



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA CASCAVEL LTDA.
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Não se configura cerceamento do direito de defesa, passível de nulidade, a decisão proferida que analisou, fundamentadamente todas as matérias argüidas pela contribuinte em sua impugnação e aplicar a renúncia à esfera administrativa acerca de matéria que a recorrente discute no Judiciário.

Preliminar rejeitada.

PIS/PASEP. AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Tendo a interessada optado pela esfera judicial para discutir matéria objeto do lançamento de ofício, não cabe à autoridade julgadora administrativa o reconhecimento da referida matéria, em face do princípio constitucional da unidade de jurisdição.

AÇÃO JUDICIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A simples interposição de ação judicial não impede a constituição do crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DISCUTIDOS NO JUDICIÁRIO.

Cabível a aplicação da multa de ofício em relação a créditos tributários cuja legitimidade esteja sendo discutida no Judiciário, sem que, entretanto, estejam com a exigibilidade suspensa.

JUROS DE MORA.

A inadimplência quanto ao recolhimento de tributos e contribuições sujeita o sujeito passivo à incidência de juros de mora.

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS.

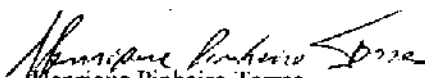
Não integram a base de cálculo da contribuição, no período de 1995 a 1997, as receitas decorrentes de aplicações no mercado financeiro, denominadas de forma sintética de "receitas financeiras".

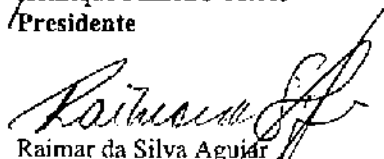
Recurso parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. A Conselheira Nayra Bastos Manatta apresentou declaração de voto cujos termos foram endossados pelos Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Ana Neylc Olímpio Holanda.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Raimar da Silva Aguiar
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em ____/____/____

2º CC-MF
Fl.

Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA CASCAVEL LTDA.

RELATÓRIO

Por meio do auto de infração de fls. 329/334, a Fazenda Nacional exige, da contribuinte em epígrafe, crédito fiscal de R\$ 660.057,46, relativo ao Programa de Integração Social - PIS, recolhido a menor nos períodos de apuração de janeiro/1995 a dezembro de 1999. No valor descrito estão incluídos R\$ 205.053,23, de juros moratórios, calculados até 31/12/2000, e R\$ 195.001,77 de multa.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 325/327 relata que o lançamento tem origem em distorções apuradas pela fiscalização nos mapas de segregação das operações com associados e não associados, elaborados pela fiscalizada. Segundo o relato fiscal, nos mencionados mapas, a cooperativa aumentou, indevidamente, os percentuais de suas operações com seus associados e reduziu na mesma proporção os percentuais das operações com não associados, obtendo, assim, bases de cálculo menores para recolhimento da contribuição para o PIS.

As bases de cálculo do lançamento, sintetizadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 325/327), representadas pelas receitas das operações praticadas com terceiros não associados, forma obtida na escrituração da cooperativa.

A legislação que dá suporte ao lançamento encontra-se descrita no auto de infração (fl. 334).

Adoto como relatório o do julgamento de 1ª Instância de fls. 437/450 que leio em sessão, com as homenagens de praxe à DRJ em Foz do Iguaçu/PR, cuja ementa abaixo se transcreve:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1999

Ementa: ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. Não compete ao julgador administrativo exercer o controle da constitucionalidade dos atos legais, atividade privado do Poder Judiciário.

OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL - ALEGAÇÃO DE TESES IDÊNTICAS - CONCOMITÂNCIA - A propositura, pela contribuinte, de ação judicial, com as mesmas teses e com os mesmos fins almejados na impugnação, importa em renúncia ao julgamento da instância administrativa e desistência do recurso acaso interposto (parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830, de 22/09/80).

A concessão da medida liminar em mandato de segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas não impede a autoridade tributária de exercer o seu direito de lançar, prevenindo, assim, a Fazenda Pública do efeito decadencial.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em ____/____/____

2º CC-MF
Fl.

Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142


Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

SOCIEDADE COOPERATIVAS. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. O resultado das aplicações financeiras efetuadas por sociedades cooperativas não está abrangido pela não-incidência de que gozam os ganhos derivados dos atos cooperativos de que trata o art. 79 da Lei nº 5.764/71.

MEDIDA PROVISÓRIA n.º 1.212/95 - EFICÁCIA. Exonera-se o lançamento relativa a janeiro e fevereiro de 1996, constituído com base nas regras da Medida Provisória n.º 1.212 e suas reedições, pois, por força da decisão do Supremo Tribunal, adotada pela Instrução Normativa SRF 006/2000, as novas regras de recolhimento do PIS, trazidas pela mencionada MP, somente tem aplicação a partir de 1º de março de 1996.

LANÇAMENTO PROCEDENTE, EM PARTE".

A Decisão da DRJ em Foz do Iguaçu/PR julga a impugnação no sentido de manter, parcialmente, o lançamento proposto pelo Fisco, tendo em vista os efeitos da Medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições cujas novas regras de recolhimento do PIS somente têm aplicação a partir de 1º de março de 1996.

Inconformada e dentro do prazo legal a contribuinte interpôs recurso a este Egrégio Conselho de Contribuintes (fls. 498/518), alegando em síntese:

- a) cerceamento do direito de defesa;
- b) dos direitos e deveres individuais e coletivos previstos no art. 5º, inciso LV, da CF/88;
- c) dos erros de fatos constantes no auto de infração; e
- d) da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

A contribuinte apresentou arrolamento de bens na forma da IN SRF nº 26, de 06/03/2001, com solicitação de averbação no Cartório de Registro de Imóveis competente.

É o relatório



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuzza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
RAIMAR DA SILVA AGUIAR

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A Fazenda Nacional exige da contribuinte, por meio de um Auto de Infração (fls. 329/334), créditos fiscais no valor de **R\$ 660.057,46**, relativo ao recolhimento a maior do Programa de Integração Social (PIS), apurado no período de **Janeiro/95 a Dezembro/99**, incluídos nesse valor **R\$ 205.053,23**, concernentes a juros de mora calculado até 31/12/2000 e multa no valor de **R\$ 195.001,77**.

O lançamento teve origem em distorções apuradas pela fiscalização, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 325/327), constantes nos mapas de demonstração, baseado na base de cálculo das operações **com associados e não associados**, Segundo o documento fiscal houve manipulação indevidamente, onde a cooperativa aumentou os percentuais de suas operações com os **seus associados** e reduziu na mesma proporção os percentuais das operações com os **não associados**, influenciando dessa maneira na referida base de cálculo para o PIS. (vide demonstrativo nas fls. 325/326). Como efeito, repercutiu no recolhimento a menor da contribuição.

