



Processo nº : 10925.003924/96-79
Recurso nº : 110.694
Acórdão nº : 203-07.839

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

PIS. COOPERATIVAS. ATOS REALIZADOS COM NÃO-COOPERADOS. INCIDÊNCIA. As cooperativas devem recolher o PIS na modalidade sobre o faturamento em relação às operações com não-cooperados, inclusive no período anterior à edição da Medida Provisória n. 1.212/95, por não estarem estes atos ao abrigo do tratamento especial dado aos atos cooperados, como, aliás, expressamente previsto na Lei n. 5.764/71, arts. 87 e 111.

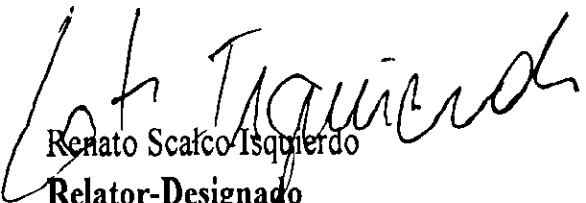
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Antonio Augusto Borges Torres (Relator), Maria Teresa Martínez López, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2001


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Renato Scalco Isquierdo
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Mauro Wasilewski e Valmar Fonseca de Menezes (Suplente).

Eaal/cf



Processo nº : 10925.003924/96-79
Recurso nº : 110.694
Acórdão nº : 203-07.839

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 86/110) interposto contra Decisão de Primeira Instância (fls. 74/80) que considerou parcialmente procedente a Impugnação (fls. 41/61) apresentada contra a Autuação de fls. 01/05, lavrada para cobrar a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de 30.09.91 a 30.06.96.

A empresa impugnou a autuação alegando sinteticamente que:

- a) é empresa cooperativa, entidade sem fim lucrativo;
- b) a Lei Complementar nº 07/70, que instituiu a Contribuição para o PIS, definiu, em seu art. 3º, § 4º, que *"as entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da Lei"*. Entretanto, nenhuma lei, no estrito sentido da palavra, foi editada para regulamentar a exigência do PIS para as cooperativas;
- c) o único tratamento dado à matéria (antes da edição dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, foi a edição de um ato administrativo do Coordenador do Sistema de Tributação, ou seja, o Ato Declaratório Normativo CST nº 14/85. Assim, um órgão do Poder Executivo fez as vezes do Poder Legislativo, estabelecendo a base de cálculo e a alíquota do PIS para as sociedades cooperativas, em manifesta ofensa ao princípio da legalidade (arts. 19, inciso I, e 153, §§ 2º e 29 da Emenda Constitucional nº 01/69, e arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988);
- d) com a publicação dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, as sociedades cooperativas passaram a recolher a Contribuição ao PIS à razão de 1% sobre a folha de salários e de 0,65% sobre a receita operacional bruta relativa aos atos praticados com não cooperados;
- e) uma vez que os referidos decretos-leis foram julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, e considerando que o ADN CST nº 14/85 não poderia ter fixado a base de cálculo e a alíquota do PIS devido pelas sociedades cooperativas, por não ser uma lei, mas mero ato administrativo, tendo em vista que a LC nº 7/70 determinava que a lei iria dispor acerca da exigência do PIS das sociedades cooperativas, conclui-se que o referido tributo não pode ser exigido da impugnant;
- f) em 28.11.95 publicou-se a Medida Provisória nº 1.212, a fim de regulamentar a exigência do PIS das sociedades cooperativas;

Let 2



Processo nº : 10925.003924/96-79
Recurso nº : 110.694
Acórdão nº : 203-07.839

- g) sendo assim, não procede a cobrança do PIS no período anterior à edição da MP nº 1.212/95;
- h) considera indevida a cobrança com base na MP nº 1.212/95, por não haver sido, ainda, convertida em lei;
- i) a exigência da correção monetária do débito com base na TRD, no período de 01.06.91 a 01.01.92, constante do auto de infração, é ilegal e inconstitucional. Já é matéria pacífica nos Tribunais Nacionais a inaplicabilidade da TR e TRD para fins de correção monetária; e
- j) a multa de 100% exigida na autuação, sob a justificativa do não recolhimento da Contribuição para o PIS é exagerada, ferindo o princípio constitucional do não confisco, art. 5º, XXII, da CF.

A autoridade monocrática julgou parcialmente procedente a impugnação para reduzir a multa de ofício para 75%, em face do disposto na Lei nº 9.430/96, art. 44, I.

