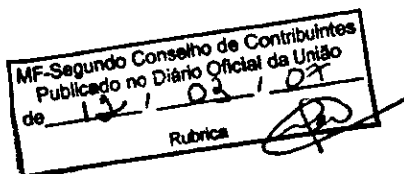




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839



Recorrente : COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO DE ASSOCIADOS
MISSÕES – SICREDI MISSÕES
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

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 DE CRÉDITO.- PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE FEVEREIRO DE 1999. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. INCIDÊNCIA. EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO. A isenção da COFINS relativa às cooperativas de crédito, concedida pelo parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar nº 70/91, foi revogada tacitamente pela Lei nº 9.718/98, com efeitos a partir de fevereiro de 1999, mês a partir do qual a Contribuição passou a incidir sobre o faturamento ou receita bruta definido pelo art. 3º da referida Lei, com as deduções específicas estabelecidas no § 6º desse artigo. Nos termos da Lei nº 10.676/2003, também poderão ser deduzidas da base de cálculo, a partir de novembro de 1999, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, limitadas ao valor destinado para a constituição do Fundo de Reserva (FATES) e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764/71.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO DE ASSOCIADOS MISSÕES – SICREDI MISSÕES.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, por considerarem que os atos cooperativos são isentos.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.

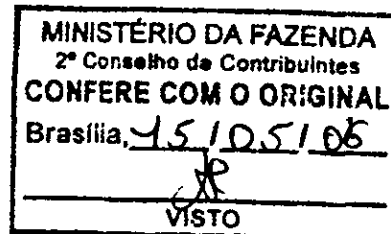
Antonio Bezerra Neto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente).

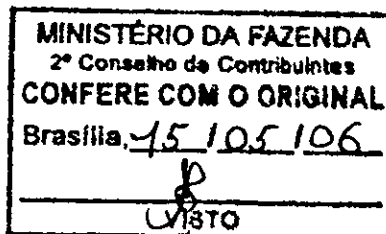
Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Sílvia de Brito Oliveira.

Eaai/inp





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

Recorrente : COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO DE ASSOCIADOS MISSÕES – SICREDI MISSÕES

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 220/229, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 02/1999 a 05/2003, no valor total de R\$ 1.068.420,84, incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%.

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 210/219, a autuação se deve à constatação de que a cooperativa recolheu a Cofins somente sobre a receita bruta decorrente das operações com não associados, ajustada pelas exclusões e deduções proporcionais às receitas e despesas dessas operações. A fiscalização considerou tal sistemática em desacordo com a legislação em vigor, vez que a base de cálculo da Contribuição é a totalidade da receita bruta auferida, sem levar em conta se provém do ato cooperativo ou não, ajustada pelas exclusões e deduções admitidas legalmente.

Interpretou que, com a edição da Lei nº 9.718/98, houve a revogação tácita do art. 11 da LC nº 70/91, levando as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, dentre as quais as cooperativas de crédito, à condição de contribuintes da COFINS, a partir da competência fevereiro de 1999. Quanto às exclusões, constam inicialmente da Lei nº 9.701/98 (conversão da MP nº 517/94 e suas reedições), que dispõe sobre a base de cálculo do PIS das instituições financeiras (conforme o § 5º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, são admitidas, para a COFINS, as mesmas deduções e exclusões do PIS/Pasep). Com a edição da MP nº 1.807, de 28/01/99, reeditada até a atual MP nº 2.158-35/2001, foram ampliadas as deduções e exclusões, para as duas Contribuições, na forma do § 6º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, introduzido pela MP nº 1.807/99.

A fiscalização informa ainda que, tendo a contribuinte refeito os demonstrativos, onde apresentou o resultado dos atos cooperativos (sobras) e dos não cooperativos (dito lucro), foi procedido o ajuste do montante destinado ao Fundo de Reserva (RATES) e FATES, nos termos da Lei nº 10.676/2003.