A fundamentação do lançamento encontra-se no auto de infração (fl. 334), não dando margem, portanto, à argumentação de cerceamento do direito de defesa, por parte da impugnante.

Após receber a intimação, a contribuinte se insurge contra os lançamentos no Auto de Infração, cujas alegações constam do seguinte, de forma sintetizada:

- a) contesta que a alíquota base no auto de infração era de 0,75%, quando na época vigóava a de 0,65%, referente ao período de outubro a dezembro de 1995. E, também, que na base de cálculo de 1995 a 1997 a fiscalização teria incluído receitas financeiras, no seu entendimento, incorretas;
- b) as contribuições sobre os fatos geradores do ano de 1995, não têm procedência, pois foram calculadas com base na receita operacional e nesse período deveria ter sido feito sobre o valor da folha de pagamento, previsto na Lei Complementar n.º 07/70 e na Resolução n.º 174, do BACEN, conforme Decisão Judicial transitada em julgado, que ampara a empresa;
- c) as cooperativas na época estavam sujeitas à Leis Complementares n.ºs 07/70 e n.º 17/70, portanto não sujeitas aos recolhimentos do PIS com base no faturamento (conforme Decretos Leis n.º 2.445 e 2.449, de 1998) considerados inconstitucionais (Resolução do Senado Federal n.º 49/95). No seu entendimento as cooperativas voltaram a ficar desobrigadas do PIS sobre o faturamento e, sim, sobre o valor das folhas de pagamento;
- d) até a edição da MP n.º 12/12, de 28/11/95, §1º, art. 2º, o regime era os das Leis Complementares mencionadas (LC n.º 07/70 e 17/70), passando a ser o recolhimento do PIS sobre o valor das receitas decorrentes das operações



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

praticadas com os **não associados**, sem prejuízo da contribuição sobre o valor da folha.

Isto é, considerado o período nonagesimal (dezembro/95 a janeiro e fevereiro/96), considerado na IN SRF n.º 006/2000, passou a vigorar o novo Regimento a partir de março de 1996;

- e) a impugnante, amparada em provimento judicial, exarado em ação contra a cobrança do PIS pretendida segundo as regras da Lei n.º 9.718/98, depositou os valores reclamados no auto de infração, restando, assim, irregular o procedimento fiscal levado a efeito antes do trânsito em julgado da aludida ação. Desta forma, e também por força do artigo 62 do Decreto 70.235/72, dispositivo legal que veda a prática de qualquer ato fiscal na **vigência de medida judicial** suspensiva da cobrança do tributo, o auto de infração merece ser declarado nulo. Caso a autoridade julgadora assim não entender, requer-se que declare a suspensão do presente processo até final julgamento da ação judicial noticiada;
- f) são inconstitucionais as alterações de base de cálculo e da alíquota do PIS, realizadas por meio da Lei n.º 9.718/98, pois, tratando-se de contribuição criada por Lei Complementar, qualquer alteração somente teria validade se veiculada por lei da mesma hierarquia;
- g) a eleição, pela Lei n.º 9.718/98, da receita bruta como a base de cálculo do PIS colidiu frontalmente com expressa disposição do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, vigente à época da aprovação da lei, segundo a qual a base de cálculo da contribuição é o faturamento. A edição, *a posteriori*, da Ementa Constitucional n.º 20, com vistas a dar guarida à contribuição sobre o valor da receita, não tem o condão de validar a regra da Lei n.º 9.718, nascida sem amparo constitucional;

1. NULIDADE DA DECISÃO POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

Alega a recorrente ser nula a decisão de 1ª Instância por ter havido cerceamento do direito de defesa em virtude da autoridade não haver apreciado a matéria submetida concomitantemente às duas esferas, judicial e administrativa.

A decisão recorrida está correta. Sendo o Poder Judiciário hierarquicamente superior à via administrativa, ao final prevalecerá a decisão tomada naquele Poder. Por tal razão, quando houver concomitância, não se toma conhecimento do litígio na esfera administrativa, pois a decisão final será adotada pelo Judiciário. Isto não é cercear o direito de defesa, razão pela qual não procede tal alegação.

2. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Discute-se ainda, a nulidade do auto de infração por conta da aplicação judicial. A lavratura do auto de infração não só era admissível como era medida que se impunha para se resguardar a Fazenda Nacional dos deletérios efeitos da decadência. De conseqüência, a



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

alegação de nulidade do processo não merece acolhimento, assim como também não merece acolhimento o pedido, alternativo, de sua suspensão, uma vez que ausentes nos autos quaisquer das hipóteses do artigo 151 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966).

3. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE

No tocante as alegações de inconstitucionalidade, não compete ao julgador administrativo exercer o controle da constitucionalidade dos atos legais, atividade privativa do poder judiciário.

Nessa linha de raciocínio a recorrente alega que a Lei n.º 9.178, ao instituir a base de cálculo para o pagamento da contribuição ao PIS, como sendo a receita bruta da pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, colide frontalmente com o artigo 195, I, da Constituição Federal, uma vez que este dispositivo limita a contribuição ao valor do faturamento.

Pesquisando nos autos, verifica-se (fl. 353) que a alegação acima tem o mesmo teor de tese desfraldada no mandato de segurança impetrado pela contribuinte contra a exigência do PIS, segundo as regras da Lei n.º 9.718.

Diante desse quadro, a alegação não pode ser apreciada nesta esfera de julgamento, pelas razões já alinhadas em item precedente, ao qual me reporto, relativo à discussão judicial dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88.

Portanto, no caso em tela, o lançamento merece ser inteiramente mantido nesta esfera administrativa.

Verifica-se que a propositura, pela contribuinte, de ação judicial, com as mesmas teses, com os mesmos fins almejados no recurso, importa renúncia ao julgamento com a conseqüente desistência do recurso interposto, nos precisos termos do parágrafo único do art. 38 da Lei n.º 6.830, de 22/09/80.

4. SOCIEDADES COOPERATIVAS - APLICAÇÕES FINANCEIRAS

A recorrente alega falta de base legal, nos anos de 1995 a 1997, para incluir as receitas financeiras na base de cálculo do PIS.

