



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Recurso nº : 140.609 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : CSSL e OUTROS – Anos-calendário: 1997 a 2001
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA e COOPERATIVA DE CRÉDITO
RURAL NOROESTE DO RIO GRANDE DO SUL LTDA.
Sessão de : 08 de dezembro de 2005
Acórdão nº : 103-22.216

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSSL

Cooperativa De Crédito - Atos Cooperativos – A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não incide sobre o resultado positivo obtido pela sociedade nas operações que constituem atos cooperativos. O ato cooperativo não configura operação de mercado, seu resultado não é lucro e está fora do campo de incidência da contribuição instituída pela Lei nº 7.689, de 1988. Somente os resultados decorrentes da prática de atos com não associados estão sujeitos à tributação.

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS

Decadência – Aplica-se ao PIS, por sua natureza tributária, o prazo decadencial estatuído no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (Acórdão nº CSRF/02-02.049).

Cooperativa de Crédito - Incidência – As cooperativas de crédito estão sujeitas à incidência da contribuição que, até a Lei nº 9.718, de 1998, tinha como base de cálculo a receita bruta operacional – ECR nº 01, de 1994 – e após aquela sobre o faturamento, assim entendido a totalidade das receitas por elas auferidas, da qual podem ser excluídos valores legalmente autorizados. É irrelevante, no caso, a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos, diante da expressa determinação legal.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Cooperativas de Crédito - Incidência – As sociedades cooperativas de crédito, a partir de 1º de fevereiro de 1999, estão obrigadas a contribuir para a COFINS com base na receita bruta mensal, conforme definido na Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, assim entendida a totalidade das receitas por elas auferidas, da qual podem ser excluídos valores legalmente autorizados.

Processo Administrativo Fiscal

Inconstitucionalidade das Leis – Não compete aos órgãos julgadores da administração fazendária decidir sobre arguições de inconstitucionalidade das leis, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário, nos termos da Constituição Federal. A aplicação da lei será afastada pela autoridade julgadora somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Recurso *Ex Officio* a que se nega provimento. Acolhida a preliminar de decadência do PIS, fatos geradores 01/97 a 12/97. Recurso Voluntário a que se nega provimento.




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89

Acórdão nº : 103-22.216

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interposto pela 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DE SANTA MARIA/RS e COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL NOROESTE DO RIO GRANDE DO SUL LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, vencido o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que o provia; por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo à contribuição ao PIS dos meses de janeiro a dezembro de 1997, suscitada de ofício pelo conselheiro relator, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, FLÁVIO FRANCO CORRÊA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

Recurso nº : 140.609
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ – SANTA MARIA e COOPERATIVA DE CRÉDITO
RURAL NOROESTE DO RIO GRANDE DO SUL LTDA.

RELATÓRIO

A EXIGÊNCIA FISCAL

Em procedimento fiscal contra a COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL NOROESTE DO RIO GRANDE DO SUL LTDA., com sede em Três de Maio – RS, foram lavrados, em 15/01/2003, autos de infração referentes a:

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, fls. 852/870, no valor total de R\$ 615.844,18;

b) Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, fls. 871/882, no valor total de R\$ 388.036,30;

c) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, fls. 883/890, no valor total de R\$ 1.105.443,77; e

d) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, fls. 891/901, no valor total de R\$ 3.217.472,48.

Os referidos valores incluem além de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 30/12/2003.

O lançamento de ofício correspondente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ foi efetuado, conforme descrição dos fatos do Auto de Infração de fl. 870, tendo em vista que foram apuradas infrações relativas a exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real, nos termos do item 03 do Relatório de Verificação Fiscal de fls. 831/849.

Os demais lançamentos de ofício, relativos às Contribuições PIS, COFINS e CSLL, conforme descrição dos fatos do Auto de Infração de fls. 880/882 (PIS), 889/890 (COFINS) e 900/901 (CSLL), foram realizados em decorrência da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, na qual as referidas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

infrações ocasionaram insuficiência na determinação da base de cálculo destas contribuições.

