigor após 29 de fevereiro de 1996, foi editada, em 16 de dezembro de 1971, a Lei nº 5.764, chamada Lei do Cooperativismo, tratando, especificamente, do assunto.

Os arts. 85, 86 e 88 da referida lei autorizavam a prática de atos não-cooperativos pelas sociedades cooperativas, no entanto, no seu art 87 determinava que *“o resultado 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 a incidência de tributos.”*

Seguindo o entendimento, o art. 111 da mesma lei estabeleceu que *“serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei”*, ou seja, a renda decorrente da prática de atos não-cooperados deveria ser tributada por expressa determinação da lei.

Depreende-se daí que o legislador limitou a não incidência tributária apenas aos atos cooperativos, permitindo, todavia, a prática de atos não-cooperados, sem que as sociedades cooperativas perdessem sua natureza jurídica, que, por sua vez, deveriam ter o seu resultado contabilizado em separado e sujeitar-se-iam, em relação às operações praticadas com não-associados, à tributação normal.

No que tange a contribuição para o PIS a tributação normal seria calculada com base no faturamento à alíquota de 0,50% (posteriormente alterada para 0,75% pela LC 17/73).

Vê-se, assim, que, desde a publicação da Lei nº 5.764/71, nenhuma dúvida restou acerca da incidência da contribuição para o PIS em relação às sociedades cooperativas, seja em operações praticadas com associados (1% sobre a folha de salários), seja em operações praticadas com não-associados (0,75% sobre o faturamento). A legislação vigente sobre a matéria determinou incidência, base de cálculo e alíquota aplicável em cada uma das situações mencionadas.

O ADN CST nº 14/85 veio apenas explicitar o entendimento decorrente da aplicação da Lei nº 5.764/71, combinada com a Lei Complementar nº 07/70, alterada pela Lei Complementar nº 17/73. Não criou base de cálculo ou alíquota para a contribuição para o PIS, como argüiu a recorrente, já que estas estavam definidas nos textos dos atos legais acima citados, como já restou demonstrado.

Apenas a título de esclarecimento, já que esta informação não afetará a formação do convencimento sobre o litígio por não fazer parte deste, a alteração acerca da contribuição para o PIS relativa às sociedades cooperativas deu-se com a publicação da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que nos seus arts. 2º e 3º, a seguir transcritos, alteraram o



Processo nº : 10925.001383/98-51  
Recurso nº : 118.009  
Acórdão nº : 202-14.785

conceito de faturamento, ampliando o campo de incidência do PIS/PASEP e da COFINS. Desta forma, a partir de 1º de fevereiro de 1999, a base de cálculo dessas contribuições passou a ser considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo, no entanto, permitidas algumas exclusões (Grifou-se):

“(...)

*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 correspondente 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 art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;*

*II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;*

*IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.*

(...)”

Por sua vez, a exigência de juros de mora, em acréscimo aos créditos tributários não saldados no vencimento, é regulada pelo artigo 161 do CTN, com status de lei complementar, que assim dispõe:

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*



Processo nº : 10925.001383/98-51  
Recurso nº : 118.009  
Acórdão nº : 202-14.785

§ 1º *Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

§ 2º(...)” (grifei)

Note-se que o CTN remeteu ao legislador ordinário a possibilidade de fixar taxa de juros moratórios diferente daquela prevista em seu texto, atribuindo-lhe poderes para disciplinar o assunto, podendo fixar a referida taxa em nível superior ou inferior ao constante na lei complementar, desde que fixada em lei ordinária.

Assim é que a taxa mencionada no § 1º do art. 161 do CTN, vem sendo quantificada ao longo do tempo, pela legislação ordinária. Para o período de janeiro a março de 1995 a exigência dos juros de mora é em percentuais equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal, consoante artigo 84 da Lei nº 8.981, de 1995. Para o período de abril de 1995 a 31/12/1996, a exigência de juros de mora é em percentuais equivalentes à Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, com base no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 1995, e com amparo legal no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de 1997.

Conforme determinação legal, adota-se seu percentual como juros de mora. Em sendo a atividade de fiscalização plenamente vinculada, não há outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei, nos termos do art. 142 do CTN:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Cumpre, a esse passo, afastar também o argumento de que houve confisco, em virtude da aplicação, pela Auditoria-Fiscal, da penalidade de 75% da contribuição. A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades. E a penalidade de 75% da contribuição, para aquele que infringe norma legal tributária, não pode ser entendida como confisco.

O não recolhimento da contribuição (base da autuação ora em comento) caracteriza uma infração à ordem jurídica. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Ressalte-se que em nosso sistema jurídico as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória a sanção em exame, quando é sabido que, nas limitações ao poder de tributar, o que a Constituição veda é a utilização de



Processo nº : 10925.001383/98-51  
Recurso nº : 118.009  
Acórdão nº : 202-14.785

tributo com efeito de confisco. Esta limitação não se aplica às sanções, que atingem tão-somente os autores de infrações tributárias plenamente caracterizadas, e não a totalidade dos contribuintes.

A seu turno, o Código Tributário Nacional autoriza o lançamento de ofício no inciso V do art. 149, *litteris*:

*“Art. 149. O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.”*

O artigo seguinte - 150 - citado ao término do inciso V acima transcrito, trata do lançamento por homologação. A não antecipação do pagamento, prevista no *caput* deste artigo, caracteriza a omissão prevista no inciso citado, o que autoriza o lançamento de ofício, com aplicação da multa de ofício.

Quanto à alegada agressão a capacidade contributiva da atuada, deve ser ressaltado que o princípio constitucional da capacidade contributiva é dirigida ao legislador infraconstitucional, a quem compete observá-lo quando da fixação dos parâmetros de incidência, alíquota e base de cálculo. A competência da administração resume-se em verificar o cumprimento das leis vigentes no ordenamento jurídico, exigindo o seu cumprimento quando violadas, como é o caso vertente.

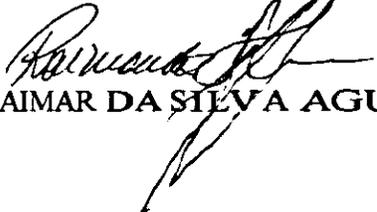
Assim sendo, estando a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, que a insere no campo das infrações tributárias, outro não poderia ser o procedimento da fiscalização, senão o de aplicar a penalidade a ela correspondente, definida e especificada na lei.

*“Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte.”*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003

  
RAIMAR DA SILVA AGUIAR