Trata-se, à toda evidência, de tese equivocada. Ao contrário do que pensa a recorrente, **não existe uma isenção ou mesmo imunidade constitucional subjetiva em favor das sociedades cooperativas**. O que existe é um benefício objetivo voltado exclusivamente para o ato cooperativo, inserto na Lei n.º 5.764/71, que definiu o ato cooperativo nos seguintes termos:

“Art. 79 - Denomina-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre este e aquelas e pelas



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142


Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 produtos ou mercadorias."

A mesma Lei tratou da tributação das cooperativas em seus artigos 85, 86, 87, 88 e 111, consolidados da seguinte forma no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94:

"Art. 168 - As sociedades cooperativas, que obedeceram ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei n.ºs 5.764/71, arts. 85, 86, 88 e 111, e 8.541/92, art. 1º):

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens e serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares;

..."

Em face do silêncio do legislador quanto ao tratamento tributário aplicável às receitas financeiras das cooperativas, a matéria tornou-se das mais polêmicas, de sorte que há decisões administrativas e judiciais, no sentido de que tais receitas não devem ser tributadas, outras que a tributação das receitas financeiras deve observar a proporção das operações realizadas pela sociedade com terceiros não associados e outras, por fim, entendem que as receitas financeiras são integralmente tributáveis, porquanto não representariam atos próprios das sociedades cooperativas.

À primeira vista, a polêmica aparenta ter razão de ser, de um lado, as receitas financeiras não estão inseridas no rol dos atos próprios das cooperativas. Isso porque, caso estivessem escapariam ao crivo tributário: por outro, elas também não estão literalmente incluídas no conjunto das operações que a lei, de forma expressa, qualifica de tributáveis.

O exame mais acurado, todavia, revela desde logo, que se trata de um falso dilema, cuja solução se colhe pela simples leitura do artigo 111 da Lei n.º 5.172, de 25/10/66 - Código Tributário Nacional, *verbis*:






Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

A simples leitura deste dispositivo deixa claro, desde logo, que ao contrário do que imagina a recorrente, não é necessário que a lei conceitue como tributável o resultado auferido em aplicação financeira. Não. Pelo contrário, é desnecessário que a legislação aluda a essa ou a outra espécie qualquer de rendimento. Isso porque, não dispondo a cooperativa de um tratamento diferenciado, prevalece a regra de que **todas as suas rendas não classificáveis como ato cooperativo estão sujeitas à tributação**. É preciso ficar claro que a isenção concedida ao ato cooperativo é a exceção, e não a regra. E possuir tal isenção caráter excepcional, há de ser aplicada a regra do artigo 111 de que a respectiva norma legal seja interpretada literalmente, o que implica dizer, de forma restritiva.

A propósito, cumpre registrar que esse é o entendimento que vem prevalecendo nas mais recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça, como se vê a seguir:

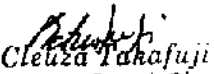
"TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COOPERATIVA. APLICAÇÕES DE SOBRAS DE CAIXA NO MERCADO FINANCEIRO. NEGÓCIO JURÍDICO QUE EXTRAPOLA À FINALIDADE BÁSICA DOS ATOS COOPERATIVOS. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. I - A atividade desenvolvida junto ao mercado de risco não é inerente à finalidade a que se destinam às Cooperativas. A especulação financeira, como forma de obtenção do creditamento da entidade, não configura ato cooperativo e extrapola dos seus objetivos institucionais. II - As aplicações de sobra de caixa no mercado financeiro, efetuadas pelas Cooperativas, por não constituírem negócios jurídicos vinculados à finalidade básica dos atos cooperativos, sujeitam-se à incidência do imposto de renda. III - Embargos de divergências recebidos, por maioria." (Ac da 1ª S do STJ - MV - ed. IV em resp 88.179/PR - Rel. Min. Demócrito Reinaldo - j 26.05.99 - Emte.: Fazenda Nacional; Embda.: Cooperativa Agropecuária Mouraense Ltda. - COAMO - DJU-e 1 21.02.00, p 80).

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA. APLICAÇÃO FINANCEIRA. INCIDÊNCIA. Os lucros resultantes das aplicações financeiras, por não constituírem negócios vinculados à atividade básica das cooperativas, sujeitam-se a incidência do imposto de renda." (Ac da 1ª T do STJ - mv - Resp 123.971/SP - Rel. Min. Humberto Gomes de Barros - j. 17.08.98 - Recte.: Fazenda Nacional; Recdos.: Cooperativa de Laticínios de Guaratinguetá Ltda. e outro - DJU-e 1 08.03.99, p. 110).

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. ATOS NÃO COOPERATIVOS. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. As cooperativas praticam



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142


Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

atos cooperativos e atos não-cooperativos, e estes estão sujeitos ao imposto de renda. Os atos cooperativos estão conceituados na Lei n.º 5.764/71, artigo 79. As aplicações financeiras não são atos cooperativos e seu resultado deve ser levado à conta do fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, e contabilizado em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de imposto de renda. Embargos recebidos.” (Ac da 1ª S do STJ - mv - Ediv no Resp 169.662-SP - Rel. Min. Garcia Vieira - j 26.05.99 - Embte.: Fazenda Nacional; Embda.: Cooperativa dos Produtos de Aguardente de Cana e Alcool do Estado de São Paulo - Copacesp - DJU-e 1 27.09.99, p. 38).

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA. 1. A Lei n.º 5.764/71 só isentou da incidência do Imposto de Renda os atos cooperativos próprios. 2. Não sendo atos de cooperação a aplicação de recursos no mercado imobiliário, feita pelas cooperativas, incide a exação (Precedentes desta Corte). 3. Recurso especial provido.” (Resp n.º 143.645 - Rio Grande do Sul (1997/0056275-1). Relatora Min. Eliana Calmon; Rcte.: Fazenda Nacional; Proc. Dolizete Fatima Michelin e outros. Recdo.: Cooperativa Triticola de Produtos Cruzaltenses Ltda. Advogado: Antônio Carlos Panitz e outro. J 5/12/2000. DJU-e 1, de 12.02.2001, p. 103/4. Transcrito em Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, pg. 221).

