



Processo nº : 10983.005606/98-74  
Recurso nº : 117.872  
Acórdão nº : 203-08.548

Recorrente : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS  
MÉDICOS DA GRANDE FLORIANÓPOLIS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.** Nos termos do art. 36 do Decreto no. 70.235/72, é vedado pedido de reconsideração de decisão de primeira instância.

**NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.** Foge à competência da autoridade administrativa o exame de constitucionalidade de lei ou a sua legalidade e constitucionalidade, ficando prejudicadas as questões relativas a estes questionamentos. **Preliminares rejeitadas.**

**PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. MODALIDADE DE CONTRIBUIÇÃO.** A partir da edição da Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 e da Medida Provisória nº 517, de 31 de maio de 1994, as cooperativas de crédito passaram a contribuir para o Programa de Integração Social – PIS, na modalidade própria das instituições financeiras, calculado sobre a receita bruta operacional.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS MÉDICOS DA GRANDE FLORIANÓPOLIS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, rejeitadas as preliminares de pedido de reconsideração da decisão singular pela autoridade prolatora e de inconstitucionalidade; e II) no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Mauro Wasilewski.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002

Otacilio Dantas Cartaxo  
Presidente

Lina Maria Vieira  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Antônio Augusto Borges Torres, Maria Teresa Martínez López, Maria Cristina Roza da Costa e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.  
Imp/cf/ja



Processo nº : 10983.005606/98-74  
Recurso nº : 117.872  
Acórdão nº : 203-08.548

Recorrente : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS  
MÉDICOS DA GRANDE FLORIANÓPOLIS LTDA.

## RELATÓRIO

A empresa qualificada nos autos recorre a este Colendo Conselho da decisão proferida pela autoridade singular, que julgou procedente o lançamento, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 112 a 115, relativo ao recolhimento a menor da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (Financeiras e equiparadas), no período de apuração de julho de 1994 a maio de 1998, com infringência ao art. 3º, §§ 2º e 3º, da LC nº 7/70, alterado pelo art. 72, inciso V, do ADCT da CF/88, com a redação dada pelas Emendas Constitucionais nºs 01/94, 10/96 e 17/97; art. 3º da MP nº 517/94 e reedições; e art. 3º da MP nº 1.537/96 e reedições, c/c o art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório constante da Decisão Recorrida de fls.136 a145

*“Segundo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 113, foi apurada ‘Falta de Recolhimento para o Programa de Integração Social – PIS (Financeiras e Equiparadas) - Com a edição das Emendas Constitucionais de Revisão nº 01/94, 10/96, 17/97 e legislação complementar, as Cooperativas de Crédito, a partir dos fatos geradores ocorridos em julho de 1994, passaram a ser contribuintes, com base na receita bruta, como definida na legislação do Imposto de Renda Pessoa Juridica, à alíquota de 0,75%, para o Programa de Integração Social – PIS. Entretanto, a contribuinte aqui qualificada continuou a recolher a Contribuição para o PIS com base na folha de pagamento de pessoal. Com esse procedimento, recolheu a menor a Contribuição para o PIS.’*

*Como enquadramento legal da exigência foram citados o art. 3º, parágrafos 2º e 3º da Lei Complementar nº 7/70, alterado pelo art. 72, inciso V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pelas Emendas Constitucionais nº 01/94, 10/96 e 17/97, art. 3º da Medida Provisória nº 517/94 e reedições e art. 3º da Medida Provisória nº 1.537/96 e reedições, c/c art. 22, parágrafo 1º, da Lei nº 8.212/91.*

*Ciente da autuação, a interessada protocolizou a impugnação de fls. 120 a 126, acompanhada dos docs. de fls. 127 a 133, argumentando, em resumo, que:*

*- A autoridade fiscal entende que o Fundo Social de Emergência, instituído pelas Emendas Constitucionais nº 01/94, 10/96 e 17/97, mediante inclusão dos arts. 71 e 72 no ADCT, teria alcançado as cooperativas de*

2



Processo nº : 10983.005606/98-74  
Recurso nº : 117.872  
Acórdão nº : 203-08.548