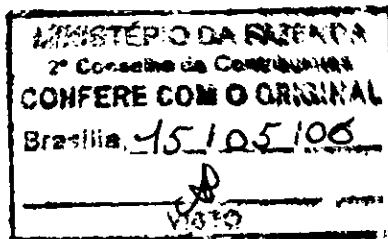
Na impugnação de fls. 235/290, vol. II, a autuada argúi basicamente o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que bem resume as alegações, pelo que o reproduzo (fls. 357/358):

1. *As sociedades cooperativas possuem natureza jurídica diferenciada das empresas em geral, conforme disciplinado na atual Constituição Federal (CF) e na legislação infraconstitucional, especialmente a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que determina estarem sujeitas à tributação somente as operações realizadas com não associados. Por outro lado, as cooperativas de crédito, por integrarem, ainda que por equiparação, o rol das instituições financeiras, sujeitam-se às mesmas regras válidas para estas, sofrendo tributação mais onerosa que os demais setores.*

2. *A fiscalização pretendeu tributar a impugnante com base no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, que equipara as cooperativas de crédito aos bancos, seguradoras,*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

etc., em afronta ao art. 5º, caput, bem como ao art. 150, inc. II, da CF. Entretanto, a impugnante entende ser indevida a sua equiparação a bancos para efeito de recolhimento da Cofins e inaplicável a Lei nº 9.718, de 1998 (art. 3º, §§ 5º e 6º), que revogou, implicitamente, a isenção atribuída às sociedades cooperativas de crédito de que trata o art. 11 da Lei Complementar (LC) nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

3. *A MP nº 1.858, de 1999 e suas reedições revogou expressamente a isenção da Cofins prevista para as cooperativas em geral no art. 6º da LC nº 70, de 1991, mas introduziu sistemática que determina a tributação das demais cooperativas somente sobre a sua movimentação, estando as cooperativas de produção isentas da Cofins sobre a receita de vendas a associados. Entretanto, para as cooperativas de crédito há expressa incidência da Cofins sobre o seu ato cooperativo, o que afronta o adequado tratamento ao ato cooperativo, em inconstitucional fator de discriminação e afronta ao princípio da Isonomia. Além disso, a referida isenção somente poderia ser revogada por outra lei complementar, sob pena de violação do princípio da hierarquia das normas.*

4. *As alterações da base de cálculo da Cofins promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998 são inconstitucionais, porque não havia previsão na CF de incidência da Cofins sobre as receitas, somente sobre o faturamento, que são conceitos distintos e que não podem ser alterados pela legislação tributária.*

5. *A MP nº 1.858, de 1999, sucedida pela MP nº 1.991, de 2000, criou uma nova exação e definiu sua incidência apenas sobre as operações das cooperativas, o que é inconstitucional, porque uma nova contribuição social somente poderia ser criada por lei complementar, conforme dispõe o art. 154, inc. I, da CF, representando a sua criação, ainda, verdadeiro confisco, o que é vedado pelo art. 150, inc. IV, da CF.*

6. *A criação de nova contribuição por medida provisória é também inconstitucional por ofensa a outros dispositivos constitucionais, já que não preenche o requisito da urgência, visto que somente incidiria após um lapso temporal de noventa dias, em virtude do princípio da anterioridade e ofende ao art. 246, da CF, que proíbe a regulamentação por meio de medida provisória de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.*

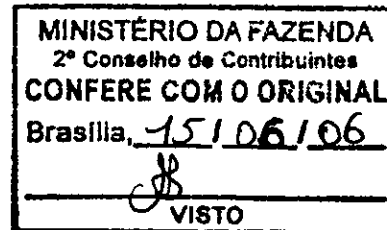
7. *A elevação da alíquota da Cofins para 3% também é inconstitucional, por ofender ao disposto no art. 194, parágrafo único, inc. V, da CF, já que há quebra da equidade na medida em que as cooperativas, sendo entidades sem fins lucrativos, não podem realizar a compensação de 1% da Cofins com a Contribuição Social sobre o Lucro, da qual não são contribuintes. O mesmo acontece com a ampliação da base de cálculo do faturamento para a receita bruta, que representa nova contribuição e somente poderia ser instituída por lei complementar.*

8. *Em virtude do disposto no Ato Declaratório SRF nº 88, de 17 de novembro de 1999, a Cofins somente poderia ter sido exigida a partir do mês de novembro de 1999, por força do princípio da anterioridade nonagesimal.*

9. *A impugnante parcelou os valores da Cofins incidentes sobre o ato não cooperativo à alíquota de 3%, compensando os valores retidos pelo INSS da mesma contribuição, valendo-se da Lei nº 10.684, de 2003, pelo que requer o recálculo dos valores constantes do auto de infração e a sua liquidação com os valores parcelados, conforme demonstra com as cópias do DARF do PAES e planilhas de apuração da base de cálculo.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

Requeru a impugnante que seja decretada a improcedência da autuação e a insubsistência do crédito tributário constituído.

Às fls. 340 a 344 foi juntado Termo de Transferência de Crédito Tributário, deste para o processo nº 11070.002949/2003-98.