É oportuna registrar, também, que na esfera administrativa a matéria não vem sendo solucionada de forma discrepante, como se vê pelo Acórdão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicada também na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, pg. 221:

“IRPJ. SOCIEDADES COOPERATIVAS. RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. Os rendimentos de aplicações financeiras, em quaisquer de suas modalidades, obtidos por sociedades cooperativas, estão fora do campo da não-incidência de que gozam tais sociedades e submetem-se à tributação normal pelo imposto de renda, eis que oriundos de operações com terceiros, não cooperados, não se inserindo no campo da não-incidência de que gozam essas sociedades, o qual abrange apenas os resultados das operações com associados, os chamados atos cooperados. Preliminar de inadmissibilidade do recurso rejeitado. Recurso especial provido.” (Acórdão n.º CSRF/01 - 01.972 Processo n.º 13858.000212/92-12. Recurso n.º RD/101-1.097. Matéria: IRPJ - EXS; de 1988 a 1992. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessada: Cooperativa Agrícola da Região de Orlândia Ltda. Recorrida: 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuinte. Sessão de 08/07/1996).

Este convencimento que venho de externar implica, *ipso facto*, a rejeição da pretensão da recorrente de que a tributação das cooperativas não deve alcançar as receitas auferidas, seja de sua totalidade, seja da parte proporcional às operações praticadas com seus associados.





Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleiza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

Ademais, o entendimento mais recentemente exarado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Conselho de Contribuintes, inclusive por sua Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, derruba por terra a alegação de que a incidência tributária sobre as receitas apenas financeiras somente passou a ser legal a partir de 1998. Pelo contrário, mencionados órgãos julgadores firmaram o entendimento de que a receita financeira não constitui o ato cooperativo a que alude a Lei nº 5.764/71, de sorte que nunca estiveram resguardadas da incidência tributária. Portanto, a tributação das receitas financeiras no período discutido nos autos, 1995 a 1999, não merece nenhuma ressalva. Ressalte-se que a tributação relativa ao ano de 1995 deverá observar, como já descrito anteriormente, a decisão final da ação judicial aludida pela contribuinte e comprovada pela documentação de fls. 367 e seguintes.

No entanto, acolho partes do entendimento esposado em declaração de voto da eminente Conselheira NAYRA BASTOS MANATTA, a seguir transcritas:

"Quando à inexistência de fato gerador da contribuição sobre o faturamento das cooperativas decorrentes de operações praticadas com não associados antes da vigência da MP 1212/95 (março/96) não caberá mais análise desta matéria por parte deste Conselho, uma vez que os créditos relativos ao ano de 1995 foram exonerados pela autoridade administrativa e os relativos a janeiro e fevereiro/96 foram exonerados pela DRJ. Assim, não há mais objeto de litígio que comporte apreciação desta matéria.

Em relação às receitas financeiras incluídas na base de cálculo da contribuição, nos períodos de 1995 a 1997, é de se observar que, embora a isenção da qual as cooperativas gozam referir-se apenas aos atos praticados com associados, não abrangendo as demais receitas por elas obtidas, que devem ser tributadas normalmente, as receitas financeiras não faziam parte da base de cálculo da contribuição antes da edição da Lei nº 9.718/98.

A Lei Complementar nº 07/70, no seu art. 3º, alínea "b" determina que a contribuição, com os recursos próprios da empresa, será efetuada com base no faturamento, assim entendido como as receitas decorrentes de vendas de mercadorias ou de serviços.

Faturamento, em linguagem econômica, significa o complexo das receitas havidas pela empresa em dado período, independentemente dos resultados, positivos ou negativos, obtidos a final.

Exaustivamente discutido em doutrina e jurisprudência o conceito de faturamento, foi estabelecido como sendo o equivalente à receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, especialmente as financeiras, de aluguéis, e as variações monetárias ativas."

Com a edição da MP nº 1.212/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.715/98, a contribuição para o PIS passou a ser calculada mensalmente com base no faturamento, entendido como receita bruta, conforme definida na legislação do Imposto sobre a Renda, de acordo com o disposto no art. 2º, combinado com o art. 3º:



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142


Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

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

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

§ 2º Excluem-se do disposto no inciso II deste artigo os valores correspondentes à folha de pagamento das instituições ali referidas, custeadas com recursos originários dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

§ 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade da União.

§ 4º Não se incluem, igualmente, na base de cálculo da contribuição das empresas públicas e das sociedades de economia mista, os recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União.

§ 5º O disposto nos §§ 2º, 3º e 4º somente se aplica a partir de 1º de novembro de 1996.

Art 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia." (grifo nosso).

Na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica iremos encontrar a conceituação do que seja "receita bruta", segundo preceituou a referida Lei nº 9.715/98.

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

"Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário."

Verifica-se, portanto, que o conceito de receita bruta encontra-se intimamente ligado às operações praticadas pelo contribuinte que signifiquem venda ou prestação de serviços. Ou seja, as receitas brutas a serem consideradas na legislação do imposto sobre a renda, e, por conseqüente, na legislação do PIS à época da vigência da MP nº 1.212/95 e suas reedições, convertida na Lei nº 9.715/98, são aquelas advindas de uma contraprestação decorrente da venda de bens ou prestação de serviços.

Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) conceituaram o que seria aceito como receitas:

"Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda..."

"As receitas são o fluído vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Dada sua importância, tem sido difícil definir a receita como um elemento contábil. O que ocorre com as receitas também ocorre com as despesas, que são de definição igualmente difícil. Em termos ideais, deve ser possível, dado que receitas e despesas são elementos do lucro.

(...)

Em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro. Tal como o lucro, trata-se de um fluxo – a criação de bens ou serviços por uma empresa durante um período."

"Nesse contexto, conclui-se que o conceito de receita," empregado na Lei 9.715/98, seja para o legislador tributário como para o econômico," nada mais seria que o de faturamento, no qual não estariam albergadas as receitas financeiras."

Apenas com a edição da Lei nº 9.718/98, é que foi alterado o conceito de faturamento empregado até então na legislação da contribuição para o PIS, e esta passou a ser exigida com base na totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, não importando a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

"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.



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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. (grifo nosso).

§ 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."

A partir desta lei, ampliando o conceito de receita além daquele coincidente com o de faturamento, é que passaram a integrar a base de cálculo da contribuição as receitas financeiras.

5. OS ATOS COOPERADOS E NÃO-COOPERADOS

Por derradeiro, 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 tributário¹ ao ato cooperativo praticado pela sociedade cooperativa.

Em linguagem acadêmica, os atos cooperativos, segundo o Professor Renato Becho², 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

¹Importa-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)

² BECHO, Renato. *Tributação das Cooperativas*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1999.



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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,³ 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 associados⁴.

Segundo o mesmo autor, a expressão “ato cooperativo” é hoje, no direito brasileiro, o *nomen juris*⁵ 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 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-fim⁶, com características próprias em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas.

³ FRANKE, Valmor. *Direito das Sociedades Cooperativas*. 1973.