*crédito, tornando-as contribuintes do PIS, à alíquota de 0,75% da receita bruta operacional, a partir de julho de 1994;*

*- É isto porque o art. 72, inciso III do ADCT faz referência expressa ao § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que menciona as entidades financeiras, entre as quais se encontram as cooperativas de crédito (v. transcrição à fl. 122);*

*- No entanto, a contribuição referida no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91 tem como base de cálculo o total das remunerações pagas aos empregados no mês. Já o art. 23 da referida lei estabelece que 'as contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas...';*

*- É fácil constatar, portanto, que a contribuição do art. 22 incide sobre os salários, enquanto a prevista no art. 23 incide sobre o faturamento e o lucro;*

*- A inclusão das cooperativas de crédito entre os contribuintes da previdência social arrolados no art. 22, § 1º da Lei nº 8.212/91, por ordem contida no art. 72, inciso III do ADCT, é irrelevante para descaracterizar o tratamento tributário privilegiado com que as cooperativas são aquinhoadas, seja pela Lei nº 5.764/71, seja pelo mandamento contido nos arts. 146, inciso III, alínea 'c' e 174, § 2º da Constituição Federal de 1988;*

*- Não se questiona, aqui, a tributação das operações praticadas pela cooperativa com terceiros, mas, sim, a incidência de tributos sobre o ato cooperativo, definido no art. 79 da Lei nº 5.764/71 (v. transcrição à fl. 122);*

*- Segundo o art. 146, inciso III, 'c' da CF/88, 'cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre: ... c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas';*

*- O art. 174, § 2º da CF/88, por sua vez, determina que 'a lei apoiará e estimulará o Cooperativismo e outras formas de associativismo';*

*- É necessário interpretar, de forma sistêmica, os dispositivos acima invocados. O 'adequado tratamento tributário do ato cooperativo' (art. 146, III, 'c' da CF) corresponde à definição contida no art. 79 da Lei nº 5.764/71;*

*- Assim, ao contrário do que defende a autoridade fiscal, a instituição do Fundo Social de Emergência, a partir de julho de 1994, não logrou incluir as cooperativas de crédito no rol dos que devem contribuir para a Seguridade Social tendo como base de cálculo o faturamento e o lucro;*



Processo nº : 10983.005606/98-74

Recurso nº : 117.872

Acórdão nº : 203-08.548

- Se fosse correta a interpretação fiscal, a condição de contribuinte das cooperativas de crédito já estaria consignada no art. 22, § 1º da Lei nº 8.212/91, desde sua edição, ocorrida em 24/07/1991;

- Destarte, as EC nº 01/94, 10/96 e 17/97 não tiveram o condão de alterar o tratamento tributário dispensado às cooperativas de crédito, determinado nos arts. 85, 86 e parágrafo único, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71;

- Ao estabelecer que os resultados das operações com não associados devem ser contabilizados em separado para permitir a incidência de tributos, a lei determina, em consequência, que os resultados das operações com associados não devem sofrer a incidência de tributos, não podendo servir como base de cálculo, nem mesmo das contribuições previdenciárias, como é o caso da impugnante (Unicred de Florianópolis), que só opera com seus associados;

- Na dicção do art. 79 da Lei nº 5.764/71, só são atos cooperativos aqueles praticados na forma nele descrita, para a 'consecução dos objetivos sociais' (v. citação da doutrina, à fl. 125). As sociedades cooperativas, em especial as de crédito, recebem tratamento diferenciado quando praticam atos cooperativos para a satisfação de seu objetivo social, uma vez que tais atos não configuram operações de mercado, mas, sim, a realização de um serviço social, em conformidade com os princípios fixados em lei e no seu estatuto;

- O resultado das operações com associados não é considerado lucro nem receita bruta, como definida na legislação do imposto de renda pessoa jurídica. Para efeito do imposto de renda, são tributáveis os ganhos financeiros, de capital, ou provenientes do trabalho, fatos inexistentes na vida institucional das cooperativas de crédito;

