



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	11020.000206/2003-79
Recurso nº	137.603 Voluntário
Matéria	COFINS
Acórdão nº	203-12.513
Sessão de	18 de outubro de 2007
Recorrente	COOPERATIVA VINÍCOLA AURORA LTDA.
Recorrida	DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Contribuição para o Financiamento da
Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998,
01/01/2000 a 31/12/2001

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.
MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO
JUDICIÁRIO.

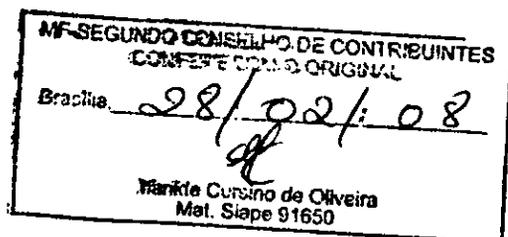
Alegações de inconstitucionalidade constituem-se em
matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste
Processo Administrativo Fiscal, sendo da
competência exclusiva do Poder Judiciário.

**COFINS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO.
REVOGAÇÃO.**

A isenção da COFINS relativa aos atos cooperativos,
concedida pelo art. 6º, I, da Lei Complementar nº
70/91, encontra-se revogada pela MP nº 2.158-
35/2001, com efeitos a partir de novembro de 1999,
mês a partir do qual as receitas auferidas pelas
cooperativas compõem a base de cálculo da
Contribuição, com as exclusões estabelecidas no art.
15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na Lei nº
10.676/2003 e no art. 17 da Lei nº 10.684/2003.

**FATOS GERADORES ATÉ OUTUBRO DE 1999.
COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E VENDA DE
VINHO. ATO-MEIO ESSENCIAL. ISENÇÃO.**

Numa cooperativa de produção e venda de vinho,
também goza da isenção da COFINS, até os fatos
geradores outubro de 1999, a receita proveniente da



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	CC02/C03 Fls. 635
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91850	

venda deste produto ao mercado, por ser tal operação essencial à realização do objeto social da sociedade e não se dissociar dos bens que cada associado, individualmente, produz. Embora uma interpretação literal do art. 79 da Lei nº 5.764/71 permita restringir os atos cooperativos apenas aos atos internos ou atos-fim, realizados entre a sociedade cooperativa e seus associados, a isenção se estende aos atos-meio quando estes são essenciais à realização daqueles e não vão além do que cada associado, individualmente, poderia oferecer a terceiros sem a intermediação da cooperativa.

RESERVA DE REAVLIAÇÃO. PERÍODO DE APURAÇÃO DEZEMBRO DE 1998. OUTRAS RECEITAS. NÃO-INCIDÊNCIA.

Nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, e antes do alargamento da base de cálculo da cofins promovido pela Lei nº 9.718/98, os valores correspondentes às reservas de reavaliação, inclusive quando realizados por meio da incorporação aos lucros acumulados, não sofrem a incidência da Contribuição porque não se constituem em faturamento, definido como sendo a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza receita auferida.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE.**

Os julgadores administrativos devem afastar dispositivo legal declarado inconstitucional pelo STF em decisão plenária definitiva.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS.

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, é incabível a exigência de PIS sobre receitas financeiras que não decorram da atividade empresarial típica da contribuinte.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



Processo n.º 11020.000206/2003-79
Acórdão n.º 203-12.513

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFÉRENCIA ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	CC02/C03
	Fls. 636
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siepe 91650	

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, deu-se provimento em relação às receitas de venda de vinho decorrentes da produção de associados e de reservas de reavaliação de bens do ativo permanente; II) por maioria de votos, deu-se provimento quanto ao alargamento da base de cálculo, excluindo-se de sua base as receitas exigidas nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator), Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto. Designada a Conselheira Sílvia para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Antonio Bezerra Neto apresentará declaração de voto; e III) por unanimidade de votos, em relação às demais matérias, negou-se provimento.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Mauro Wasilewski (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes e Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente).

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CD2/C03
CONFERE COMO ORIGINAL	Fls. 637
Brasília, 28/02/08	
 Marlene Cursino da Oliveira Mat. SIAPE 91650	

Relatório

Trata-se do Auto de Infração de fls. 04/11, relativo à COFINS, períodos de apuração 01/1998 a 12/1998 e 01/2000 a 12/2001, no valor total de R\$ 8.747.061,17, incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%. Os períodos de apuração do ano de 1999 foram tributados em outro auto de infração (processo n.º 11020.0002003/2003-35, relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 565/567, vol. III):

"Faz parte do Auto de Infração o Relatório de Procedimento Fiscal de fls. 16/34, através do qual os fiscais autuantes buscaram elucidar os aspectos das atividades da Cooperativa em questão, as conseqüências dos atos praticados à luz da legislação tributária e os procedimentos adotados pela fiscalização, baseados nos elementos fornecidos pela própria contribuinte (fls. 46/417), inclusive elementos da contabilidade, elaborando também o demonstrativo de fls. 14, através do qual demonstram os valores das bases de cálculo que redundaram no lançamento.

2. A interessada impugna tempestivamente o lançamento (fls. 421/454), através de procurador devidamente habilitado (instrumento de fl. 505) alegando a inconsistência do mesmo ante a sua estrutura de cooperativa, sobre a qual não haveria incidência da Cofins. Considera inconstitucional e ilegal a legislação que baseou a pretensão fiscal. Discorda sobre a existência de base de cálculo na medida em que considera não ter havido venda de mercadorias. Já como prestadora de serviços para as associadas, não recebe remuneração, acarretando que, analisando-se desta forma, a base de cálculo seria zero.

3. Explica este ponto de vista na medida em que o artigo 2º da Lei Complementar n.º 70, de 1991, determinou que a base de cálculo da Cofins seria o faturamento, o que não se coaduna com a atividade de cooperativa, já que nas vendas que realiza não age por nome próprio mas em nome das associadas. Assim, o faturamento não lhe pertence, não podendo ser base de cálculo da exação. Já quanto à prestação de serviços para as associadas, esclarece não receber remuneração, o que resulta que a base de cálculo a ser considerada seria zero.

4. Argumenta que o lançamento afronta a Constituição Federal e a lei, ao desconsiderar a estrutura e a finalidade da Cooperativa, relatando que foi lançado o valor decorrente de serviços prestados sobre produtos entregues por associados. Admite a ocorrência de fato gerador da Cofins apenas quando a cooperativa presta serviços a não associados. Estranha as qualificações adotadas pela fiscalização em relação aos atos praticados pela cooperativa, alegando que os atos se classificam unicamente em atos cooperativos ou não cooperativos, embora posteriormente adote outras classificações extraídas da doutrina que cita e copia.

5. Considera que o conceito de ato não cooperativo está explícito nos artigos 85, 86 e 88 da Lei n.º 5.764, de 1971, ou seja, seriam os atos



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/02	CC02/CD3 Fls. 638
Mário José de Oliveira Mat. Signo 01550	

que a Cooperativa pratica com pessoas que poderiam ser associadas mas não o são por opção, atuando no mesmo ramo profissional das associadas e em condições iguais ou semelhantes a estas.

6. Relata e comenta as Medidas Provisórias que alteraram os dispositivos sobre a Cofins devida pelas cooperativas, considerando-as inconstitucionais, por afrontarem os termos do artigo 246 da Constituição Federal e por pretenderem, da mesma forma que a Lei n.º 9.430, de 1996, revogarem a isenção prevista no inciso I, do artigo 6.º da Lei Complementar n.º 70, de 1991, o que desacataria o princípio da hierarquia das leis e o artigo 146, III, "c" da Constituição Federal.

7. Tece considerações sobre o artigo 15 da Medida Provisória 1.858 e suas reedições, e ainda argumenta sobre o princípio nonagesimal estabelecido pela Constituição Federal em seu artigo 195, § 6.º, defendendo que a revogação da isenção só poderia ocorrer a partir de novembro de 1999, defendendo outros aspectos que somente seriam aplicáveis a fatos geradores ocorridos em 1999.

8. Passa a discordar da forma de cálculo utilizada pela fiscalização, até mesmo argumentando faltar explicação sobre a mesma, considerando não ter sido obedecido o disposto nas Medidas Provisórias que trataram das exclusões da base de cálculo. Ainda acrescenta que, se obedecidas as Medidas Provisórias, mesmo que eivadas de inconstitucionalidade, as bases de cálculo mensais seriam iguais a zero.