A IMPUGNAÇÃO E O JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Inconformada com as referidas exigências, a autuada apresentou a Impugnação e documentos de fls. 908/1077. Referindo-se à Impugnação, dispõe o relatório do julgado de primeira instância, fls. 1121/1130:

“A contribuinte, por meio de seus representantes legais, apresentou a impugnação tempestiva de fls. 908-973 e documentos de fls. 974-1000, cujas linhas gerais resumem-se a seguir, de acordo com os respectivos tópicos:

Da natureza jurídica da impugnante

Depois de transcrever os arts. 3º a 5º da Lei nº 5.764, de 1971, a defesa expressa o seu entendimento sobre a distinção das sociedades cooperativas em relação às empresas em geral, da seguinte forma: “Percebe-se perfeita diferença entre os **fins** (finalidades) das sociedades cooperativas e o seu **objeto**. Enquanto os fins das cooperativas implementam-se pela associação de seus cooperados, que contribuem com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica de interesse comum, sem intuito de lucro (artigo 3º) o objeto da sociedade é determinado pelo serviço, operação ou atividade de seus associados (artigo 5º)”.

E assim continua a interessada: “... a finalidade das cooperativas, e especificamente das de crédito, é associar pessoas físicas proporcionando-lhes, através da mutualidade (reciprocidade dentro do próprio quadro social), assistência financeira. Eis a “atividade econômica” referida no art. 3º da Lei nº 5.764/71, que é colocada, pelas sociedades, à disposição dos usuários. Trata-se da característica instrumental da sociedade, *que se confunde com a atuação dos próprios cooperados (as pessoas poderiam individualmente fazê-lo, optando, todavia, por juntar forças: um por todos, todos por um)*”.

A defesa também analisa aspectos que envolvem os conceitos de “ato cooperativo” e “ato não cooperativo”, acrescentando o ensinamento de Reginaldo Ferreira Lima.

Neste tópico ainda, discorre que as cooperativas de crédito não se confundem com as casas bancárias convencionais, tanto assim que não podem usar a expressão banco em sua denominação, e, por não lhes ser de essência o capital – e sim as pessoas, à luz da Lei – não podem funcionar sob a forma de S.A. Sobre essa questão, está transcrito o entendimento do Dr. Ênio Meinen, que ao final apresenta a seguinte conclusão: “Em síntese, cooperativas de crédito são tão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89

Acórdão nº : 103-22.216

cooperativas quanto às demais concebidas sob a égide da Lei nº 5.674/71”.

Em continuação, depois de transcrever os arts. 79, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764, de 1971, apresenta as seguintes conclusões (fls. 914/915):

a) enquanto as cooperativas, inclusive as de crédito, operarem só com associados, não há que se falar de resultado ou faturamento ou qualquer base imponible no campo tributário (art. 111 c/c 79 e parágrafo único da Lei nº 5.764/1971). Não haverá nesse caso, renda, faturamento, lucro ou resultado da própria entidade. O resultado, as sobras/rendas contabilizadas – sobre as quais o Fisco possa vir a exigir COFINS, PIS Faturamento e CSLL – por não pertencerem à sociedade, devem ser devolvidas aos associados na razão direta da fruição dos serviços, como estipulam o art. 4º, VII, e 44, II, da Lei nº 5.764/1971. Neste caso, a cooperativa não paga imposto de renda, contribuição social sobre o lucro e quaisquer exações que têm como base o resultado, a renda, o faturamento das empresas.

Exemplos de perfeita leitura e observância dessas peculiares características societárias são as Instruções Normativas nº 11/1996 e nº 93/1997 (art. 1º), que se reportando às Leis nºs 7.689/1989, 9.249/1995 e 9.250/1995, reconhecem não incidir a contribuição social e o imposto de renda sobre os resultados decorrentes de operações com associados.

b) contudo, quando a cooperativa opera com não associados, aí sim, e exclusivamente em relação ao resultado/faturamento/renda, etc. dessas operações, ela sujeita-se às regras tributárias validas para as empresas em geral. Neste caso, ainda, as cooperativas de crédito, por integrarem, ainda que por equiparação, o rol das instituições financeiras, sujeitam-se, por óbvio, às mesmas regras válidas para estas empresas (bancos, financeiras e outros).

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

Com relação a este imposto, a autuada concorda com a fórmula e base de cálculos utilizados pelo Fisco. Assim, requer a liquidação dos valores lançados, conforme demonstram as cópias dos DARFs juntados ao presente processo.