⁴ Cf. Ciurana Fernandez, *Curso de Cooperación*, Bosch, Barcelona, 1968.

⁵ 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.

⁶ Os negócios-fim também são denominados “negócios internos”, atos cooperativos.



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 faltarem 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.

Siqueira⁷ 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.

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 sociedade⁸, 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 competência⁹ 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,

⁷ 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.

⁸ 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.

⁹ 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 : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142


Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 na 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.

É fato que o art. 3º, § 4º, da LC nº 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.



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 nº 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 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;



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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.
(...)"*

Diante do exposto, voto no sentido de:

- a) relativamente ao período de janeiro a dezembro de 1995, negar provimento face a opção por via judicial; e
- b) no tocante aos períodos de janeiro de 1996 a dezembro de 1999, inclusive, excluídos os valores relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 1996, dar provimento parcial ao recurso.

É como voto

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003

RAIMAR DA SILVA AGUIAR



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142


Cleuza Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA NAYRA BASTOS MANATTA

Trata-se de Auto de Infração relativo à exigência da contribuição para o PIS no período de janeiro/95 a dezembro/99 lavrado em virtude de, segundo a fiscalização, a contribuinte haver aumentado indevidamente os percentuais das operações praticadas com associados, e reduzido, em idênticas proporções, as receitas advindas de operações praticadas com não associados, obtendo, desta forma, base de cálculos menores para a referida contribuição.

As bases de cálculo do lançamento foram obtidas de informações constantes da escrituração contábil fiscal da cooperativa, segundo informação de fl. 328.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou impugnação à DRJ em Foz do Iguaçu/PR, alegando em sua defesa, em síntese:

- no período de 1995 a 1997 foram indevidamente incluídas as receitas financeiras na base de cálculo da contribuição, já que no período não havia base legal que arrimasse tais inclusões;
- no período de outubro a dezembro/95 a fiscalização calculou a contribuição devida à alíquota de 0,75%, quando a correta seria de 0,65% por força da legislação em vigor;
- para os fatos geradores relativos ao ano de 1995 a contribuinte possuía decisão judicial com trânsito em julgado que lhe autorizava o recolhimento da contribuição apenas sobre os valores da folha de salários, sendo, portanto, indevida a autuação;
- com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, voltou a vigor a LC n.º 07/70, que não obrigava as cooperativas ao recolhimento do PIS com base no faturamento;
- a MP n.º 1.212/95 introduziu, para as cooperativas, a obrigatoriedade de recolhimento do PIS sobre o faturamento relativo a operações praticadas com não associados, entretanto, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 15 da referida MP, voltaram as cooperativas a ser desobrigadas deste recolhimento com base no faturamento até março/96, quando, então, passou a vigor o dispositivo contido na MP n.º 1.212/95, posteriormente convertida na Lei n.º 9.715/98, que obrigava as cooperativas ao recolhimento da referida contribuição sobre o faturamento decorrente das operações praticadas com não associados;
- efetuou depósitos judiciais dos valores objeto do Auto de Infração, amparada em provimento judicial, exarado em ação contra a cobrança da contribuição para o PIS nos moldes estabelecidos pela Lei n.º 9.718/98, tomando-se, assim, irregular o procedimento fiscal no qual se exige a



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

cobrança dos valores já depositados em juízo antes do trânsito em julgado da ação judicial;

- de acordo com o disposto no art. 62 do Decreto nº 70.235/72, é vedada a prática de qualquer ato fiscal na vigência de medida judicial suspensiva da cobrança de tributo, motivo pelo qual requer a nulidade do Auto de Infração, ou a suspensão do presente processo até o julgamento final na esfera judicial da exação ora pretendida e em discussão naquela esfera;
- inconstitucionalidade das alterações da base de cálculo e alíquota do PIS realizadas por meio da Lei nº 9.718/98, já que tendo sido a contribuição criada por Lei Complementar apenas dispositivo legal de igual ou superior hierarquia poderia alterá-la;
- a eleição da receita bruta como base de cálculo do PIS, introduzida pela Lei nº 9.718/98, feriu frontalmente o disposto no art. 195, inciso I, da CF/88, vigente à época da aprovação da referida lei, e a EC nº 20, com edição posterior à da lei, não tem o condão de validar a regra da Lei 9.718/98, nascida sem amparo constitucional.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu/PR julgou procedente em parte o lançamento fundamentando sua decisão nos seguintes termos:

- para os períodos correspondentes ao ano de 1995, aplicou a renúncia à esfera administrativa em virtude de a contribuinte haver ingressado na esfera judicial com ação de Mandado de Segurança discutindo a exação, entretanto, não havendo no processo documentos comprobatórios do trânsito em julgado da ação, manteve o lançamento, já que os depósitos porventura efetuados não se confundem com os valores lançados, em virtude de os últimos terem sido decorrentes de omissão de receitas de operações praticadas com não associados, e não existir comprovação de qualquer outra medida que implique a suspensão da exigibilidade do crédito lançado;
- em relação aos períodos de janeiro e fevereiro/96, exonerou o crédito a eles correspondentes por terem sido lançados com base na MP nº 1.212/95, que só passou a vigorar em março/96;
- impossibilidade de apreciação, na esfera administrativa, de inconstitucionalidade de lei, *in casu*, a inconstitucionalidade da MP nº 1.212/95 e da Lei nº 9.718/98;
- no que diz respeito à inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 argüiu, também, que a matéria está sendo discutida no judiciário, o que implica renúncia à esfera administrativa, mantendo, por outro lado, o lançamento na íntegra em virtude de não haver comprovação, nos autos, de que houve qualquer medida judicial suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, e os depósitos judiciais alegados pela impugnante não restaram demonstrados e, mesmo que houvessem sido efetuados, não teriam o



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

condão de suspender a exigibilidade do crédito objeto do presente lançamento por ter sido este efetuado em decorrência de omissão de receitas, e, portanto, fatalmente, não estariam acobertados por eventuais depósitos judiciais;

- alerta que a interposição de Ação de Mandado de Segurança por parte da contribuinte, não implica a impossibilidade da constituição do crédito tributário correspondente, até mesmo porque este procedimento visa resguardar a Fazenda Nacional dos efeitos deletérios da decadência, e, no caso concreto, não existe comprovação, nos autos, de qualquer das hipóteses previstas no art. 151 do CTN de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tornando-se impossível o acolhimento da contribuinte de nulidade da Peça Infracional ou da suspensão da exigibilidade do crédito ali constituído;
- no que se refere à inclusão de receitas financeiras na base de cálculo da contribuição para o PIS, nos períodos de 1995 a 1997, argüiu que a isenção para as cooperativas abrange apenas as receitas decorrentes de atos cooperados e, sendo as receitas financeiras fruto de ato não-cooperado, caberia a incidência da contribuição sobre elas, nos termos do lançamento.