9. Estranha quanto à inclusão de receitas financeiras na base de cálculo, reiterando que nenhuma receita é sua, mas pertencem aos associados, sendo seu recebimento ato cooperativo puro. No entanto, a fiscalização as teria incluído na base de cálculo sem uma investigação do tipo das mesmas, sendo que a Medida Provisória n.º 1.858 determinou a exclusão da base de cálculo das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos. Apresenta quadro através do qual pretende demonstrar a im procedência da inclusão das receitas financeiras na base de cálculo, admitindo apenas a inclusão da proveniente de aplicações de excesso de disponibilidades (Rendimentos de Aplicações), mas somente na proporção do capital de giro das operações com não associados em relação ao decorrente de suas operações sociais.

10. Manifesta-se contra a inclusão na base de cálculo do valor da Reserva de Reavaliação, já que inexistente legislação que assim determine.

11. Também insurge-se contra a inclusão da Reversão Financeira na base de cálculo, nos valores do exercício de 1999, explicando a sua origem.

12. Requer o cancelamento integral do lançamento.

13. A contribuinte junta às fls. 457/504 cópia da impugnação ao Auto de Infração objeto do processo administrativo n.º 11020.000203/2003-35, bem como da Ata da Assembléia Geral Extraordinária que realizou

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	CC02/C03 Fls. 639
Marilda Cursino de Oliveira Mat. S/ape 91650	

em 22 de junho de 2001 (fls. 506/510) e do Estatuto Social da Cooperativa (fls. 512/528).

14. Às fls. 540/563 junta-se cópia do Acórdão n.º 4.997, de 16 de dezembro de 2004, da DRJ em Porto Alegre, passado no processo administrativo n.º 11020.000203/2003-35, considerando parcialmente procedente o lançamento do IRPJ do ano calendário de 1999, dando o mesmo tratamento aos valores de Cofins e de PIS daqueles períodos."

A 2ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 564/571, julgou o lançamento procedente.

Não apreciou os argumentos de inconstitucionalidade, por considerar tal análise atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme se infere dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal.

Observando que o presente lançamento só contempla os anos de 1998, 2000 e 2001, interpretou que a isenção concedida pelo art. 6º, I, da Lei Complementar n.º 70, de 1991, era restrita aos atos cooperativos próprios de sua finalidade. Considerou que tais atos são exclusivamente operações internas entre a cooperativa e seus associados ou entre cooperativas associadas, e que no caso de compra e venda trata-se de ato não-cooperativado, sendo o produto da venda base de cálculo da Cofins.

Mencionou, em apoio à sua interpretação, doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira, em seu trabalho intitulado "Cooperativas – o Certo e o Errado a Respeito da Tributação de suas Aplicações Financeiras".

Também considerou que a isenção concedida pelo inciso acima mencionado foi revogada a partir de 30 de junho de 1999, através do artigo 93 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com efeitos a partir de 30 de setembro de 1999, conforme o entendimento da Secretaria da Receita Federal, expresso através do manual de instruções de preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica para o ano de 2000 – DIPJ/2000, relativa ao ano-calendário de 1999. De todo modo, segundo a DRJ seja qual for o período os resultados dos atos não cooperativos constituirão base de cálculo para a Cofins.

Reportando-se à legislação de regência, tratou da base de cálculo da COFINS, levando em conta os dois períodos e asseverando estar correto o procedimento fiscal:

- ano de 1998

"Somatório do Resultado da Venda dos Produtos com o Resultado da venda de mercadorias a não associados e outras, diminuído das Vendas Canceladas e do IPI sobre as vendas. No mês de dezembro de 1998 foi ainda somado à base de cálculo o valor da Realização de Reserva e Reversão Financeira. Ou seja, não foram tributados os resultados obtidos na venda para consumo dos associados, a qual constituiria ato cooperativo e como tal isento. Configurado que obedecido o disposto na Lei Complementar n.º 70, de 1991, ao considerar que a base de cálculo foi o valor do faturamento pelas operações realizadas com não cooperativados, com as exclusões permitidas naquele ato legal."

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	CC02/C03 Fls. 640
 Manoel Cursino de Oliveira Mat. S/ope #1650	

27. Na forma dos artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.233, de 06 de março de 1972, cabe ao impugnante comprovar suas alegações de defesa. No entanto, a contribuinte não incluiu nenhum elemento novo para comprovar que os atos cujos resultados entraram no cômputo da base de cálculo não deveriam sofrer tributação.

- anos de 2000 e 2001

Resultado da venda dos produtos, subtraída dos valores das Devoluções e do IPI, acrescido das Receitas Financeiras, de outras Receitas e das sobras brutas, e excluindo os valores repassados aos associados e as sobras líquidas do exercício. Nos meses de dezembro de 2000 e de 2001 foram ainda somados à base de cálculo os valores da Realização de Reserva e Reversão Financeira.

No tocante especificamente às receitas financeiras, a DRJ consignou que não foi juntada qualquer comprovação de que sejam decorrentes de empréstimos rurais. Observou, ademais, que se apenas as receitas decorrentes de empréstimos rurais podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins, até o limite dos encargos devidos à instituição emprestadora, as demais receitas financeiras devem ser incluídas na base de cálculo da Contribuição. Isto pelo disposto nos arts. 2º e 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, cujos efeitos produziram-se a partir de 1º de fevereiro de 1999, quando foi adotada uma base universal para efeito de incidência do PIS e da Cofins, abrangendo todas as receitas da empresa, independentemente da classificação contábil adotada, exceto as exclusões previstas em lei.

Como não há previsão legal para exclusão da reserva de reavaliação, reputou tributados pela Cofins os valores correspondentes.

O Recurso Voluntário de fls. 579/609, tempestivo, insiste na improcedência do lançamento, repisando as alegações da impugnação.

É o Relatório.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES02/C03	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	Fls. 541
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Sipe 91850	

Voto Vencido

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Quanto ao alargamento da base de cálculo

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, pelo que dele conheço.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE: MATÉRIA RESERVADA AO JUDICIÁRIO

A par dos autos e das alegações da recorrente, inicialmente ressalto que não podem ser analisadas aqui as alegações de inconstitucionalidade acerca da MP 1.858-9 – em virtude de que o art. 195, por ter sido alterado pela EC 20/98, não poderia ser regulado via medida provisória - da Lei 9.430/96 – que não poderia revogar a LC 70/91.

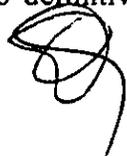
Somente o Judiciário é competente para julgar inconstitucionalidades, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, “a”, III e §§ 1º e 2º deste último.

No âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do veto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

A posteriori o Executivo Federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores,



-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	CC02/C03
	Fls. 642
Marilze Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 4º, parágrafo único do referido Decreto).

O Decreto n.º 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, **quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie. Neste sentido já informa, inclusive, o 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 147, de 25/06/2007, publicado em 28/06/2007. No Regimento anterior, disposição no mesmo sentido constava do seu 22-A (Portaria MF n.º 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF n.º 103, de 23/04/2002).

TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS: ISENÇÃO DO ATO COOPERATIVO ATÉ OUT/99; INCIDÊNCIA DA COFINS E DO PIS FATURAMENTO A PARTIR DE NOV/99, COM EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO DAS DUAS CONTRIBUIÇÕES.

Os períodos em litígio precisam ser analisados levando-se em conta o fim da isenção para os atos cooperativos, determinada pela MP n.º 2.158-35/2001 e com eficácia de novembro de 1999 em diante. Assim, no geral a separação é a seguinte: até outubro de 1999, quando havia tal isenção; e após o fim da isenção, sob a égide da Lei n.º 9.718/98 e da MP referida. Na situação destes autos, em que o lançamento abrange os períodos de apuração de 01/1998 a 12/1998 e 01/2000 a 12/2001 (os períodos do ano de 1999 compõem outro processo), a separação corresponde ao seguinte: até dezembro de 1998 (períodos de apuração anteriores ao fim da isenção para os atos cooperativos); e a partir de janeiro de 2000 (após o fim da isenção).

No tópico seguinte trato dos períodos de apuração a partir de janeiro de 2000 (inclusos na parte posterior ao fim da isenção, que começa em novembro de 1999), concluindo pela manutenção do lançamento exceto no que diz respeito à reserva de reavaliação incorporada aos lucros acumulados em dezembro de 2000 (por decorrer da realização de bens do ativo permanente, o valor da reserva é excluído da base de cálculo). No tópico posterior ao seguinte cuido dos períodos até dezembro de 1998 (inclusos na parte anterior ao fim da isenção, que vai até outubro de 1999), concluindo que as vendas de vinhos ao mercado estão, sim, albergadas pela isenção própria dos atos cooperativos, por serem essenciais ao objeto da cooperativa recorrente.