A DRJ, por unanimidade de votos e nos termos do Acórdão de fls. 355/362, julgou o lançamento procedente.

Não apreciou os argumentos de inconstitucionalidades, por considerá-los privativos do Judiciário, e manteve o lançamento levando em conta que a cooperativa de crédito se sujeita a legislação específica, que lhe obriga a recolher a Cofins desde fevereiro de 1999, em face das disposições do art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, do art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991 e do art. 1º, da Lei nº 9.701, de 1998. Assim, não se sujeitam à legislação que disciplina o recolhimento da Contribuição pelas demais sociedades cooperativas, como as disposições do Ato Declaratório SRF nº 88, de 1999.

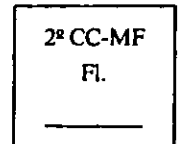
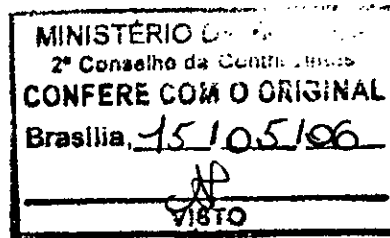
O Recurso Voluntário de fls. 365/421, tempestivo (fls. 363/365), insiste na improcedência do lançamento, repisando alegações da impugnação e acrescentando extensos argumentos contra a incidência da Contribuição sobre o ato cooperativo, trazendo à colação posições doutrinárias a seu favor.

As fls. 422/424 dão conta do arrolamento de bens regular.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

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 das alegações da recorrente, ressalto que as arguições de inconstitucionalidade, atinentes à suposta ofensa aos princípios da isonomia e do não-confisco, contra a Lei nº 9.718/98 etc, são matérias que não podem ser apreciadas no âmbito deste processo administrativo. Somente o Judiciário é competente para julgá-las, 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).

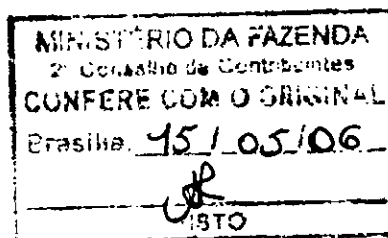
No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) 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 Superior Tribunal



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

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 art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002.

COOPERATIVAS DE CRÉDITO: EQUIPARAÇÃO ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E TRIBUTAÇÃO PELA COFINS A PARTIR DE FEVEREIRO DE 1999, A TEOR DA LEI Nº 9.718/98, QUE REVOGOU TACITAMENTE A ISENÇÃO CONCEDIDA PELO ART. 11, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LC Nº 70/91.

Como se sabe, o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, contempla, além das instituições financeiras de modo geral, as cooperativas de crédito.¹ A redação do referido § 1º, antes de alterada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99, é a seguinte:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo."

A Lei Complementar nº 70/91, ao instituir a COFINS, no seu art. 11, parágrafo único, fez menção expressa ao § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, isentando da Contribuição as pessoas jurídicas nele relacionadas, incluindo as cooperativas de crédito.

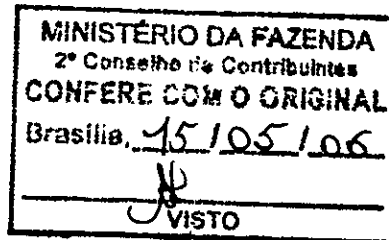
Todavia, tal isenção foi revogada tacitamente pela Lei nº 9.718/98, conversão da MP nº 1.724, de 29/10/98, com efeitos a partir de fevereiro de 1999 em virtude da anterioridade nonagesimal estatuída no art. 195, § 6º, da Constituição. Essa Lei dispõe sobre o PIS e COFINS de forma ampla, assim estabelecendo (redação da MP e da Lei de conversão idênticas):

¹ Antes, a Lei nº 4.595/64, que dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias e criou o Conselho Monetário Nacional, no seu art. 18, § 1º, já incluía dentre as instituições financeiras as cooperativas de crédito.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839



Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Medida Provisória.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

(...)

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para fins da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

A revogação aconteceu de forma tácita, por incompatibilidade entre a tributação estabelecida pela Lei 9.718/98, nova, e a isenção dada pela Lei Complementar nº 70/91, velha. Aqui, cabe rever a lição precisa de Maria Helena Diniz, in "Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada", São Paulo, Saraiva, 1999, p. 67, segundo a qual a revogação tácita se dá "quando houver incompatibilidade entre a lei nova e a antiga, pelo fato de que a nova passa a regular parcial ou inteiramente a matéria tratada na anterior, mesmo que nela não conste a expressão 'revogam-se as disposições em contrário', por ser supérflua. A revogação tácita ou indireta operar-se-á, portanto, quando a lei contiver algumas disposições incompatíveis com as da anterior, hipótese em que se terá derrogação, ou quando a novel norma reger inteiramente toda a matéria disciplinada pela lei anterior, tendo-se, então, a ab-rogação."