Inconformada com a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes no qual argüiu como razões de defesa, em síntese:

1. para o ano de 1995, a ação judicial interposta pela cooperativa teve trânsito em julgado em 19/02/1999, ficando assegurado à recorrente, em decisão judicial definitiva, o recolhimento da contribuição para o PIS apenas sobre a folha de pagamentos, incabível, assim o lançamento;
2. não se conforma com a renúncia administrativa aplicada pela DRJ uma vez que, mesmo após o ingresso na via judicial, foi lavrado o Auto de Infração ora recorrido, no qual se exige não só a contribuição, mas, também, multa e juros;
3. a decisão emitida pela DRJ é nula em virtude de haver declarado a definitividade da constituição do crédito tributário lançado, e não haver apreciado a matéria objeto de discussão na via judicial, o que acarreta cerceamento de direito de defesa;
4. no período de 1995 a 1997 não havia previsão legal para inclusão das receitas financeiras na base de cálculo do PIS, sendo indevido o lançamento nestes termos;
5. antes da MP nº 1.212/95 inexistia fato gerador para a cobrança do PIS sobre o faturamento das cooperativas, mesmo aqueles decorrentes de atos não cooperados;
6. ingressou na esfera judicial com Ação de Mandado de Segurança contra a exigibilidade do PIS nos termos da Lei nº 9.718/98, tendo, inclusive,



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

efetuado, no curso daquela ação depósitos judiciais dos valores discutidos em juízo, o que invalida o lançamento efetuado pelo Fisco;

7. inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98.

De acordo com os documentos de fls. 519/520, em virtude do trânsito em julgado da ação de Mandado de Segurança interposta pela recorrente e da sentença derradeira proferida pelo Judiciário que autorizou a cobrança do PIS apenas sobre a folha de salários, a autoridade administrativa exonerou o crédito tributário relativo ao ano de 1995.

Assim sendo, em virtude da exoneração do crédito tributário, relativo ao ano de 1995, por parte da autoridade administrativa, não faz mais, por conseqüente, este período, objeto do litígio, restando a serem analisadas, em grau de recurso, as demais matérias argüidas pela contribuinte.

No que se refere à nulidade da decisão *a quo*, argüida pela recorrente, sob argumento de cerceamento do direito de defesa, é de se observar ser incabível pelas razões a seguir demonstradas.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu/PR apreciou todas as razões levantadas pela contribuinte, fundamentando devidamente seu posicionamento frente às matérias objeto da impugnação e proferindo, por derradeiro, seu juízo de valores, conforme estabelece o Decreto nº 70.235/72, não havendo, assim, qualquer cerceamento de direito de defesa que pudesse ocasionar nulidade da referida decisão.

No que tange à declaração de definitividade da constituição do crédito tributário lançado, é de se observar que a constituição definitiva do crédito não implica sua cobrança imediata, até mesmo porque a matéria encontra-se sob a apreciação do Poder Judiciário, que é quem dirá em última instância o Direito. O lançamento efetuado visou apenas salvaguardar o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, evitando que seja alcançado pelo instituto da decadência, posicionamento este amplamente aceito por toda a jurisprudência.

Observe-se, no entanto, que não restando configurada qualquer das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN, este foi constituído com os acréscimos legais cabíveis, quais sejam: juros de mora e multa de ofício, como bem ressaltou a autoridade julgadora de primeira instância, nenhum reparo cabendo, portanto, à decisão por ela proferida.

Desta forma, a nulidade argüida pela recorrente não pode, sobremaneira, ser acatada por não se haver configurado cerceamento do direito de defesa, como alegado no recurso interposto.

Em relação à renúncia administrativa aplicada pela DRJ em Foz do Iguaçu/PR, relativa à matéria que a recorrente esta discutindo no Judiciário, é de se considerar como irrepreensível o juízo firmado por aquela autoridade, uma vez que, existindo ação judicial



Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

tratando da mesma matéria objeto do litígio administrativo, é de se concluir pela concomitância entre as ações administrativas e judiciais.

Em razão do princípio constitucional da unidade de jurisdição, consagrado no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, de 1988, a decisão judicial sempre prevalece sobre a decisão administrativa, e o julgamento em processo administrativo passa a não mais fazer sentido, em havendo ação judicial tratando da mesma matéria, uma vez que, se todas as questões podem ser levadas ao Poder Judiciário, somente a ele é conferida a capacidade de examiná-las, de forma definitiva e com o efeito de coisa julgada.

O processo administrativo é, assim, apenas uma alternativa, ou seja, uma opção, conveniente tanto para a administração como para o contribuinte, por ser um processo gratuito, sem a necessidade de intermediação de advogado e, geralmente, com maior celeridade que a via judicial.

Em razão disso, a propositura de ação judicial pela contribuinte, quanto à mesma matéria, torna ineficaz o processo administrativo. Com efeito, em havendo o deslocamento da lide para o Poder Judiciário, perde o sentido a apreciação da mesma matéria na via administrativa. Ao contrário, ter-se-ia a absurda hipótese de modificação de decisão judicial transitada em julgado e, portanto, definitiva, pela autoridade administrativa: basta imaginar um processo administrativo que, tramitando mesmo após a propositura de ação judicial, seja decidido após o trânsito em julgado da sentença judicial e no sentido contrário desta.

Ademais, a posição predominante sempre foi nesse sentido, como comprova o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional publicado no DOU de 10/07/1978, pág. 16.431, e cujas conclusões são as seguintes:

"32. Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

33. Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÔNOMA, porque a parte não está obrigada a percorrer às instâncias administrativas, para ingressar em juízo. Pode fazê-lo diretamente.

34. Assim sendo, a opção pela via judicial importa em princípio, em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado.

35. Somente quando a pretensão judicial tem por objeto o próprio processo administrativo (v.g. a obrigação de decidir de autoridade administrativa; a inadmissão de recurso administrativo válido, dado por intempestivo ou incabível por falta de garantia ou outra razão análoga) é que não ocorre renúncia à instância administrativa, pois aí o objeto do pedido judicial é o próprio rito do processo administrativo.



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

36. *Inadmissível, porém, por ser ilógica e injurídica, é a existência paralela de duas iniciativas, dois procedimentos, com idêntico objeto e para o mesmo fim.*" (Grifos do original).