Para tais conclusões, antes preciso analisar as diversas alterações na legislação do PIS e da Cofins das sociedades cooperativas, a partir da MP n.º 1.858-6, de 29/06/99, que culminaram na revogação da isenção de forma ampla para o ato cooperativo e na instituição de uma tributação incidente sobre uma base de cálculo reduzida, com diversas exclusões específicas.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	CC02/CD3
	Fls. 643
I. Haroldo Cursino de Oliveira Mat. Sijape 91650	

As modificações, veiculadas pelas medidas provisórias adiante, aconteceram como segue:

- MP n.º 1.858-6, de 29/06/99, que no seu art. 23, I, revogou, a partir de 28/09/99, o inc. II do art. 2.º da Lei n.º 9.715/98 – segundo o qual as “entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações”, contribuíam com o PIS sobre a folha de salários -, e no inciso II, “a”, do mesmo artigo, revogou, a partir de 30/06/99, o inciso I da Lei Complementar n.º 70/91, referente à isenção da COFINS. Esclarece-se que as cooperativas vinham contribuindo com o PIS sobre a folha de salários com base na LC n.º 7/70, art. 3.º, § 4.º, Resolução do Conselho Monetário Nacional n.º 174/71, art. 4.º, § 6.º, e ADN Cosit n.º 14/85;

- MP n.º 1.858-7, de 29/07/99, que no seu art. 15 introduziu a sistemática de exclusões na base da COFINS (não há menção ao PIS), e no art. 16 possibilitou, com relação ao PIS e às receitas de não associados, exclusões idênticas às da COFINS. Antes, a Lei n.º 9.715/98, oriunda da MP n.º 1.212, de 28/11/95, com eficácia a partir de março de 1996, no seu art. 2.º, § 1.º, já determinara que as cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, contribuíam, também, com o PIS Faturamento, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados;

- MP n.º 1.858-8, de 27/08/99, que apenas repetiu as disposições da MP n.º 1.858-6;

- MP n.º 1.858-9, de 24/09/99, que no seu art. 15 passou a mencionar também o PIS/Pasep, acrescentou novas exclusões na base da COFINS e do PIS Faturamento, referindo-se desta feita às operações com cooperados, e manteve o PIS sobre a folha de salários na hipótese das cooperativas efetuarem tais exclusões (§ 2.º, I, do art. 15). Assim, cumulativamente com o PIS Faturamento incidente sobre a base de cálculo reduzida, as cooperativas continuaram a pagar o PIS sobre a folha. Somente na hipótese de não haver exclusão específica, é que inexistente contribuição para o PIS sobre a folha.

As disposições da MP n.º 1.858-10, de 26/10/99, foram mantidas nas reedições posteriores, até, afinal, a MP n.º 2.158-35, de 24/08/2001, que continua em vigor com eficácia de lei, consoante o art. 2.º da Emenda Constitucional n.º 32/2001.

Conforme o art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001, as exclusões são as seguintes, todas aplicáveis às **cooperativas de produção agropecuária, especialmente:**

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;



M.F.-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	CC02/C03
	Fls. 644
Alairton Cursino de Oliveira Mat. S/ape 01650	

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

Além das exclusões acima, a IN SRF n.º 145, de 10/12/99, consolidando a legislação à época, mencionava no seu art. 3º as exclusões previstas para as demais pessoas jurídicas, constantes dos incisos I, II e III do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, bem como as "Sobras Líquidas" apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES) e para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES).

As sobras, quando excluídas após a destinação aos fundos RATES e FATES, implicavam em incidência do PIS e Cofins sobre os valores desses fundos. Daí a correção levada a cabo pelo Decreto n.º 4.524, de 17/12/2002 (Regulamento do PIS/Pasep e Cofins), que no seu art. 32, VI, já previa a exclusão do valor das sobras antes de deduzidos os montantes das reservas obrigatórias. A Lei n.º 10.676, de 22/05/2003, conversão da MP n.º 101, de 30/12/2002, eliminou qualquer dúvida, repetindo o texto do Decreto. Além do mais, a Lei n.º 10.276/2003, no seu art. 1º, § 3º, deixou expresso que a nova exclusão alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP n.º 1.858-10, de 26/10/99, ou, vale dizer, desde novembro de 1999. Observe-se a redação da Lei n.º 10.676/2003:

Art. 1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

§ 1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.

§ 2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o caput ficará limitada aos valores destinados a formação dos Fundos nele previstos.

§ 3º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória no 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

Outra exclusão tardia da base de cálculo, aplicável às sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural, diz respeito aos "custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados." Tal permissivo foi introduzido pelo art. 17 da Lei n.º 10.684, de 30/05/2003, que de todo modo também prevê em seu parágrafo único aplicação retroativa a partir de novembro de 1999.



Quanto às cooperativas em geral, além das deduções previstas para as demais pessoas jurídicas,¹ podem deduzir da base de cálculo do PIS Faturamento e da COFINS o valor das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, destinadas à constituição do Fundo de Reserva (RATES) e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764/71.

Feita a retrospectiva das alterações, cabe mencionar que atualmente a legislação do PIS e COFINS das cooperativas está consolidada na IN SRF nº 635/2006, e que segundo o Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, “as contribuições para o PIS/Pasep e para financiamento da seguridade social – Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999.”

A eficácia a partir do mês de novembro de 1999 atende à anterioridade nonagesimal determinada pelo art. 195, § 6º, da Constituição, se contado o prazo a partir da MP nº 1.858-7, de 29/07/99. Como referida anterioridade precisa ser obedecida, andou bem o AD SRF nº 88/99, em estabelecer como verdadeiro ponto de corte para início das alterações o período de apuração de novembro de 1999. Afinal, redução ou fim de isenção implica em aumento de tributo, para o que se pede o interstício mínimo de noventa dias entre a data da lei nova e o início de eficácia, no caso das contribuições para a seguridade social como o PIS e a COFINS, tudo conforme o dispositivo constitucional mencionado.

A corroborar a interpretação aqui adotada, e a despeito de julgamentos do STJ no sentido de que a isenção relativa aos atos cooperativos não estaria revogada, trago à colação precedentes deste Segundo Conselho de Contribuintes, incluindo acórdão desta Terceira Câmara (negritos ausentes nos originais):

Número do Recurso: 114903
Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10166.023092/99-06

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: COFINS

*Recorrente: COOPERATIVA DE ECONOMIA CREDITO MÚTUO
DOS SERVIDORES DA SECRETARIA DE SAÚDE DO DF - CRED
SAÚDE*

Recorrida/Interessado: DRJ-BRASÍLIA/DF

¹ São as seguintes, tais exclusões:

- vendas canceladas;
- descontos incondicionais concedidos;
- IPI recuperável;
- ICMS, quando cobrado do vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas;
- receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente; e
- resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP).

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 28/02/08 Fls. 646	CC02/C03
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siapa 91277	

Data da Sessão: 10/07/2002 14:30:00

Relator: Maria Cristina Roza da Costa

Decisão: ACÓRDÃO 203-08334

Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.

Ementa: COFINS. SOCIEDADES COOPERATIVAS. Consoante o AD/SRF 088/99, as Contribuições para o PIS/PASEP e para Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas sociedades cooperativas serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória n.º 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999. O inciso I do art. 6º da LC n.º 70/91, referente à isenção da COFINS para as sociedades cooperativas em relação aos atos cooperativos, foi revogado pela referida MP somente a partir de 30.06.1999. O período autuado está compreendido entre fevereiro e julho de 1999. Recurso provido.

Número do Recurso: 120806

Câmara: SEGUNDA CÂMARA

Número do Processo: 13855.000607/2001-70

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: COFINS

Recorrente: UNIMED DE ORLÂNDIA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA

Recorrida/Interessado: DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

Data da Sessão: 14/10/2003 14:00:00

Relator: Gustavo Kelly Alencar

Decisão: ACÓRDÃO 202-15159

Resultado: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (relator), Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Raimar da Silva Aguiar. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o voto vencedor.

Ementa: COFINS. ISENÇÃO. A partir da edição da MP n.º 1.858-6, de 1999, as sociedades cooperativas passaram a ser contribuintes da COFINS, inclusive em relação aos atos cooperados. Recurso negado.

Reputo legal (e constitucional, saliento, embora sob este aspecto não caiba maiores digressões, posto ser matéria reservada ao Judiciário) a nova tributação da COFINS



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília: 28/02/08
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siace 91650

estabelecida para as cooperativas por meio de leis ordinárias e medidas provisórias, levando em conta que o art. 146, III, "c", da Constituição, ao determinar tratamento diferenciado para o ato cooperativo, trata de "normas gerais." Não de leis específicas sobre a tributação por um ou mais tributo, e segundo por considerar revogado o art. 6º, I, da LC nº 70/91.