- A exigibilidade do crédito tributário regularmente constituído pressupõe a existência de três elementos fundamentais: a ocorrência do fato gerador, a determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável;

- No entanto, a receita derivada da prática dos atos cooperativos não pode servir como base de cálculo para a incidência da Contribuição para o PIS, uma vez que os atos cooperativos praticados pelas cooperativas de crédito, tal como definidos em lei, não constituem fato impositivo sujeito à incidência de tributos;

- Igualmente, a cooperativa de crédito não é considerada sujeito passivo, por não estar obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 121 do CTN);

- Sustenta-se que as operações praticadas com não associados são atos meio tendentes a realizar o objeto social, não sujeitos à incidência de tributos.

4



Processo nº : 10983.005606/98-74

Recurso nº : 117.872

Acórdão nº : 203-08.548

*Em recente decisão, o STJ julgou não tributável o resultado de operações realizadas com não associados;*

*- Vale lembrar que a União somente pode instituir impostos mediante lei complementar (art. 154, inciso I), ou seja, a LC nº 7/70 somente poderá ser alterada por outra lei complementar;*

*- À vista do exposto, requer seja julgado improcedente o Auto de Infração em foco, uma vez que a contribuinte vem recolhendo regularmente a Contribuição para o PIS, com base na folha de pagamento de seus empregados, na forma da legislação aplicável à espécie (Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970)".*

Julgando a lide, a autoridade singular manteve integralmente a exigência, conforme ementa às fls.157:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Periodo de apuração: 01/07/1994 a 31/07/1998*

*Ementa: COOPERATIVAS DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA DO PIS SOBRE A RECEITA BRUTA OPERACIONAL.*

*A partir de 1º de julho de 1994, as cooperativas de crédito, bem como as demais entidades financeiras, sujeitam-se ao recolhimento da Contribuição para o PIS à alíquota de 0,75%, incidente sobre a receita bruta operacional, na forma estabelecida pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 01/94, 10/96 e 17/97.*

*NORMA CONSTITUCIONAL. PREVALÊNCIA SOBRE AS NORMAS INFERIORES.*

*As disposições de Emendas Constitucionais prevalecem sobre a legislação infra-constitucional anterior, em atendimento ao princípio da Supremacia da Constituição Federal.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE".*

Irresignada com a decisão monocrática, a interessada interpôs, com guarda de prazo e representada por procurador habilitado (fl.176), o Recurso Voluntário às fls. 152 a 175, pedindo o reexame da matéria pelo julgador singular e arguindo o equívoco cometido pela autoridade fiscal ao apontar como sujeito passivo da Contribuição para o PIS as cooperativas de crédito, pois em momento algum o inciso V do art. 72 do ADCT define os sujeitos passivos, remetendo ao inciso III a definição dos mesmos.

Aduz que sua atividade está restrita aos atos com cooperados e que não tem objetivo de lucro, não se enquadrando na condição de contribuinte do PIS, nos termos dos incisos III e V do art. 72 do ADCT, vez que não é contribuinte da contribuição social sobre o lucro líquido.



**Processo nº : 10983.005606/98-74**  
**Recurso nº : 117.872**  
**Acórdão nº : 203-08.548**

Traz à colação diversos julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes e do STJ, que isentam as cooperativas, inclusive as de crédito, do pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido, quando praticarem atos cooperados.

Conclui, fazendo um retrospecto da legislação atinente à matéria, alegando que a Lei nº 9.715/98, em seu art. 8º, II, manteve a mesma base de cálculo e alíquota previstas na Lei Complementar nº 7/70, quando a receita das cooperativas forem provenientes de atos não-cooperados (art. 2º, § 1º), o que não é o caso dos autos.

Pondera que a Emenda Constitucional nº 1/94, além de não prever o aspecto material da hipótese de incidência, em momento algum define as cooperativas de crédito como sujeito passivo do PIS, sob a alíquota de 0,75%, sendo, pois, ilegal e inconstitucional a exigência.