Cabe ainda citar o Parecer PGFN n.º 1.159, de 1999, da lavra do ilustre Procurador representante da PGFN junto aos Conselhos de Contribuintes, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e submetido à apreciação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda e cujos itens 29 a 34 assim esclarecem:

"29. Antes de prosseguir, cumpre esclarecer que o Conselho de Contribuintes, ao contrário do aventado na consulta, não tem entendimento diverso àquele que levou ao disposto no ADN n. 3/96. Conforme verifica-se, dentre inúmeros outros, dos acórdãos n. 02-02.098, de 13.12.98, 01-02.127, de 17.3.97, e 03-03.029, de 12.4.99, todos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e 101-92.102, de 2.6.98, 101-92.190, de 15.7.98, 103-18.091, de 14.11.96, e 108.03.984, estes do Primeiro Conselho de Contribuintes, há firme entendimento no sentido da renúncia à discussão na esfera administrativa quando há anterior, concomitante ou superveniente argüição da mesma matéria junto ao Poder Judiciário. O que ocorreu algumas vezes, e excepcionalmente ainda ocorre, é que há conselheiros – e, quiçá, certas Câmaras em certas composições – que assim não entendem, especialmente quando a ação judicial é anterior ao lançamento: alegam, aqui, que ninguém pode renunciar àquilo que ainda não existe. Nestes casos – isolados e cada vez mais excepcionais, repita-se – a PGFN, forte nos precedentes da CSRF acima referidos, vem sistematicamente levando a questão àquela superior instância, postulando e obtendo sua reforma neste particular.

30. Voltando ao tema do procedimento a adotar nos casos enunciados no item 28, preliminarmente anotamos que não nos parece existir qualquer distinção entre a ocorrência destas situações antes ou após o trânsito em julgado da decisão judicial menos favorável ao contribuinte, pois sendo a decisão administrativa imediatamente executável e mandatária à administração (art. 42, inciso II, do Decreto n. 70.235/72) – enquanto a decisão judicial será apenas declaratória dos interesses da Fazenda Nacional –, a situação de impasse se instalará qualquer que seja a posição processual do trâmite judicial.

31. No mérito, verifica-se que muitas destas situações são evitadas quando os agentes da administração tributária, conforme é da sua incumbência, diligenciam nos atos preparatórios do lançamento para verificar a existência de ação judicial proposta pelo contribuinte naquela matéria, ou ainda, preocupam-se em rapidamente informar aos órgãos julgadores (de primeira ou de segunda instância) acerca do mesmo fato quando identificado no curso de tramitação do processo administrativo. O mesmo se diga com a boa-fé processual que deve presidir as atitudes do contribuinte, pois que ele – mais que qualquer agente da administração – estaria em condições de informar no processo administrativo sobre a existência de ação judicial e igualmente



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

informar no processo judicial acerca de eventual decisão na instância administrativa: no primeiro caso, o órgão administrativo deixaria de apreciar o litígio na matéria idêntica àquela deduzida em juízo; no segundo caso, provavelmente o Poder Judiciário deixaria de enfrentar os temas já resolvidos pró-contribuinte na instância administrativa, até mesmo por superveniente carência de interesse da União; em qualquer hipótese, estaria evitado o conflito entre as jurisdições.

32. Naquelas ocorrências onde estas cautelas não são possíveis ou não atingem os efeitos almejados, temos que analisar o tema sobre duas óticas diversas: o primeiro, da superioridade do pronunciamento do Poder Judiciário; o segundo, da revisibilidade da decisão administrativa e dos procedimentos à realização deste intento.

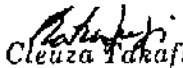
33. Não há qualquer dúvida acerca da superioridade do pronunciamento do Poder Judiciário em relação àquele que possa advir de órgãos administrativos. Fosse insuficiente perceber a óbvia validade dessa assertiva em nosso modelo constitucional, assentada na unicidade jurisdicional, basta verificar que as decisões administrativas são sempre submissíveis ao crivo de legalidade do judicium, não sendo o reverso verdadeiro (melhor dizendo, o reverso não é sequer possível!!!). É por esse motivo que havendo tramitação de feito judiciário concomitante à de processo administrativo fiscal, considera-se renunciado pelo contribuinte o direito a prosseguir na contenda administrativa. É também por este motivo que a administração não pode deixar de dar cumprimento a decisão judiciária mais favorável que outra proferida no âmbito administrativo.

34. Ora, caracterizada a prevalência da decisão judicial sobre a administrativa, em matéria de legalidade, tem-se de verificar as possibilidades de revisão da decisão definitiva proferida pelo Conselho de Contribuintes quando, nesta específica hipótese, for menos favorável à Fazenda Nacional. A possibilidade da revisão existe, conforme comentado nos itens 3/10 supra, e sendo definitiva a decisão do Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 42 do Decreto n. 70.235/72 – pois se não for devem ser utilizados os competentes instrumentos recursais (recurso especial e embargos de declaração, este inclusive pelas autoridades julgadora de primeira instância e executora do acórdão) – resta apenas a cassação da decisão pelo Sr. Ministro da Fazenda, que pode ser total ou parcial, mas sempre vinculada apenas à parte confrontadora com o Poder Judiciário. Neste quadro, o exercício excepcional desta prerrogativa estaria assentado nas hipóteses de inequívoca ilegalidade (quando houver o confronto de posições tout court) ou abuso de poder (quando deliberadamente ignorada a submissão do tema ao crivo do Poder Judiciário), conforme o caso."

Dessa forma, agiu corretamente a autoridade *a quo* ao afastar a possibilidade de reconhecimento, pela autoridade administrativa, de matéria que está em discussão na esfera judicial (inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98), que tem a competência para dizer o direito em última instância.



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142


Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Convém lembrar aqui que "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional." (art. 142, parágrafo único, do CTN), e, portanto, diante da constatação da falta de recolhimento, não restou à autoridade fiscal, vinculada ao princípio da legalidade (art. 37, "caput", da CF/88), outra alternativa, senão efetuar o lançamento de ofício, ainda que a contribuinte tenha ingressado no Judiciário com ação tratando da mesma matéria.

Não havendo qualquer mandamento judicial que impeça a lavratura de Auto de Infração visando exigir a contribuição devida e não recolhida, bem como qualquer provimento jurisdicional que suspenda a exigibilidade do crédito ora constituído, outro procedimento não caberia à autoridade fiscal senão constituir o crédito tributário por meio de Auto de Infração, ainda que visando, apenas, prevenir a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituí-lo.