A ressaltar, por oportuno, que o tratamento diferenciado determinado pela alínea "c" do inc. III do art. 146 não se confunde com imunidade. Assim se pronunciou a Primeira Turma do STF no Recurso Extraordinário nº 141.800, julgado em 01/04/97, relator Min. Moreira Alves, em votação unânime.

Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Assim, a Lei nº 5.764/71, no que tratou de normas gerais sobre o cooperativismo, foi recepcionada como lei complementar. No mais, e especialmente com relação à tributação das cooperativas pelo PIS e COFINS, ingressou na nova ordem jurídica após a Constituição de 1988 como lei ordinária. Por isto a possibilidade de modificações tributárias via leis ordinárias e medidas provisórias, inclusive.

No sentido de que o art. 146, III, ao pedir lei complementar para normas gerais, não impede a veiculação de regras jurídicas específicas sobre os temas relacionados em suas alíneas, cabe mencionar a posição de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484, que tratando do tema decadência (alínea "b" do inciso em comento), afirma:

... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispondo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 02 / 08

Marilde Cursino de Oliveira Mat. Sape 91650

CC02/C03 Fls. 648

Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: “é uma lei sobre leis de tributação”. Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)

A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).

No tocante à revogação do art. 6º, I, da LC nº 70/91 pela MP nº 1.858-6/2001 e reedições, a findarem na MP 2.158-35/2001, curvo-me ao entendimento de que a Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinária. Por isto pôde ser alterado por medida provisória, cuja eficácia, como se sabe, é equivalente à de lei de ordinária.

Ressalvo, todavia, o meu ponto de vista pessoal. Entendo que ao legislador é permitida a escolha entre lei complementar ou lei ordinária, independentemente da matéria tratada, de forma que se optar pela primeira deve prevalecer o seu alvedrio. Ou seja, lei formalmente complementar só poderia ser alterada por outra da mesma espécie. Por razões políticas, por exemplo, pode o legislador preferir a lei complementar para dificultar modificações futuras na norma editada, já que a matéria assim tratada, por ter sido submetida ao quórum qualificado e sido aprovada pela maioria absoluta, nos termos exigidos pelo art. 69 da Constituição Federal, não poderia posteriormente ser modificada pela maioria simples da lei ordinária.

A opção do legislador deve ser respeitada porque assim haverá maior segurança jurídica. Do contrário, e consoante a interpretação do STF, há insegurança jurídica. Só se sabe se determinada lei é materialmente complementar após o pronunciamento do Colendo Tribunal.

Após a ressalva pessoal, retorno ao entendimento prevalente nesta Terceira Câmara, de que o art. 6º, I, da LC nº 70/91 foi, sim, revogado pela MP nº 2.158-35/2001. Como já antecipado, a revogação é possível face ao caráter de lei ordinária da LC nº 70/91, que apesar de formalmente complementar, segundo o Supremo Tribunal Federal é materialmente ordinária. Essa interpretação está escorada no art. 195 da Constituição Federal, que não pede lei complementar para a instituição das contribuições contempladas no seu inciso I, dentre elas a COFINS. Foi exposta no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº



MP-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28/02/08
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siope 91650

1, e tem prevalecido desde então.² Tanto assim que praticamente todas as alterações na legislação da COFINS têm sido por meio de leis ordinárias. Como exemplo mais importante cabe mencionar a Lei nº 9.718/98.

Quanto ao argumento de que as cooperativas não possuem faturamento, pelo que a única renda tributável seria a derivada de operações com não associados, previstas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, não me parece sustentável diante da legislação vigente. O art. 79 da Lei nº 5.764/71, ao estabelecer que "O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria", não veda toda e qualquer tributação sobre os ingressos decorrentes dos atos cooperativos. As operações entre uma cooperativa e seus associados envolvem, sempre, uma prestação de serviços por parte da primeira aos segundos, e não estão, necessariamente, incólumes à tributação por um ou mais tributo, desde que a legislação assim determine. É o que aconteceu na situação em foco, após as diversas medidas provisórias já comentadas.

Além do mais, após a Lei nº 9.718/98 a base de cálculo do PIS e da COFINS passou a contemplar não apenas o produto das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, mas a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para os ingressos (conforme o art. 3º, § 1º, da referida Lei, cuja inconstitucionalidade aqui não se discute).

FATOS GERADORES DE JAN/2000 EM DIANTE (PÓS NOV/99): MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

Em razão do fim da isenção para os atos cooperativos, com eficácia a partir de novembro de 1999 conforme exposto cima, o lançamento deve ser mantido nos períodos de apuração de 01/2000 a 12/2001 (os períodos de apuração do ano de 1999 foram tributados em outro auto de infração, objeto do processo nº 11020.0002003/2003-35, relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Como já dito no começo no tópico anterior, no período em comento só não cabe tributar o valor da reserva de reavaliação incorporado aos lucros acumulados em dezembro de 2000. Tal tributação só poderia ser cogitada no âmbito do alargamento da base de cálculo promovido pela Lei nº 9.718/98, sendo certo, de todo modo, que essa Lei exclui as receitas decorrentes de realização do ativo permanente.

O alargamento da base de cálculo implica na tributação de outras receitas, especialmente as financeiras. Por isso, e sabendo que este Colegiado, por maioria, recentemente passou a afastar os efeitos do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, sublinho não poder considerar, nesta oportunidade, os julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 358.273 e 390.840 (relator, para estes três publicados no DJ de 15/08/2006, p. 25, o Min. Marco Aurélio) e 346.084 (relator para este último, publicado em 01/09/2006, o Min. Ilmar Galvão).

² Digo prevalecido porque não desconheço que algumas decisões monocráticas no âmbito do Colendo Tribunal têm considerado que o pronunciamento sobre a materialidade da LC nº 70/91 não passa de declaração incidental (*obiter dictum*). Assim, seria não vinculante. Neste sentido as decisões monocráticas do Min. do STF Carlos Velloso, em 10/02/2004, na Rcl 2.518-MC, e Joaquim Barbosa, em 18/12/2003, na Rcl 2.517. De todo modo, é inegável que o art. 195, I, da Constituição, não exige lei complementar, pelo que se espera seja referendada a interpretação prevalente.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 10 / 2008
 Marilda Curcio da Oliveira Mat. S/da 91650

CC02/C03 Fls. 650

Como a inconstitucionalidade do referido dispositivo de lei foi declarada na via incidental, cujos efeitos não são *erga omnes*, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgado administrativo considerar tal inconstitucionalidade. Outra alternativa, a evitar prejuízos para os cofres financeiros públicos e demora para os contribuintes, é a edição de súmula vinculante por parte do STF, nos termos da recente Lei nº 11.417, de 19/12/2006.

Somente o Judiciário é competente para julgar inconstitucionalidades, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último.

No âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do veto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

A posteriori o Executivo federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 4º, parágrafo único do referido Decreto).

O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONSELHO ADMINISTRATIVO
28/02/08
Maurício Corrêa de Oliveira
Mat. Stage 91650

CC02/C03
Fls. 651

Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, **quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie, de forma definitiva e em decisão com efeitos *erga omnes*. Neste sentido já informa, inclusive, o 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, publicado em 28/06/2007. No Regimento anterior, disposição no mesmo sentido constava do seu 22-A (Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002).

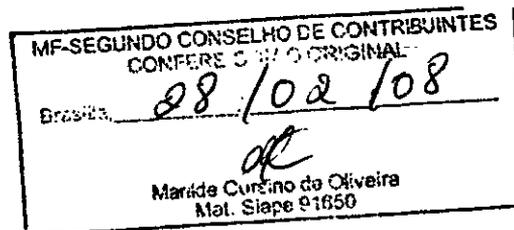
Apesar de o novo Regimento Interno, no seu art. 49, parágrafo único, inc. I, introduzir redação que não mais se refere, expressamente, à **ação direta** de inconstitucionalidade – ao contrário do Regimento antigo, cujo art. 22-A, parágrafo único, inc. I, ao mencionar a possibilidade deste órgão administrativo afastar lei declarada inconstitucional se referia expressamente à ação direta -, não vejo relevância na alteração. É que o Regimento Interno, seja o antigo ou o atual, há de ser interpretado em conjunto com o Decreto nº 2.346/97. Neste, por sua vez, inexistente qualquer autorização para aplicação de inconstitucionalidade declarada na via incidental (cujos efeitos são *inter partes*, cabe ressaltar), antes de Resolução do Senado Federal ou de pronunciamento do Presidente da República, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

A norma a ser extraída do texto do inc. I do parágrafo único do art. 49 do Regimento novo, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, é rigorosamente idêntica à norma retirada do inc. I do parágrafo único do art. 22-A do Regimento anterior, na redação dada pela Portaria MF nº 103/2002. A expressão “ação direta” não precisava constar da redação anterior, tanto quanto sua omissão na redação atual é irrelevante. É assim porque, tanto antes como agora, não há outorga de competência a este órgão julgador administrativo para aplicar inconstitucionalidade declarada na via incidental, exceto após um dos pronunciamentos acima mencionados.