Quanto ao argumento de que a LC nº 70/91 não poderia ser alterada por lei ordinária ou medida provisória (esta com igual hierarquia da primeira), curvo-me ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinária, embora formalmente complementar. Por isto pôde ser alterada pela Lei nº 9.718/98.

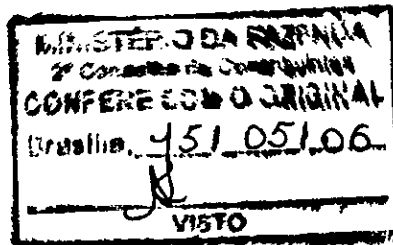
Ressalvo, contudo, o meu ponto de vista pessoal. Entendo que ao legislador é permitida a escolha entre lei complementar ou lei ordinária, independentemente da matéria tratada, de forma que se optasse pela primeira deveria prevalecer o seu alvedrio. Ou seja, lei formalmente complementar só poderia ser 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 da 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 deveria ser respeitada porque assim haveria maior segurança jurídica. Do contrário, e consoante a interpretação do STF, pode haver insegurança jurídica: só se sabe, com certeza, se determinada lei é materialmente complementar após o pronunciamento do Colendo Tribunal.

Após a ressalva pessoal, retorno ao entendimento prevalente no STF, de que a LC nº 70/91 é materialmente ordinária, pelo que não mais existe a isenção em tela.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

Em virtude da revogação da isenção pela Lei nº 9.718/98, a primeira edição da MP nº 2.158-35/2001, sob nº 1.807 e com data de 28/01/99, no seu art. 2º ampliou as deduções e exclusões da base de cálculo do PIS Faturamento e COFINS das instituições financeiras em geral, e das cooperativas de crédito em particular, introduzindo o § 6º no art. 3º da Lei nº 9.718/98. A MP nº 1.807/99, seu art. 1º, também reduziu a alíquota do PIS de 0,75% para 0,65% a partir de fevereiro de 1999.

Neste ponto cabe tratar das modificações introduzidas na tributação do PIS e da COFINS das cooperativas no geral, a maior parte delas não aplicáveis às cooperativas de crédito. Estas, desde a Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, que determinou a incidência do PIS sobre a receita bruta operacional a partir de junho daquele ano, já vinham submetidas a uma tributação especial (desde lá não contribuíam com PIS sobre a folha de salários, como as demais cooperativas). A partir da Lei nº 9.718/98, o tratamento especial antes só aplicável ao PIS foi estendido à COFINS. De todo modo, a tributação das cooperativas de créditos continuou apartada da tributação das demais cooperativas.

Por isto é que, ao contrário do defendido pela recorrente, que o AD SRF nº 88/99 não se aplica às cooperativas de crédito. Este Ato foi editado em função das modificações na tributação do PIS e Cofins das cooperativas em geral, com exceção das de crédito e das de consumo (estas últimas já se sujeitavam "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).

Na série de modificações havidas a partir da Lei nº 9.718/98, aplicam-se às cooperativas de crédito as seguintes alterações, a partir de fevereiro de 1999:

- fim da isenção da COFINS, que passou a incidir sobre o faturamento ou receita bruta (idêntica base de cálculo do PIS, que até janeiro de 1999 era a receita bruta operacional, sobre a qual incidia a alíquota de 0,75%, reduzida a partir de fevereiro de 1999 para 0,65%);

- e a permissão para excluir da base de cálculo do PIS e Cofins as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, limitada ao valor para 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. Esta última alteração foi introduzida pela Lei nº 10.676, de Lei nº 10.676, de 22/05/2003, sendo aplicável a partir de novembro de 1999.