No caso em concreto, entretanto, a constituição do crédito tributário objeto do lançamento não foi motivada apenas com o intuito de prevenir a decadência já que o crédito tributário em discussão foi formalizado em virtude de omissão de receitas decorrentes de operações praticadas com não associados, e a contribuinte não questionou, em qualquer momento, a glosa efetuada pelo Fisco.

Assim sendo, ainda que existindo ação judicial versando sobre a mesma matéria – inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, e depósitos judiciais efetuados no bojo da referida ação -, não estariam, os créditos lançados, albergados por eles uma vez que são decorrentes, como já se afirmou, de omissão de receitas.

Ressalte-se que não constam dos autos documentos comprobatórios da existência dos depósitos judiciais argüidos pela recorrente, nem qualquer mandamento judicial no sentido de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

A multa de ofício aplicada ao lançamento encontra-se devidamente prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, e, não tendo se configurado, no caso concreto, quaisquer das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN, não há de ser aplicado o disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre o não cabimento de penalidade, na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência apenas quando sua exigibilidade houver sido suspensa na forma do artigo 151 do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Quanto aos juros de mora, não há qualquer irregularidade na sua exigência, computados sobre a contribuição, não recolhida dentro do prazo de vencimento, previsto na legislação, dado que compõe o valor do crédito tributário lançado, de conformidade com os diplomas legais citados no auto de infração.

Os juros de mora seguem o princípio da estrita legalidade, disposto no art. 150, inciso I, da CF, de 1988, tendo suporte no art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito, e nas leis declinadas na peça do Fisco.





Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

"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.

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

Assim sendo, é legítimo o lançamento efetuado pelo Fisco, visando a cobrança da contribuição acrescida dos juros de mora e da multa de ofício, conforme previsão contida na legislação de regência acerca da matéria.

Quanto à inexistência de fato gerador da contribuição sobre o faturamento das cooperativas, decorrentes de operações praticadas com não associados antes da vigência da MP nº 1.212/95 (março/96), não caberá mais análise desta matéria por parte deste Conselho, uma vez que os créditos relativos ao ano de 1995 foram exonerados pela autoridade administrativa e os relativos a janeiro e fevereiro/96 foram exonerados pela DRJ. Assim, não há mais objeto de litígio que comporte apreciação desta matéria.

Em relação às receitas financeiras incluídas na base de cálculo da contribuição, nos períodos de 1995 a 1997, é de se observar que, embora a isenção da qual as cooperativas gozam referir-se apenas aos atos praticados com associados, não abrangendo as demais receitas por elas obtidas, que devem ser tributadas normalmente, as receitas financeiras não faziam parte da base de cálculo da contribuição antes da edição da Lei nº 9.715/98.

A Lei Complementar nº 07/70, no seu art. 3º, alínea "b", determina que a contribuição, com os recursos próprios da empresa, será efetuada com base no faturamento, assim entendido como as receitas decorrentes de vendas de mercadorias ou de serviços.

Faturamento, no léxico, é o ato ou efeito de faturar. Faturar significa, na linguagem técnica comercial, incluir mercadoria em fatura. Fatura, aí, quer dizer a relação que acompanha a remessa de mercadorias.

Na linguagem econômica, faturamento significa o complexo das receitas havidas pela empresa em dado período, independentemente dos resultados, positivos ou negativos, obtidos a final, distinguindo-se, portanto, do lucro, pois esse sim indica o resultado pecuniário positivo da empresa, decorrente do encontro das contas do ativo e passivo num balanço contábil.

Percebe-se que o constituinte de 1988 coincidentemente adotou o termo faturamento nesse sentido econômico (de entradas brutas), com o objetivo proclamado de ampliar a base de cobrança das contribuições sociais. Assim, a base de cálculo do PIS é o valor do faturamento mensal (receita bruta), assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pelo contribuinte e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, admitidas as exclusões e deduções previstas na legislação em vigor.



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

O conceito de faturamento, exaustivamente discutido em doutrina e jurisprudência, foi fixado como o equivalente à receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, especialmente as financeiras, de aluguéis, e as variações monetárias ativas.

Em relação à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, existe norma que conceitua receita, bem como define as características dessa terminologia. Assim, a Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, explicita o que seja uma receita e os critérios para que possa ser identificada como tal, de inegável importância para o exame do tema:

"Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário."

Como se percebe, quer para o legislador comercial, quer para o tributário, o conceito de receita liga-se, intimamente, às operações que signifiquem venda ou prestação de serviços. Significa, necessariamente, uma contraprestação em operações cumulativas, ou seja, receita de vendas ou serviços é moeda corrente ou crédito que a empresa recebe como contraprestação em operação de troca na qual transmite domínio sobre bem econômico material ou fornece serviço.

No que se refere às contribuições sociais, dentre as quais encontra-se a contribuição para o PIS, embora houvessem inúmeras referências à "receita" em diversos dispositivos do ordenamento jurídico, não se especificou, em qualquer deles, o que seria uma receita ou critério para que algo possa ser definido como tal.

O legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de, expressamente, definir o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, apenas se restringiu a dizer que não importaria a atividade exercida ou classificação contábil adotada para as receitas. (Grifou-se)

Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) trataram da conceituação de receitas, inclusive mostrando a dificuldade para precisar a terminologia e, também, a necessidade de sua abordagem em conjunto com o conceito de despesas e de lucros, dado que este é, na essência, decorrência do confronto de receitas e despesas. Segundo Hendriksen e Van Breda.

"Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto



Processo : 10935.002218/00-76
Recurso : 118.219
Acórdão : 202-15.142


Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda...

As receitas são o fluido vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Dada sua importância, tem sido difícil definir a receita como um elemento contábil. O que ocorre com as receitas também ocorre com as despesas, que são de definição igualmente difícil. Em termos ideais, deve ser possível, dado que receitas e despesas são elementos do lucro..."

Mais adiante, asseveram Hendriksen e Van Breda:

"Em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro. Tal como o lucro, trata-se de um fluxo – a criação de bens ou serviços por uma empresa durante um período."

Nesse contexto, conclui-se que o conceito de receita nada mais seria do que o de faturamento, no qual não estariam albergadas as receitas financeiras.

Desta forma, conclui-se ter razão a recorrente ao alegar inexistência de previsão legal para inclusão de receitas financeiras na base de cálculo da contribuição no período de 1995 a 1997.

Assim sendo, diante de todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito dar provimento parcial ao recurso interposto, na forma desta declaração voto.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003


NAYRA BASTOS MANATTA