Aos que dão relevância ao novo Regimento, ao ponto de verem nele autorização para aplicar, de forma ampla, inconstitucionalidade incidental, sublinho que portaria ministerial nunca poderia ir a tanto. Se atualmente, após a Portaria MF nº 147/2007, os Conselhos de Contribuintes têm poder para aplicar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, é porque já tinham antes. Tal poder há de ser visto noutro ato legal, nunca no referido ato infralegal.

Em consonância com a interpretação acima, e julgando-me impossibilitado de aplicar a inconstitucionalidade em tela, reputo cabível a tributação das receitas financeiras, nos períodos de apuração a partir de janeiro de 2000, conforme o lançamento ora analisado.

Quanto aos valores recebidos pela cooperativa dos seus associados, para pagamento de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, como visto no tópico anterior podem, em tese, ser excluídos da base de cálculo da Contribuição, nos períodos a partir de novembro de 1999 (inc. V do art. 15 da MP nº 2.158-35/2001). Todavia, e como já destacado pela DRJ, a recorrente não comprovou qualquer empréstimo, tampouco os limites dos encargos. Daí a improcedência da exclusão pretendida.



FATOS GERADORES ATÉ DEZ/98 (ANTES DE NOV/99): PROVIMENTO PARCIAL PARA RECONHECER A ISENÇÃO DA COFINS NAS OPERAÇÕES DE VENDA DE VINHOS AO MERCADO, QUANDO INDUSTRIALIZADOS COM PRODUÇÃO DOS COOPERADOS, PORQUE ESSENCIAIS AO ATENDIMENTO DO OBJETIVO SOCIAL E DIRETAMENTE RELACIONADAS COM OS BENS OU SERVIÇOS PRODUZIDOS POR CADA ASSOCIADO

No que se refere aos períodos de apuração de 01/1998 a 12/1998, primeiro cuidado da outra parcela da reserva de reavaliação, cuja incorporação aos lucros acumulados ocorreu em dezembro daquele ano. Cabe excluí-la da base de cálculo da Contribuição porque, nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, antes do alargamento da base de cálculo da COFINS promovido pela Lei nº 9.718/98, só compõem o faturamento a receita proveniente das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Assim, no período anterior à Lei nº 9.718/98 a receita decorrente de reserva de reavaliação, mesmo após realizada, não é tributa pela COFINS.

Doravante os outros valores tributados no ano de 1998.

Nesses, segundo a fiscalização, a COFINS incide sobre o total das receitas auferidas pela cooperativa. De forma extremamente didática, o Relatório de Procedimento Fiscal inicialmente diferencia as diversas operações possíveis numa cooperativa, no seu item "IV-Dos Conceitos." Vale a pena repetir esses conceitos:

1. Atos cooperativos:

Segundo o art. 79 da Lei nº 5.764/71, atos cooperativos são aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados ou entre cooperativas, quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais da sociedade. São igualmente conhecidos por atos-fim, operações internas, operações privativas dos associados ou negócios cooperativos. Embora impliquem transferência patrimonial, não caracterizam compra e venda ou operação de mercado e não geram, portanto, resultados positivos (lucros).

A cooperativa recebe os produtos do associado com plenos poderes para deles dispor (art. 83 da Lei nº 5.764/71), no atendimento de seu objetivo social. Conseqüentemente o associado é reembolsado (o ato de reembolso é cooperativo) com o retorno das "sobras líquidas", consistentes estas no preço obtido pela cooperativa na colocação, no mercado, de seus produtos, diminuído dos custos inerentes ao conjunto de operações necessárias.. Cada associado recebe as sobras líquidas na exata proporção em que atuou no mercado através da cooperativa (art. 4º, VII, da Lei nº 5.764/71).

2. Atos não-cooperativos intrínsecos (inerentes à atividade da cooperativa, sendo indispensável realizá-los na consecução do objetivo social):

São atos de natureza econômica, civis ou comerciais, que não geram resultados positivos (lucros) para a sociedade (os resultados positivos são gerados para o associado, pessoa física, onde há inclusive acréscimo patrimonial), mas sobras, à medida que são inerentes (intrínsecos) à atividade da cooperativa no atendimento de seu objetivo social. Classificam-se em dois grupos:

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFÉRENCIA ORIGINAL	
Brasília	28 / 02 / 08
	
Marilde Curáino de Oliveira Mat. Sipe: 91850	
CC02/C03	Fls. 653

2.1. Atos-meio, operações externas: são os atos que a cooperativa pratica com terceiros, não associados, no atendimento de seu objetivo social, sendo "meio" por intermédio do qual a cooperativa realiza aquelas operações internas (ato cooperativo - 1) relativas à prestação de serviços aos associados. A cooperativa age em nome próprio, mas por conta do associado. O não cooperado aparece em apenas uma ponta da relação negocial. Em uma cooperativa de produção de vinho, por exemplo, o terceiro será o comprador dos produtos industrializados pela sociedade, a partir da entrega, pelos cooperados, dos produtos agrícolas (uva).

2.2. Atos acessórios ou auxiliares: são aqueles praticados com o fim de administrar a sociedade. Por exemplo: contratar ou demitir empregados, venda de um bem obsoleto (ativo imobilizado).

3. Atos não-cooperativos extrínsecos (não vinculados diretamente ao objetivo social da cooperativa) expressamente previstos na Lei nº 5.764/71:

São operações com não associados previstas nos arts. 85 a 88 da referida Lei. Caracterizam-se como atos jurídicos de natureza civil ou comercial correlacionados indiretamente com o objetivo social ou à finalidade da sociedade, a exemplo da aquisição de produtos de não associados e da prestação de serviços ao associado para a melhoria da sua situação econômica. Geram lucros, portanto, à medida que a sociedade interage no mercado.

4. Atos não-cooperativos extrínsecos implicitamente previstos pela Lei nº 5.764/71:

São operações com não associados não mencionadas nos artigos citados no item 3. São atos a que se refere o art. 1º da Lei nº 8.541/92, ao dispor sobre a tributação relativa ao IRPJ das sociedades cooperativas, "em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas a sua finalidade, nos termos da legislação em vigor."

As aplicações no mercado financeiro são atos que não fazem parte dos objetivos sociais da maioria das cooperativas. Constituem-se, portanto, em típicos exemplos de atos não-cooperativos extrínsecos implicitamente previstos na Lei 5.764/71.

Os resultados positivos deverão ser destinados ao FATES, ao Fundo de Reserva ou ainda à amortização de prejuízos oriundos de atos não-cooperativos extrínsecos (atos fora do objetivo social da sociedade).

5. Sobras:

É o resultado positivo auferido da prática dos atos não-cooperativos intrínsecos, também chamados atos-meio (item 2), através dos quais a cooperativa interage no mercado, de acordo com seu objetivo social e perseguindo seu fim (prestação de serviços a associados). Na cooperativa em apreço, por exemplo, originará sobras a colocação, no mercado, dos produtos industrializados pela cooperativa. Perceba-se que, neste conceito, pouco importa se os cooperados recebem ou não adiantamentos à época da entrega da matéria-prima (uva).

6. Lucro:

É o resultado positivo que advém da execução de atos não-cooperativos extrínsecos (realizados pela cooperativa, em nome próprio, e não em nome dos cooperados)



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERENÇA DO ORIGINAL
Brasília, 28/02/08
Márcia Curcio da Silveira
Mat. Sign. 91550

dos quais são exemplos expressos os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 e implícitos quaisquer outros atos não diretamente relacionados com a finalidade ou com o objetivo social da cooperativa. No caso em questão, as seguintes operações resultam em lucro:

a) intermediação da cooperativa, entre o associado e o mercado, quando da venda de produtos industrializados (vinho) elaborados a partir da matéria-prima (uva) entregue por não associados (não-cooperados);

b) intermediação da cooperativa, entre o associado e o mercado, quando da venda de produtos industrializados importados do Uruguai (vinho) de empresa estabelecida naquele país;

c) obtenção de receitas financeiras a partir de descontos obtidos no pagamento de duplicatas, juros recebidos de terceiros, variações monetárias ativas e rendimentos de aplicações financeiras.

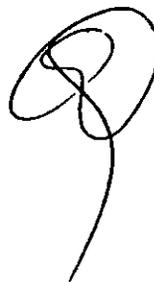
Utilizando-se dos conceitos acima, a fiscalização tributou pela Cofins, nos períodos de apuração até janeiro de 1999, a receita proveniente de todos os atos não-cooperativos (itens 2, 3 e 4).