A corroborar tal interpretação, os seguintes julgados deste Segundo Conselho de Contribuintes tratando da COFINS (negritos acrescentados):

Número do Recurso: 117554

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10166.003823/00-02

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

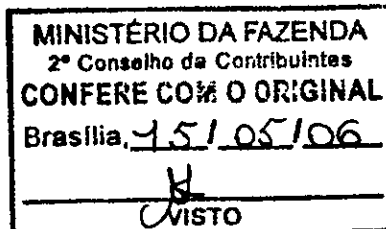
Matéria: COFINS

Recorrente: COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS SERVIDORES DA JUSTIÇA DO TRABALHO NO DF - CREDIJUSTRA

Recorrida/Interessado: DRJ-BRASÍLIA/DF



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

Data da Sessão: 05/12/2001 15:00:00

Relator: Renato Scalco Isquierdo

Decisão: ACÓRDÃO 203-07877

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos: I) rejeitadas as arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade; e, II) no mérito, negou-se provimento ao recurso.

Ementa: COFINS - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - A autoridade administrativa não tem competência legal para apreciar a inconstitucionalidade de lei. CONFORMIDADE DE LEI ORDINÁRIA À LEI COMPLEMENTAR. Da mesma forma, falece competência à autoridade administrativa para o exame da legalidade de lei, assim entendido o exame da conformidade de lei ordinária à lei complementar. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL - A incidência da COFINS sobre as cooperativas de crédito foi instituída por lei especial, a Lei nº 9.718/98, separado, portanto, da previsão de incidência das demais espécies de cooperativas. Inaplicável, na espécie, o Ato Declaratório SRF nº 88/99. Recurso negado.

Número do Recurso: 120431

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10166.003858/00-89

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: COFINS

Recorrente: COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS SERVIDORES DO STJ, CJF, TRF E JUSTIÇA FEDERAL 1ª INST. - CREDISUTRI

Recorrida/Interessado: DRJ-BRASÍLIA/DF

Data da Sessão: 05/11/2003 09:00:00

Relator: Sérgio Gomes Velloso

Decisão: ACÓRDÃO 201-77339

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

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

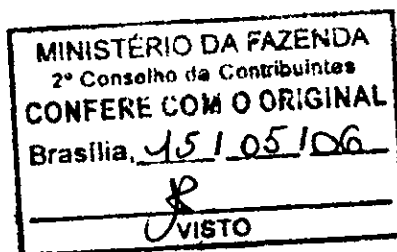
Ementa: COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. A autoridade administrativa não tem competência legal para apreciar a inconstitucionalidade de lei. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. A incidência da Cofins sobre as cooperativas de crédito foi instituída pela Lei nº 9.718/98. Inaplicável, na espécie, o Ato Declaratório SRF nº 88/99. Recurso negado.

TRIBUTAÇÃO DO PIS E COFINS DAS COOPERATIVAS EM GERAL, AFORA AS DE CRÉDITO: FIM DA ISENÇÃO DO ATO COOPERATIVO E SUBSTITUIÇÃO PELA INCIDÊNCIA SOBRE UMA BASE DE CÁLCULO REDUZIDA.

As outras alterações na tributação do PIS e da COFINS das cooperativas, a começar da Lei nº 9.718/98, que culminaram na revogação da isenção de forma ampla para o ato coo-



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

perativo e instituição de uma tributação incidente sobre uma base de cálculo reduzida, com diversas exclusões, não se aplicam às cooperativas de crédito, exceto a exclusão relativa às sobras até o limite para os Fundos RATES e FATES. São as seguintes.

- MP nº 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. 2º da Lei nº 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 nº 70/91, referente à isenção da COFINS. Esclareça-se que as cooperativas, afora as de crédito, vinham contribuindo com o PIS sobre a folha de salários com base na LC nº 7/70, art. 3º, § 4º, Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 174/71, art. 4º, § 6º, e ADN Cosit nº 14/85;

- MP nº 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 à incidência do PIS sobre as receitas com não associados, exclusões idênticas às da COFINS. Antes, a Lei nº 9.715/98, oriunda da MP nº 1.212, de 28/11/95, com eficácia a partir de março de 1996, no seu art. 2º, § 1º, 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 nº 1.858-8, de 27/08/99, que apenas repetiu as disposições da MP nº 1.858-6;

- MP nº 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 (§ 2º, 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 haver qualquer exclusão da base de cálculo do PIS Faturamento, é que inexistiria contribuição para o PIS sobre a folha.

As disposições da MP nº 1.858-10, de 26/10/99, foram mantidas nas reedições posteriores, até, afinal, a MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, que continua em vigor com eficácia de lei, consoante o art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001.