Alega afronta ao princípio da igualdade, insculpido nos arts. 5º e 150, II, da CF/88 e a inconstitucionalidade da alteração da L.C. 7/70, que somente pode ser alterada por outra lei complementar, nos termos do art. 146, III, "c", da Carta Magna.

Pondera, ainda, que a Lei nº 9.701/98, além de não ser o veículo adequado, não é aplicável à recorrente, mas tão-somente às instituições financeiras que são contribuintes da contribuição social sobre o lucro líquido.

Às fls. 183 e seguintes a recorrente, em cumprimento ao disposto no art. 33, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 1.973-63, de 29.06.00, e pela IN SRF nº 26/01, apresenta arrolamento de bens para seguimento do recurso voluntário.

É o relatório.



Processo nº : 10983.005606/98-74  
Recurso nº : 117.872  
Acórdão nº : 203-08.548

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
LINA MARIA VIEIRA

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Preambularmente, não há como acolher a pretensão da recorrente de ser o presente recurso recebido como pedido de reconsideração para que a autoridade singular reexamine as razões por ela expostas, vez que, nos termos do disposto no art. 36 do Decreto no. 70.235/72, é vedado o pedido de reconsideração da decisão de primeira instância.

Evoca, ainda, a recorrente questões de índole constitucional, como a aplicação dos arts. 145, I, e 195, I, § 4º, da Constituição Federal, defendendo a reserva de lei complementar para tratar da tributação das cooperativas; aponta a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 1/94 e afronta ao princípio da igualdade insculpido no art. 5º. da Carta Magna, aduzindo que inexistente base de cálculo, vez que a cooperativa de crédito atua apenas com seus associados, não pratica operações de mercado e não possui receita operacional.

Labora em favor das leis a presunção de constitucionalidade e, pelo nosso sistema constitucional, só quem dispõe de competência para avaliar se a lei é ou não compatível com a Constituição, pelo princípio do plenário (art. 97 da CF), são os tribunais judiciais, por maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial, não cabendo, portanto, a este Colegiado, como componente do Poder Executivo, emitir juízo de valor sobre a constitucionalidade ou não de lei.

Nesse sentido, é pacífico o entendimento neste Conselho de que falece competência as autoridades administrativas para apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei, pois referida competência é privativa do Supremo Tribunal Federal (arts. 97 e 102, I, "a", e III, "b", da Constituição Federal), onde estão configuradas as formas de controle de constitucionalidade de lei.

Cabe aqui transcrever os ensinamentos do professor Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>:

*"(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único do CTN. Há o inconformado de provocar o judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada."*

Com esses argumentos, rejeito a preliminar de inconstitucionalidade apontada.

<sup>1</sup> Temas de Direito Tributário, vol. 1, Ed. Revista dos Tribunais, SP, 1994, p.134.



Processo nº : 10983.005606/98-74  
Recurso nº : 117.872  
Acórdão nº : 203-08.548

Quanto ao mérito, há que se ressaltar que a matéria ora litigada já foi objeto de apreciação por este Segundo Conselho de Contribuintes, em suas três Câmaras, merecendo destaque o julgado da Primeira Câmara, tendo como Relator o ilustre Conselheiro ANTÔNIO MÁRIO DE ABREU PINTO, que, com propriedade, dissertou sobre o tema objeto dos autos, no Acórdão nº 201-75.888, razão pela qual peço vênia para adotá-lo:

*“Como afirma a decisão recorrida, o cerne da questão ‘reside em afirmar que é sociedade cooperativa, amparada pela Lei nº 5.764/71, que só pratica atos cooperativos, estando sujeita ao recolhimento do PIS sobre a folha de salários e não sobre o faturamento, como foi lançado.”*

Entendo que assiste razão à decisão recorrida. A sociedade cooperativa está sujeita ao recolhimento do PIS sobre o faturamento.