Só não tributou as receitas da prestação de serviços, pela cooperativa, aos seus associados (operações internas ou atos cooperativos, definidos no item 1, acima). Explicou que aqui estão incluídos os valores recebidos pela cooperativa de seus associados, a título de (1) destinação de bens e mercadorias para consumo deles, (2) prestação de serviços a eles, (3) beneficiamento, armazenamento e industrialização de produtos que a eles retomem ou (4) decorrentes de empréstimos rurais contraídos em melhores condições. Estes valores não compuseram as bases de cálculo da Cofins do PIS Faturamento (ver fls. 16 e 17 do Relatório de Procedimento Fiscal).

Como se vê, foram tributadas as receitas provenientes da venda do vinho (ato-meio definido no item 2.1). Neste ponto a decisão recorrida carece de reforma, a meu ver. As demais receitas dos chamados atos não-cooperativos, na classificação cima (itens 2.1, 3 e 4) devem ser tributadas, tal como considerou a fiscalização.

Para o deslinde da questão importa distinguir duas interpretações adotadas comumente pela doutrina, quanto à ato cooperativo: a **restritiva**, segundo a qual o ato cooperativo é o praticado entre a sociedade cooperativa e seus associados, tão-somente (as chamadas operações internas); e a interpretação **ampla**, que considera como ato cooperado ao menos algumas operações externas, praticadas entre a cooperativa e terceiros (o mercado).

Digo “ao menos algumas” porque a amplitude dos atos ou operações externas enquadráveis como ato cooperativo varia. Vai desde a interpretação restritiva, que exclui qualquer operação externa, até a exegese mais ampla, a incluir no tratamento diferenciado próprio do ato cooperado todos os atos ou negócios-meios, negócios auxiliares e negócios acessórios.



Aqui, um esclarecimento: a menção a atos (ou negócios) fim, meio, auxiliares e acessórios, bastante repetida pela doutrina, deve-se a Valmor Franke. Este autor foi quem primeiro adotou tal classificação, definindo quatro grupos seguintes:³

- **negócios-fim (internos):** são os realizados entre a sociedade cooperativa e os seus associados cooperados;

- **negócios-meio (externos):** são realizados com terceiros (o mercado). Valmor Franke informa que “o negócio interno (negócio-fim), comumente, só pode realizar-se em benefício do cooperado se precedido ou sucedido de um negócio externo, ou de mercado (...) Este último condiciona a plena satisfação do primeiro, quando não a própria possibilidade de sua existência.”

- **negócios auxiliares:** relacionados com o objeto da cooperativa, não são condicionantes dos negócios-fim e se tornam necessários em função de motivos especiais. Como exemplos de negócios-auxiliares, têm-se a locação de um imóvel, a aquisição de materiais de expediente e a de combustíveis para máquinas agrícolas;

- **negócios acessórios:** são aqueles não relacionados diretamente com o objeto da sociedade, como, por exemplo, a venda de uma máquina obsoleta.

Valmor Franke considerou como atos cooperativos os negócios-fim e os negócios-meio.⁴

Outros autores, como José Roberto Vieira, adotaram a interpretação restritiva, como no julgado abaixo:⁵

Em face do disposto no artigo 79 da Lei nº 5.764/71, o nosso direito positivo acolheu a concepção restrita de ato cooperativo, cuja definição legal é composta por dois elementos: um elemento estrutural, que identifica os sujeitos que nele podem tomar parte (exclusivamente cooperativas e associados), e um elemento funcional, que identifica a sua finalidade (os objetivos da cooperativa). Em consequência, os atos auxiliares ou acessórios, que envolvem relações com terceiros não associados, restam excluídos do conceito de atos cooperativos.

Posteriormente esse ilustre ex-Conselheiro da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes reviu sua posição, afirmando o seguinte:⁶

De nossa parte, não paira dúvida alguma de que os negócios-fim serão atos cooperativos. Quanto aos negócios-meio, eles não cabem na definição do mencionado art. 79, contudo esse entendimento literal cede passo à conjugação sistemática dos arts. 146, III, c, e 174, § 2º, do texto constitucional, de sorte que o somatório da regra do necessário apoio e estímulo ao cooperativismo com a regra do

³ FRANKE, Valmor. *Direito das sociedades cooperativas (direito cooperativo)*. São Paulo: Saraiva/Edusp, 1973, p. 24-27.

⁴ FRANKE, Valmor. *ISS e Cooperativas*. Revista de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 17/18, jul-dez 1981, p. 86 e seguintes.

⁵ Acórdão nº 201-75685, Recurso nº 110926, sessão de 04/12/2001, maioria, cf. www.conselhos.fazenda.gov.br

⁶ José Roberto Vieira no prefácio, in PRADO, Flávio Augusto Dummond. *Tributação das cooperativas à luz do direito cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 25/26.

MF-SEG. DE RECURSOS CONTRIBUÍNTES
CONF. OCASIONAL
Brasília, 28/02/08
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siepe 91650

adequado tratamento tributário prevalece sobre a literalidade do dispositivo infraconstitucional, para atenuar-lhe a severidade e suavizar-lhe a rígidos, conferindo-lhe alguma flexibilidade. Não fosse assim, e seriam impiedosamente frustradas as formas mais comuns de cooperativas, tais como as de produtores, cujas vendas dos bens recebidos dos associados ao mercado – sua razão de existir – seriam tidas como atos não cooperativos; ou tais como as cooperativas de consumo, cujas aquisições do mercado para fornecimento aos sócios – seu motivo de vida – seriam igualmente encaradas como atos não cooperativos.⁷ Não fosse assim, e estaríamos a braços com situações inusitadas, tornadas classificadas em pareceres de Geraldo Ataliba, tais como a cooperativa de taxistas que, para submeter-se à austeridade do citado art. 79, só realizaria o transporte dos próprios taxistas associados,⁸ ou a cooperativas de médicos que só atenderia à saúde dos próprios médicos associados!

(...)

Sublinhe-se, porém, que a admissão de culpa é parcial. Isto porque não nos parece que todos os negócios-meio se enquadrem como atos cooperativos, mas apenas aqueles que, necessários para a consecução dos negócios-fim, devem indispensavelmente ser praticados pelas próprias cooperativas, como se dá com os exemplos referidos em relação às cooperativas de produtores e de consumo. Não é o que ocorre, por exemplo, com os serviços hospitalares e laboratoriais, prestados por terceiros contratados pela cooperativa, aos pacientes dos médicos cooperados; se, por um lado, os serviços são necessários aos médicos cooperados, de outro, nada impede que eles sejam prestados por terceiros não contratados pela cooperativa.

Afastando-se do meio-termo defendido por José Roberto Vieira conforme o texto acima transcrito, grande parte da doutrina prefere uma interpretação mais elástica. Dentre os últimos cabe citar Ives Gandra da Silva Martins, para quem, como o art. 79 da Lei nº 5.764/71 “impõe, na tríplice relação (cooperativa-associados, associados-cooperativas, entre cooperativas) que tais atos cooperativos impliquem prática ‘para a consecução dos objetivos sociais’”, e como “sem os ‘atos auxiliares’ não é possível atingir ‘os objetivos sociais’ da cooperativa”, deve ser adotada a interpretação ampla.⁹

A interpretação restrita é autorizada pela redação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, que informa:

⁷ As cooperativas não mais gozam da isenção, sendo sujeitas “às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas”, conforme o art. 69 da Lei nº 9.532/97.

⁸ A referência mais precisa que encontrei sobre esse exemplo clássico de Geraldo Ataliba menciona Parecer sobre ISS elaborado para a Unimed de Porto Alegre, em 1981, *apud* ROCHA, Ludmila Neder da. Adequado tratamento tributário do ato cooperativo – questões controvertidas e dificuldades de implantação. Rio de Janeiro: Trabalho monográfico (Graduação em Direito) – Universidade Estácio de Sá, 2006. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/rev_83/MonoDisTeses/LudimilaRocha.pdf, acesso em julho/2007.

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sociedades cooperativas de prestação de serviços médicos- Conceito de ato cooperativo-Parecer. Disponível em <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=199, acesso em julho/2007.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 02 / 03
 Marilda Curiúno de Oliveira Mat. Siape 91650

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

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

Observe-se a diferença para a legislação argentina, por exemplo, que anuncia o seguinte:¹⁰

São atos cooperativos os realizados entre as cooperativas e seus associados e por aquelas entre si, em cumprimento do objeto social e realização dos seus fins institucionais. Também o são, relativamente às cooperativas, os atos jurídicos que com idêntica finalidade realizem com outras pessoas.