Inconformada volta a empresa em recurso voluntário para reproduzir com todas as letras a sua petição de defesa anteriormente formulada.

É o relatório.

Lat



Processo nº : 10925.003924/96-79
Recurso nº : 110.694
Acórdão nº : 203-07.839

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO RELATOR
ANTONIO AUGUSTO BORGES TORRES

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

A questão central é definir como se interpreta o disposto no § 4º do artigo 3º da Lei Complementar nº 7/70 e definir se a contribuição podia ser exigida com base no Ato Declaratório Normativo CST nº 14, de 15.03.85.

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou definitivamente sobre a natureza jurídica das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social perante a Constituição Federal de 1988, como se pode ver no voto proferido pelo Sr. Ministro Moreira Alves, relator da ADC nº 1-1-DF (Revista Dialética de Direito Tributário, nº 1, pág. 95):

“No voto que então proferia, assim me pronunciei sobre a natureza tributária dessas contribuições: ‘Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente.

.....

No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no art. 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título ‘Da ordem Social’. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), excluir dessa observância as contribuições sociais previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no § 6º deste dispositivo, que aliás, em seu § 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a sua sustentação ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.”

A Constituição Federal de 1988 determina, em seu art. 150:

“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;”



Processo nº : 10925.003924/96-79
Recurso nº : 110.694
Acórdão nº : 203-07.839

Disposição semelhante existia na Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.69, em seu artigo 19, inciso I, o que significa dizer que:

"... quando a nova Constituição mantém, em algum de seus artigos, a mesma linguagem da antiga, presume-se que se pretendeu não mudar a lei nesse particular ..." (Carlos Maximiliano – Comentários à Constituição de 1946, 5ª ed., Ed. Freitas Bastos, RJ, 1954, nº 78)

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66) estipula que:

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos ou sua extinção;

.....
III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal ...;

IV – a fixação da alíquota e da sua base de cálculo ...;"

As ressalvas constantes dos incisos transcritos não têm pertinência com o presente caso.

Estabeleceram a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional o princípio da estrita legalidade na criação de tributos.

Não é por outra razão que a Lei Complementar nº 7, de 07.09.70, ao instituir o Programa de Integração Social, determinou em seu artigo 3º a forma como seria constituído o Fundo de Participação, tendo deixado claro no § 4º deste artigo que:

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

A Resolução nº 174, de 25.02.71, baixada pelo Conselho Monetário Nacional, em cumprimento ao artigo 11 da Lei Complementar nº 7/70, que previa a edição de um regulamento do Fundo, fixou alíquota e base de cálculo para a contribuição a ser paga pelas entidades de fins não lucrativos, ofendendo o artigo 97 do CTN e extrapolando a permissão que lhe havia sido concedida e que é regulada pelo artigo 99 do CTN, vez que *"decreto e regulamento podem ser tomados como sinônimos"*, no ensinamento de Hugo Brito Machado (Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 11ª ed., pág. 57):

"Qualquer regra de decreto ou regulamento que não seja mera explicitação do que determina a lei, nem se limita a fixar os meios e forma de execução desta, é inválida."



Processo nº : 10925.003924/96-79
Recurso nº : 110.694
Acórdão nº : 203-07.839

A regra do Decreto, ou do regulamento, só se pode ocupar de matéria não compreendida no âmbito da reserva legal."

O regulamento a que se refere o artigo 11 da Lei Complementar nº 7/70 tinha por objetivo fixar "*normas para o recolhimento e a distribuição dos recursos*" do Fundo e não para estabelecer base de cálculo e fixar alíquota, coisa que à lei compete.

Com a publicação do Decreto-Lei nº 2.052/83, a Secretaria da Receita Federal passou a ter competência para fiscalizar a Contribuição ao PIS e baixou o Ato Declaratório Normativo CST nº 14, de 15.03.85, prevendo a diferenciação entre atos cooperativos e não cooperativos.

A edição do ADN nº 14/85 feriu o princípio da reserva legal, sendo inválidas as suas disposições por contrariarem o estabelecido na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. Infringiu, ainda, o § 4º do artigo 3º da Lei Complementar nº 7/70, que estabeleceu claramente o princípio da estrita legalidade.