O próprio art. 72 do ADCT da Constituição Federal de 1988 estabelece:

*“Art. 72. Integram o Fundo Especial de Emergência:*

*(...)*

*III – A parcela do produto de arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual ...*

*(...)*

*V – A parcela da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, o qual será calculado nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, sobre a receita bruta operacional como definida na legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza ...”. (grifos nossos)*

Bem como, dispõe o art. 1º da MP nº 517/94 e reedições:

*“Art. 1º. Para efeito exclusivo de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Transitórias (...) as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional:*

*(...)*



Processo nº : 10983.005606/98-74  
Recurso nº : 117.872  
Acórdão nº : 203-08.548

*III – no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimentos, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (...)*. (negritei)

Destarte, dentre os contribuintes a que se referem os diplomas legais acima mencionados, pelo citado § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 estão as “cooperativas de crédito”, *verbis*: “§ 1º. No caso dos bancos comerciais, bancos de investimentos,...cooperativas de crédito...”. (negritei)

Como se verifica, facilmente, desde a Constituição Federal de 1988, ficou estabelecido que a base de cálculo do PIS para as *cooperativas de crédito* (por expressa disposição legal, retro, assemelhadas às instituições financeiras) *é a receita bruta operacional*.

Igualmente, com pequenas alterações, assim também dispôs a MP nº 1.537/96 e reedições.

Ressalte-se que o art. 12 da MP nº 1.249/95, a qual revogou a MP nº 1.212/95, dispõe, taxativamente, que tais regras ali previstas não se aplicam às pessoas jurídicas de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Além desses dispositivos legais, o Ato Declaratório SRF nº 39, de 28/11/95, aduz que as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/81 determinarão a Contribuição ao PIS/PASEP de acordo com a MP nº 1.202/95, ou seja, com base na receita bruta operacional (art. 1º da MP nº 1.001, de 19/05/95).

O Fisco comprovou que os valores da receita bruta constantes da contabilidade da recorrente não foram tomados integralmente para compor a base de cálculo da exação, mas foram ajustados nos termos da legislação citada, deduzindo-se os valores permitidos.

A defesa da recorrente reside, exclusivamente, na afirmação de que praticava, tão-somente, atos cooperativos, não sujeitos à tributação sobre a receita bruta.

Contudo, a legislação referente ao tributo (PIS) é clara em exigir a exação das “cooperativas de crédito”, equiparadas, na espécie, às instituições bancárias e financeiras em geral, consoante a legislação supramencionada, inclusive o funcionamento delas depende de autorização prévia e submete-se à fiscalização do Banco Central, conforme os arts. 192, VII, da CF/88, e 17 e 18 da Lei nº 4.595/64 e Resolução BACEN nº 1.914/92.

Sendo desnecessária, ao caso, a discussão sobre a natureza dos atos praticados pela recorrente, se cooperativos ou não, em face da sua condição de cooperativa de crédito, entidade, expressamente, contemplada no texto normativo editado, em face do disposto no art. 72, V, do ADCT da Constituição Federal de 1988, que determinou a cobrança da exação através de legislação complementar, o que foi feito através dos diplomas legais mencionados.



Processo nº : 10983.005606/98-74

Recurso nº : 117.872

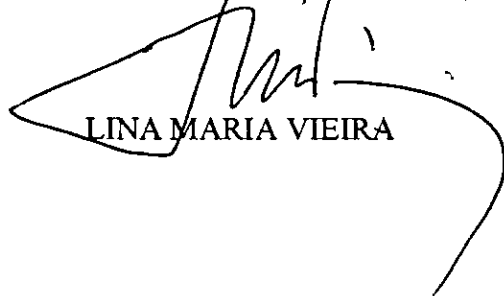
Acórdão nº : 203-08.548

O próprio art. 195 da CF/88 determina que *“A seguridade social será financiada por toda a sociedade ...”*, exceto (§ 7º) com relação às *“entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei”*, situação em que não se enquadra a recorrente.

Assim, indubitavelmente, as “cooperativas de crédito” têm tributação sobre a receita bruta (com as exclusões admitidas), como bem entendeu a decisão recorrida, em face da sua natureza e em razão dos expressos dispositivos da legislação de regência mencionados.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002



LINA MARIA VIEIRA