Interpretando-se de modo literal os textos acima, é correto afirmar a lei brasileira concebeu o ato cooperativo de modo restritivo, enquanto a lei argentina optou por concepção mais ampla.

Todavia, como é cediço a interpretação literal, simplesmente, é apenas o começo de todo e qualquer processo hermenêutico, que na literalidade ou gramática do texto de lei nunca se encerra em face da necessidade do emprego de outras técnicas de interpretação, especialmente a sistemática. Para o deslinde da controvérsia em tela – restrita à COFINS e ao período anterior até outubro de 1999, antes do fim da isenção concedida ao ato cooperativo, cabe ressaltar -, impõe-se levar em conta, de modo especial, o art. 3º da Lei nº 5.764/71, que determina o seguinte:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

O citado art. 3º autoriza uma interpretação menos estreita do que a adotada pela fiscalização. Se a sociedade cooperativa visa ao exercício de uma atividade econômica, para a qual os seus associados se obrigam a contribuir com bens ou serviços, esses são destinados ao mercado. Sendo assim, necessariamente o tratamento diferenciado dado ao ato cooperativo interno (ou ato-fim definido no art. 79 da Lei nº 5.764/71) há de ser estendido a alguns atos-meio, realizados com o mercado.

A dificuldade reside em identificar com precisão quais os atos-meio beneficiados pelo art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91, segundo o qual são isentas da

¹⁰ Lei Argentina nº 20.337, de 15/05/1973:

Acto cooperativo

Artículo 4

Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre si en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales. También lo son, respecto de las cooperativas, los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas.



MF-SEG. 5
CONFERÊNCIA DE CONTRIBUINTES
CONFÉRENCIA GERAL
Brasília, 28 / 02 / 08
Marilde Cursinho de Oliveira
Mat. SIAPE 81650

Cofins as “sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades”.

Para mim, os atos-meio isentos são os que, além de essenciais à realização do objeto social da sociedade (ou “próprios” da finalidade da cooperativa”), estão diretamente relacionados com os bens ou serviços produzidos por cada associado, individualmente.

Dois exemplos esclarecem a interpretação adotada:

- primeiro, o de uma cooperativa de médicos anesthesiologistas, na qual a sociedade faz a intermediação com o mercado, visando à prestação de serviços de anestesia. Nela os valores recebidos dos pacientes (mercado) são isentas, porque sem o ato-meio que as gera (prestação dos serviços de anestesia) não faz sentido existir a cooperativa. Por um lado, esse ato-meio é imprescindível à realização do objeto social. Por outro, cada anesthesiologista é capacitado (possui) o serviço prestado aos pacientes, ou seja, tal serviço não é dissociado do que cada cooperado, individualmente, pode oferecer. Por atender às duas condições – imprescindibilidade do ato-meio e relação direta com o serviço (ou bem, se for o caso) de cada associado -, julgo as receitas isentadas da Cofins;

- segundo, o de Unimed típica, na qual a sociedade oferece ao mercado planos de saúde. Aqui, não há isenção porque o ato-meio (venda de planos de saúde), ainda que possa ser considerado essencial ao objeto social, é dissociado do que cada associado, individualmente, possui para ofertar ao mercado. Como se sabe, os planos de saúde oferecem, além dos serviços médicos que cada cooperado pode prestar, outros serviços, especialmente o de hotelaria (internação) e exames laboratoriais os mais diversos.

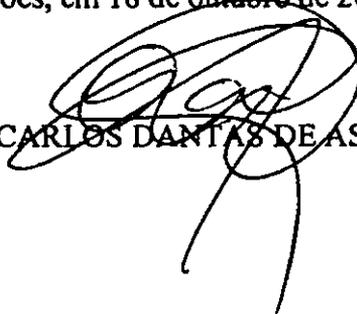
No caso da recorrente, o atos-meios essenciais são os de venda de vinhos (item 2.1, acima), cuja receita considero isenta da Cofins. Como a própria fiscalização admite, “são os atos que a cooperativa pratica com terceiros, não associados, no atendimento de seu objetivo social, sendo ‘meio’ por intermédio do qual a cooperativa realiza aquelas operações internas”.

Sendo a venda de vinhos ao mercado imprescindível à realização do objeto social da recorrente, e não se dissociando da venda dos bens que cada associado produz (a uva, que depois de industrializada pela cooperativa é ofertada ao mercado), cabe admitir a desoneração determinada pelo art. 6º, I, da LC nº 70/91. No âmbito do IRPJ e da CSLL, a receita auferida com esses tais atos-meio essenciais gera sobras, em vez de lucros. No da Cofins, dá-se a isenção.

CONCLUSÕES

Pelos fundamentos acima, dou provimento parcial ao recurso para reduzir da base de cálculo da Cofins, nos períodos de apuração até dezembro de 1998, as receitas da venda de vinhos, e nos períodos dezembro de 1998 e dezembro de 2000, os valores das reservas de reavaliação incorporadas aos lucros acumulados nos dois meses.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28, 02, 08

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Sisppe 91659

Voto Vencedor

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora-Designada quanto ao alargamento da base de cálculo

Por discordar do Ilustre Conselheiro Relator quanto ao afastamento de dispositivo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no exame da incidência da Cofins sobre as receitas financeiras e outras agregadas à matéria tributável por força do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, passo a expor sucintas considerações que embasaram meu voto divergente.

A matéria foi analisada aqui, no item "FATOS GERADORES DE JAN/2000 EM DIANTE (PÓS NOV/99): MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO", foi focalizado pelo Conselheiro Relator em virtude de esta Terceira Câmara já ter proferido decisões contrárias ao entendimento por ele esposado sobre as disposições do novo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007.

Com efeito, lembrando que o STF, nos autos do Recurso Extraordinário nº 390.840-MG, declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da supramencionada lei, tendo o Acórdão correspondente transitado em julgado em 5 de setembro de 2006, entendo estar-se diante de hipótese prevista no art. 49, parágrafo único, inc. I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, que prescreve:

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

(...)

Suscitou-se, nesta Terceira Câmara que o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, constituiria óbice à aplicação ao exercício da faculdade regimental acima transcrita. Contudo, não comungo esse entendimento. Ao contrário, entendo que, ao dispor sobre os procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em virtude de decisões judiciais, o referido Decreto expressamente impôs aos órgãos julgadores da administração fazendária o dever de afastar o dispositivo declarado inconstitucional. É o que se depreende do seu art. 4º, parágrafo único, cujo teor transcreve-se:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão



MF-SEGI	CONSELHO	CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília,	28/10/2007	
		
Maria Gusmano de Oliveira Maf 544081000		

definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

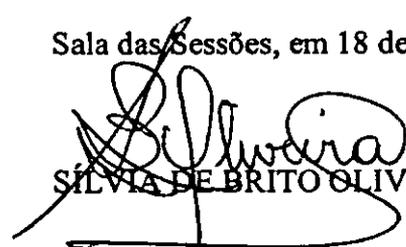
Note-se que o transcrito art. 4º cuidou de atribuir competência a dirigentes da administração fazendária para determinar, no âmbito de suas atribuições, que não se prossigam com exigências tributárias fundamentadas em dispositivos declarados inconstitucionais e, em seu parágrafo único, tratou das exigências já constituídas e na fase litigiosa do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário para deferir aos julgadores administrativos a competência para, na apreciação da lide, afastar os referidos dispositivo.

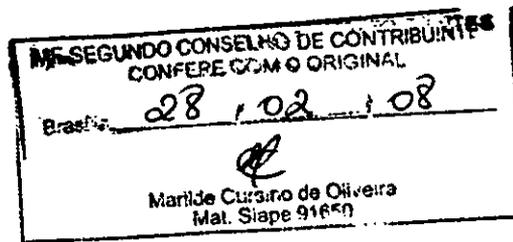
Assim sendo, quanto às receitas financeiras e outras que, no caso em exame, não decorrem da atividade empresarial típica da recorrente, sua tributação pela Cofins possui fundamento legal no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, que foi declarado inconstitucional em decisão plenária definitiva do STF, estando, pois, configurada a hipótese do art. 49, inc. I, do já citado Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que, combinado com o disposto no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346, de 1997, impõe o cancelamento da exigência tributária relativa a essas receitas.

Destarte, dirijo do Ilustre Conselheiro Relator para dar parcial provimento ao recurso para que também sejam excluídas da base de cálculo da Cofins as receitas financeiras e outras cuja base legal para a tributação seja o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA



Declaração de Voto

CONSELHEIRO ANTONIO BEZERRA NETO

A discordância em relação ao voto da ilustre relatora prende-se ao afastamento de lei declarada inconstitucional (art. 3º da Lei nº 9.718/99) em controle difuso.