No recolhimento, valeu-se da MP nº 66/2002 e 75/2002, que permitiam o pagamento dos tributos com dispensa dos juros de mora devidos até janeiro de 1999, e redução de 50% nas multas incidentes sobre o débito constituído, ou não.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

O fisco pretende tributar a impugnante sobre a totalidade do seu resultado, uma vez que por ser cooperativa de crédito estaria enquadrada/equiparada as demais instituições financeiras, conforme descrição literal do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Depois de transcrever o art. 195, e inciso I, da Constituição Federal de 1988, a defesa afirma que as sociedades cooperativas são abrangidas pelo texto da Lei Máxima, e inclusive já recolhem contribuição tendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89

Acórdão nº : 103-22.216

por base a folha de salários, segundo disposições da Lei nº 8.212, de 1991. Já a incidência de contribuição tendo como base o faturamento foi expressamente mantida pela Lei nº 7.689, de 1988, art. 9º (o fundamento também passa a ser o artigo 195, I, da CF), e regula-se pelas disposições do Decreto-Lei nº 1.940, de 1982 e legislação superveniente.

Ressalta a defesa que a contribuição social tem como fato gerador o lucro. No entanto, as sociedades cooperativas, em razão dos princípios que lhe são próprios e por expressa disposição legal (Lei nº 5.764, de 1971, art. 3º), jamais visarão lucro. O resultado positivo denomina-se SOBRAS, que não pode ser confundido com LUCRO.

O fisco não pode, atropelando a mais elementar das regras tributárias, impor contribuição quando ausente o fato gerador, e muito menos ainda fazer uso da analogia ou de interpretação "latu sensu" para confundir sobras com lucros.

A impugnante destaca decisão do STF, no julgamento do RE 141.602-5 – PE – 1ª t – j. 28.8.92, que ao afastar a possibilidade de cobrança da contribuição no mesmo ano de sua criação, deu-lhe conotação de tributo. Assim, de acordo com os arts. 182 e 183 do Regulamento do Imposto de Renda/99 e artigos 111 c/c 87 da Lei nº 5.764, de 1971, as sociedades cooperativas somente sofrerão incidência do tributo nas operações efetuadas com terceiros, não-associados.

A defesa também transcreve diversas ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que julgam não incidir a CSLL sobre o resultado positivo das cooperativas oriundo de operações com associados. Por último, está transcrito o voto da Conselheira Relatora, Dra. Maria Goretti de Bulhões Carvalho, proferido no Acórdão nº CSRF/01-03.277, de 20/03/2001.

A defesa também reproduz o entendimento do Poder Judiciário, que igualmente julgou indevida a exigência da contribuição sobre resultados positivos obtidos em decorrência das atividades regulares das cooperativas.

Acrescenta, ainda, a impugnante, que a própria Secretaria da Receita Federal comunga desse entendimento, conforme pode ser constatado no art. 1º da I.N. 11, de 1996. Essa normatização está repetida no art. 1º da I.N. nº 93, de 1997, destacando o seguinte: "Art. 1º - Esta Instrução Normativa regula...Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas... e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos em operações ou atividades estranhas à sua finalidade."

Referindo-se aos arts. 22, § 1º e 23, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, reitera que essas sociedades quando praticam ato cooperativo, têm de ser tratadas como cooperativas, e quando praticam atos não cooperativos, têm de ser tratadas de acordo com as sociedades mercantis operacionalmente afins – cooperativas de crédito,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

operacionalmente assemelham-se a bancos). Sobre essa questão, estão transcritos os entendimentos de Wilson Alves Polônio e Ênio Meinen.

Ao final deste tópico, conclui que a CSLL incide somente sobre o resultado das operações com terceiros (não associados), valor este já recolhido aos cofres fazendários. No recolhimento, valeu-se da MP nº 66/2002 e 75/2002, que permitiam o pagamento dos tributos com dispensa dos juros de mora devidos até janeiro de 1999, e redução de 50% nas multas incidentes sobre o débito constituído, ou não.

Requer, finalmente, o recálculo dos valores constantes no auto de infração de acordo com a legislação acima citada e a sua liquidação com os valores recolhidos pela impugnante, conforme demonstram cópias de DARFs juntadas ao processo.

Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS

Expõe a defesa que o Fisco pretende tributar, com base na totalidade da receita bruta de acordo com o estabelecido na Lei nº 9.718/98, ajustada pelas deduções e exclusões introduzidas pelas MPs nºs 517/1994, 1.353/1996 e 1.807/1999 e reedições posteriores, sem levar em consideração a natureza jurídica da impugnante e muito menos que a mesma pratica atos cooperativos e não cooperativos. Entende o Fisco que a impugnante, por ser cooperativa de crédito, está enquadrada e/ou equiparada às pessoas jurídicas elencadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Observa, ainda, que a cooperativa de crédito não recebe tratamento diferenciado das normas tributárias referentes ao PIS, estando arrolada, através dos ditames da citada Lei nº 8.212, de 1991, em conjunto com bancos, seguradoras, etc.

Acrescenta a defesa que o Governo Federal, ao editar a MP 1.858-6/1999, no art. 23, I, derogou o inciso II do art. 2º da Lei 9.715/1998. Hoje na sua 35ª reedição, a mesma medida transitória conserva a derrogação citada (art. 93, I) prevendo apenas algumas exclusões e deduções, em seu atual art. 15, de todo direcionadas às cooperativas agrícolas, o que, além de outras ofensas adiante apontadas, também denota quebra do art. 150, II, da Constituição (isonomia entre os tipos de cooperativas).

Em continuação, diz que é com base nessa pretensa revogação de prerrogativas que a Secretaria da Receita Federal vem exigindo das cooperativas de crédito o recolhimento da contribuição com alíquota de 0,65% sobre a totalidade das receitas auferidas, não distinguindo a sua origem, atingindo indevidamente o resultado do ato cooperativo. Tal atitude, ao colidir com vários artigos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e a Lei das cooperativas, fere os mais elementares direitos da impugnante.

No tópico “Histórico legal, ilegalidades da Medida Provisória nº 1.858/99”, a defesa apresenta o histórico legislativo que ampara a exigência dessa contribuição, iniciando pela Lei Complementar nº 07,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

de 1970, e na seqüência estão analisados o DL 2.449/1988, a MP 1.212/1995, a Lei nº 9.701/1998, a Lei nº 9.715/1998, especialmente os arts. 2º e 12, a MP 1.807/1999, a MP 1.858-6 e o Ato Declaratório nº 70/1999, para concluir que a Medida Provisória ora atacada não só está a configurar frontal interferência estatal no funcionamento das sociedades cooperativas, o que é vedado pela parte final do inciso XVIII do art. 5º da Constituição Federal, bem como a consolidar posicionamento oposto ao que está contido no § 2º do art. 174 da CF.

Ao final desse estudo, novas considerações foram apresentadas sobre a natureza jurídica, modalidades operacionais e questões tributárias das cooperativas, com a conclusão que não cabe equiparar uma cooperativa a um estabelecimento mercantil por absoluta impropriedade legal, e por isso a base de cálculo da contribuição não pode ser acolhida.

Sob o título "Da alteração da base de cálculo", afirma que as mudanças da base de cálculo da contribuição ao PIS, promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998, são inconstitucionais e os valores apurados são inexigíveis. Até o advento da citada lei, a base de cálculo era o faturamento, que foi alterada para incluir no "faturamento" as receitas da empresa. Faturamento e Receita são expressões distintas com significação própria. Está transcrita a conceituação constante de publicação de Waldemar Martins Ferreira, *in* Instituições de Direito Comercial e o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins.

No tópico "Do Ato Declaratório nº 88/99" afirma que o período fiscalizado é, "em sua quase integralidade", anterior a novembro de 1999. Todavia, a legislação que fundamenta a pretensão do fisco é datada de 29 de julho de 1999 (MP nº 1.858/99). Assim, o tributo só é exigível após decorrida a anterioridade nonagesimal, o que está confirmado pelo AD nº 88, de 1999, ou seja: as contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS são devidas pelas cooperativas, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999.

Acrescenta que, para corroborar com seu entendimento, a impugnante recolheu os valores de PIS Entidades Financeiras, código da receita 4574, incidentes sobre o ato não cooperativo à alíquota de 0,65%, a partir de janeiro de 1997 a dezembro de 2001, compensando os valores já recolhidos em abril de 1997, dezembro de 1998, setembro de 1999 a dezembro de 2001, da mesma forma recolheu os valores de PIS Folha de Pagamento, código da receita 8301, faltantes e incidentes sobre a folha de pagamento à alíquota de 1%, de dezembro de 1999 a dezembro de 2001.