Tendo o Senado Federal editado, em 10.10.95, a Resolução nº 49, que, em virtude da decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (Rec. Ext. nº 148.754-2/RJ) retirou do ordenamento jurídico os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, o Sr. Presidente da República editou a Medida Provisória nº 1.212, de 28.12.95, que veio a determinar, no parágrafo único do artigo 2º:

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

Portanto, perante a Constituição Federal as contribuições têm natureza tributária e a legislação que as rege está sujeita a respeitar o princípio da reserva legal, prevista no artigo 97 do CTN, não podendo as contribuições serem exigidas na ausência de lei que estipule a sua alíquota e base de cálculo.

Como vimos, a partir da Medida Provisória nº 1.212/95 as cooperativas passaram a ser normalmente contribuintes da contribuição, motivo pelo qual o período posterior à sua entrada em vigor está corretamente levantado.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência os valores referentes ao período anterior ao advento da Medida Provisória nº 1.212/95.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2001

ANTONIO AUGUSTO BORGES TORRES



Processo nº : 10925.003924/96-79
Recurso nº : 110.694
Acórdão nº : 203-07.839

VOTO DO CONSELHEIRO RENATO SCALCO ISQUIERDO
RELATOR-DESIGNADO

O presente recurso trata da incidência da Contribuição para o PIS sobre as operações praticadas pela recorrente, cooperativa, em relação a não associados. Não se discute, é importante destacar, a forma de contribuição para aquele programa em razão da prática de atos tipicamente cooperados (cuja modalidade de contribuição esteia-se na folha de pagamentos).

Diz a recorrente que a exigência das Contribuições para o PIS sobre o faturamento decorrente das operações praticadas com não associados "*é construção da Receita Federal, criado em face, unicamente, dos interesses arrecadatários, mas que não encontra na lei o seu indispensável fundamento (...)*". Sustenta, ainda, que somente após a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, é que pode ser exigida a referida contribuição sobre as operações com não associados, pois, até então, não havia norma legal que assim determinasse.

Discordo *in totum* com as afirmações contidas na defesa da recorrente. Primeiramente, a previsão de tributação das operações com não associados, ato não cooperado, portanto, está contida na própria Lei nº 5.764/71, e por conseguinte não é matéria nova, como quer fazer crer a recorrente. Diz o art. 79 da referida lei, quando trata do ato cooperativo:

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

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

Depois de conceituar o ato cooperativo como ato *sui generis*, que não implica em operação de mercado, nem compra e venda, e seu objeto não se conceitua como mercadoria, a mesma lei permite que as cooperativas pratiquem atos não abrangidos pelo referido conceito, de forma a que aproveitem suas capacidades ociosas, assim como façam cumprir com melhor desempenho suas finalidades sociais. A esse propósito, tratam os artigos 85 e 86, *verbis*:

"Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei."

Com relação a essas operações, contudo, a referida lei das cooperativas é bem clara, determinando a sua contabilização em separado para fins de incidência dos impostos, deixando claro tratarem-se de operações não cooperadas, sobre as quais há a incidência de todos

106 7



Processo nº : 10925.003924/96-79
Recurso nº : 110.694
Acórdão nº : 203-07.839

os tributos tal qual qualquer ato praticado por sociedade não-cooperativa. Assim tratam os artigos 87 e 111 do mesmo diploma legal:

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

(...)

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

Os atos normativos da Secretaria da Receita Federal que orientam as autoridades fiscais e os contribuintes sobre a incidência tributária sobre tais operações com não cooperados apenas faz cumprir as determinações da lei que regula a atividade das cooperativas. Evidentemente tais atos administrativos não inovam no ordenamento jurídico, função que não lhes cabe no sistema, mas corretamente orientam as partes envolvidas no sentido de como proceder em relação ao assunto. Nesse contexto incluem-se a Portaria MF nº 142/82 e o Ato Declaratório Normativo CST nº 14/85, que, igualmente, apenas determinaram a aplicação da lei na forma como foi editada.

Da mesma forma, as normas da Caixa Econômica Federal, quando lhe competia a administração do Fundo formado pelo PIS, são todas no sentido da não incidência da contribuição apenas sobre os atos cooperados. Não existe qualquer norma que determine o tratamento especial aos atos não cooperados praticados pelas sociedades cooperativas.

Correto, portanto, o lançamento que exige as Contribuições para o PIS da Cooperativa recorrente, em relação aos seus atos com não cooperados, mesmo aqueles praticados antes da edição da Medida Provisória nº 1.212/95.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2001


RENATO SCALCO ISQUIERDO