A princípio, esclareça-se que na declaração de inconstitucionalidade “incidental”, efetuada pelo controle difuso, a decisão judicial faz coisa julgada apenas entre as partes, mesmo quando emanada pelo próprio STF, só alcançando terceiros não participantes da lide quando a lei tiver suspensa a sua executividade por meio de Resolução do Senado Federal, conforme determinado no art. 52, X, da CF/88 ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/97, após autorização pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Também não se discute que, nos termos do art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta.

Interpretação Sistemática

Se feita uma leitura mais atenta do referido Decreto e não apenas uma interpretação isolada do *caput* do seu art. 1º, como muito amiúde se faz, verifica-se que não é suficiente o cumprimento dessas duas condições para que o julgador possa adotar o precedente do STF em controle difuso, dado que o teor do art. 1º ressalta que devem ser “obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto”:

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

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

(...)

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Bras. No. <u>281.02/03</u>

Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650

CC02/C03 Fls. 662

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

*I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;
II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;
III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;*

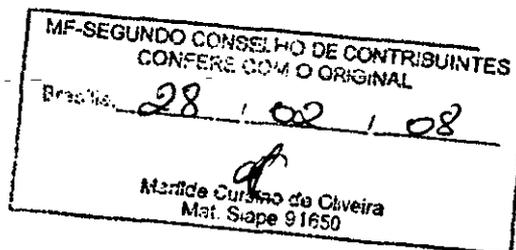
IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal."

Observe-se que os parágrafos do art. 1º do referido Decreto dão a real dimensão do escopo a ser observado pela Administração quanto à aplicação da jurisprudência dos Tribunais Superiores, seja no controle difuso ou no controle concentrado de lei declarada inconstitucional. O seu § 1º diz respeito ao controle concentrado de constitucionalidade de lei ou ato normativo declarado inconstitucional e a extensão de seus efeitos; O § 2º equipara os efeitos do controle concentrado de constitucionalidade de lei ao caso do controle difuso de constitucionalidade, desde que tenha ocorrido a suspensão da execução da lei ou ato normativo pelo Senado Federal; já o § 3º faz uma ressalva ao parágrafo anterior, no sentido de autorizar tão-somente ao Presidente da República a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto. Atente-se ao fato de que a regra geral em relação ao controle difuso de lei é o aguardo de eventual Resolução do Senado suspendendo a execução de lei, que no caso foi excepcionado tão-somente ao Presidente da República. Veja que o art. 1º que delimita as regras gerais com suas respectivas exceções não dispõe em seu contexto de qualquer autorização para os órgãos julgadores quanto à extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

Somente no parágrafo único que está atrelado ao art. 4º é que existe um comando para o afastamento da lei declarada inconstitucional pelo STF em controle difuso, pois em controle concentrado os seus efeitos imediatos e *erga omnes* foram deveras disciplinados no art. 1º. Tal permissão necessita, porém, ser melhor contextualizada. Em primeiro lugar, não se trata de um artigo autônomo à parte, trata-se de um parágrafo vinculado ao *caput* de um artigo (4º), cujo conteúdo é uma permissão para o Secretário da Receita Federal do Brasil e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, para o caso de o precedente jurisprudencial do STF ser considerado definitivo e inequívoco, que se tome as providências de suas alçadas no sentido de adequação das situações jurídicas concretas ao que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso. Atente-se ao fato de que o juízo de valor é atribuído ao Secretário da Receita Federal ou ao Procurador no âmbito de suas competências e não ao julgador que, a teor do parágrafo único do art. 4º, apenas chancelaria, agora em seu âmbito, o que foi decidido pelo Secretário da Receita Federal ou Procurador-Geral da Fazenda Nacional através de determinado ato normativo.

Sendo assim, só posso concluir que o parágrafo único seria mesmo meramente uma decorrência lógica (nada a ver com rompimento de hierarquia) de a condição prevista no *caput* do artigo 4º ter sido acionada ("gatilho lógico"). Ou seja, em assumindo que o Secretário tenha exercido a competência que lhe foi delegada, o que então se fazer com esses



impugnações/recursos que estão no âmbito do julgamento? Nada de muito metafísico ou profundo, apenas regula consequências lógicas, enquadrando-se perfeitamente como "aspectos complementares à norma enunciada" (art. 23, III, "c", do Decreto nº 4.176/2002, que regula as normas de redação). De outra forma, como conciliar o modais deônticos de "possibilidade"/"permissão" atribuídos ao Secretário da Receita Federal do Brasil e ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional contraposto em contraponto aos modais de "necessidade"/"obrigação" vinculados no parágrafo único aos órgãos julgadores? Ademais, como entender que a condição de inequívocidade, por demais vaga e indeterminada, seja atribuída a todos os julgadores de primeira e segunda instâncias, quando a evidência se trata de uma tomada de decisão eminentemente política a depender de uma análise econômica de custo/benefício a ser efetuada.

Essa incoerência, definitivamente, só pode ser sanada a partir da distinção existente entre Estado judicante e executor. Nas hipóteses em que o ente executivo acena com a desistência de medidas próprias de sua competência, obviamente, o ente judicante a homologa, como faria com qualquer parte envolvida no litígio. Repito, nada a ver com rompimento de hierarquia.

Interpretação Histórica

Apenas para argumentar, uma interpretação histórica também refuta a tese de que o parágrafo único contempla uma "exceção à exceção", como muito amiúde se propaga. A mesma função exercida pelo parágrafo na estrutura do Decreto nº 2.194, de 07/04/1997 também está sendo exercida no Decreto nº 2.346, de 10/10/1997. A função não é a de criar "uma exceção à exceção", mas tão-somente de explicitar uma vinculação lógica já colocada alhures, dado pelo próprio contexto linguístico, mesmo o Legislador tendo sido redundante ao fazê-lo. No caso do Decreto anterior havia muito mais necessidade de ser redundante em explicitar aquela vinculação, uma vez que o conteúdo a ser transmitido se encontrava esparsos em vários artigos. Já no Decreto nº 2.346/97 a função exercida pelo parágrafo único ao artigo 3º perdeu um pouco do sentido, uma vez que a estrutura do Decreto anterior ficou toda condensada em um único dispositivo (art. 4º do Decreto nº 2.346/97). A função do parágrafo no novo Decreto fica, então, bastante clara se contraposta à estrutura do Decreto nº 2.194/97 alterado, *verbis*:

Decreto nº 2.194 de 07.04.1997 – ANTERIOR:

"Art. 1º Fica o Secretário da Receita Federal autorizado a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada originalmente ou mediante recurso extraordinário.

Art. 2º Na hipótese de créditos tributários constituídos antes da determinação prevista no art. 1º, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso.

Art. 3º Caso os créditos tributários constituídos estejam pendentes de julgamento, compete aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, subtraírem a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28/10/08
Mônica Coutinho da Oliveira
Mat. S/ope 91650

CC02/C03
Fls. 664

Parágrafo único - A não-aplicabilidade da norma pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal fica condicionada à determinação de que trata o art. 1.º" (g.n)

De resto, o que importa é perceber, através de uma interpretação histórica, que a mesma ligação existente entre o parágrafo único do art. 3º e o art. 1º do Decreto nº 2.194/97 foi "espelhada", fazendo-se ainda presente, dessa feita de forma implícita, no novo Decreto (nº 2.346/97) - art. 4º e o seu parágrafo único -, formando um todo coerente dentro de um único artigo.

Feitas essas considerações apenas no sentido de demonstrar que o Decreto nº 2.346/97 não nos vincula quanto à extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto no controle difuso de constitucionalidade de lei sem que tenha ocorrido a suspensão de sua execução pelo Senado Federal, passemos a demonstrar porque, a meu ver, data máxima vênua, penso que a alteração regimental não modificou esse estado de coisas.

Novo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes

Em primeiro lugar, em havendo uma antinomia entre o Decreto nº 2.346/97 juntamente com a Constituição Federal e o novo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, é até desnecessário aduzir que referida antinomia deve ser resolvida privilegiando-se o critério hierárquico, no caso, a interpretação do Decreto nº 2.346/97 aqui exposta em consonância com a Constituição Federal deve prevalecer.

E por último, mas não menos importante, o Regimento Interno não é o lugar mais adequado para se inserir questões relativas a Direito Material, comportando, no máximo, questões atinentes ao direito processual, bem assim questões disciplinares/éticas. O que se encontra no Regimento não é um comando ou prescrição obrigando à autoridade julgadora afastar norma declarada inconstitucional em controle difuso, mas tão-somente uma permissão, ou melhor, uma declaração de tolerância, para que assim se proceda caso o ordenamento jurídico passe a abarcar em um momento futuro essa possibilidade, o que se demonstrou a exaustão que ainda não é o caso.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.


ANTONIO BEZERRA NETO