Consoante o art. 15 da MP nº 2.158-35/2001, as exclusões são as seguintes:

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

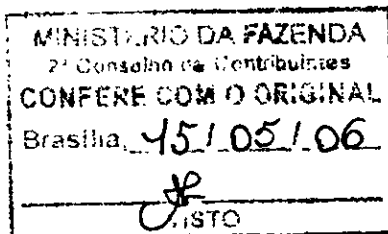
II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

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;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 10.676, de 22/05/2003, conversão da MP nº 101, de 30/12/2002, eliminou qualquer dúvida, repetindo o texto do Decreto. Além do mais, a Lei nº 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 nº 1.858-10, de 26/10/99, ou, vale dizer, desde novembro de 1999. Observe-se a redação da Lei nº 10.676/2003, cujo § 2º do art. 1º se aplica também às cooperativas de crédito:

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.

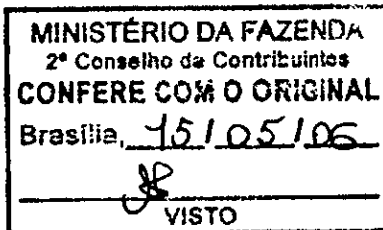
Outra exclusão tardia, que mais uma vez não atinge as instituições financeiras, diz respeito às sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural, que podem reduzir da base de cálculo das duas Contribuições "os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da 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 nº 10.684, de 30/05/2003, que de todo modo também prevê seu parágrafo único aplicação retroativa a partir de novembro de 1999.

Feita a retrospectiva das alterações, cabe agora evidenciar a razão pela qual o Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, interpretou que as modificações só se aplicam aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999 (excetuando-se aquelas atinentes às instituições financeiras, como já dito acima).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839



2ª CC-MF
Fl. _____

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.

ART. 146, III, "c" DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR SOMENTE PARA "NORMAS GERAIS" DISPONDO SOBRE O ATO COOPERATIVO, MAS NÃO PARA SUA TRIBUTAÇÃO POR UM TRIBUTOS ESPECÍFICO.

Com relação ao argumento de que o ato cooperativo não gera faturamento ou receita, e consequentemente não haveria base impositiva para a incidência do PIS Faturamento e da COFINS, sendo que a única renda tributável nas cooperativas 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 tributos, desde que a legislação assim determine. É o que aconteceu na situação em foco, após a legislação já comentada.

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).

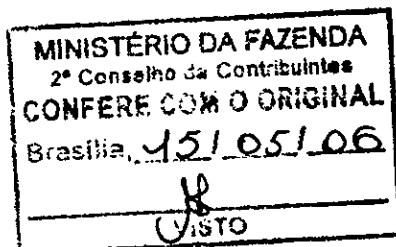
Por outro lado, o "adequado tratamento ao ato cooperativo", determinado pela alínea "c" do inc. III do art. 146 da Constituição, não se confunde com imunidade. Assim se pronunciou a Primeira Turma do STF no Recurso Extraordinário nº 141.800, julgado em 01/04/97, relator Min. Moreira Alves, em votação 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

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.

Aliás, 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.

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.

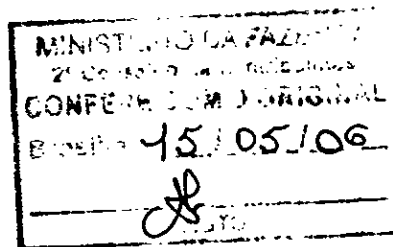
(...)

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).

Destarte, reputo legal (e constitucional, saliento, embora sob este aspecto não caiba maiores digressões, posto que matéria reservada ao Judiciário) a nova tributação do PIS e da COFINS estabelecida para as cooperativas por meio de leis ordinárias e medidas provisórias,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

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.

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):

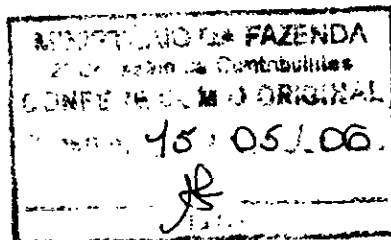
Número do Recurso: 114903
Câmara: TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo: 10166.023092/99-06
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: COFINS
Recorrente: COOPERATIVA DE ECONOMIA CREDITO
MÚTUO DOS SERVIDORES DA SECRETARIA DE SAÚDE DO DF - CRED SAÚDE
Recorrida/Interessado: DRJ-BRASÍLIA/DF
Data da Sessão: 10/07/2002 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 nº 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 nº 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11070.002815/2003-77
Recurso nº : 127.617
Acórdão nº : 203-10.839

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 nº 1.858-6, de 1999, as sociedades cooperativas passaram a ser contribuintes da COFINS, inclusive em relação aos atos cooperados. Recurso negado.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