Finalmente, requer o recálculo dos valores constantes no auto de infração de acordo com a legislação acima transcrita e a sua liquidação com os valores recolhidos pela impugnante, conforme demonstração juntada aos autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

Da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

A defesa começa a contestação do lançamento desta contribuição, argüindo que o Fisco pretende tributar sobre a totalidade da receita bruta ajustada pelas deduções e exclusões admitidas pela Lei nº 9.701/1998, art. 1º, e pela Medida Provisória nº 101/2002, sem levar em consideração a natureza jurídica da impugnante e muito menos que a mesma pratica atos cooperativos e não cooperativos, e que somente estes últimos podem sofrer a incidência dos tributos. O fisco entende que a impugnante, por ser cooperativa de crédito, está enquadrada e/ou equiparada às pessoas jurídicas elencadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Acrescenta que a cooperativa de crédito não recebe tratamento diferenciado das normas tributárias referente à COFINS, estando arrolada, absurdamente, em conjunto com bancos, seguradoras, etc.

Destaca a defesa que o feito se embasa na ofensa perpetrada pelo art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212, 1991, ao art. 5º, caput, bem como ao art. 150, II, da CF.

Entende que é indevida a equiparação da impugnante com bancos para efeito de recolhimento da COFINS, nos termos da Lei nº 8.212/1991, por isso exsurge a inaplicabilidade da Lei nº 9.718/1998 (art. 3º, §§ 5º e 6º), a qual revogou, implicitamente, a isenção atribuída às sociedades cooperativas de crédito, pela LC 70/1991, art. 11.

Expõe, também, que as cooperativas em geral encontravam-se isentas pelo art. 6º da mesma legislação complementar, entretanto, a MP nº 1.858/1999 (art. 25, II, a), tratou expressamente da revogação da mencionada isenção. Para as cooperativas de crédito há expressa incidência da COFINS sobre o seu ato cooperativo, ao passo que para as demais cooperativas há expressa isenção. Essa sistemática estabelece inconstitucional fator de discriminação, em menosprezo ao Princípio da Isonomia. Nesta linha de fatos ofende igualmente a Lei nº 5.764/1971, a qual estabeleceu isenção para ditas espécimes societárias.

Conclui que é com base nessa pretensa revogação de prerrogativas que a SRF vem exigindo das cooperativas de crédito o recolhimento da alíquota de 3% sobre a totalidade das receitas auferidas, atingindo indevidamente o resultado do ato cooperativo.

Base de cálculo – faturamento e receitas

Neste tópico, a defesa alega que as alterações da base de cálculo da COFINS promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998 (arts. 2º e 3º) são inconstitucionais. Até o advento da mencionada lei, a base de cálculo era o faturamento. Tal base foi alterada para incluir no faturamento as “receitas” da empresa.

Acrescenta que as expressões adotadas na legislação têm significado jurídico exato e, mais, que faturamento e receita são efetivamente expressões bem distintas com significação própria, destacando que o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

conceito de faturamento adotado pela Lei Complementar nº 70/1991 é "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza". Sobre essa matéria, é lembrada a conceituação adotada por Waldemar Martins Ferreira e Ives Gandra Martins (págs. 41 a 43 da impugnação), como também está transcrito o voto do Ex.mo Sr. Min. Marco Aurélio, no julgamento do RE nº 166772-9/RS, no STF.

Diz, ainda, a defesa que a tributação da totalidade das receitas só se tornou possível a partir da Emenda Constitucional nº 20/1998, posterior a Lei nº 9.718/1998.

Das ilegalidades da Medida Provisória nº 1991/2000, sucessora da MP nº 1.858/1999

Neste tópico, inicialmente, a defesa apresenta o histórico legislativo sobre a exação em litígio. Cita o art. 6º, inciso I, da LC nº 70/1991, que trata da isenção da contribuição para o resultado decorrente de atos cooperativos próprios. Analisa a Lei nº 9.718/1998, que ampliou a base de incidência, o universo de empresas sujeitas à contribuição, e elevou a alíquota de 2% para 3%. No parágrafo 5º do art. 3º, definiu as deduções possíveis no caso das instituições financeiras em geral, inclusive cooperativas de crédito.

Segundo descrição da defesa, aqui é que começou o questionamento sobre a extensão ou não da regra geral dos bancos para as cooperativas de crédito, tendo em vista a referência destacada no art. 3º, parágrafo 5º, do expediente legislativo. Entende que, em face da manutenção do art. 6º, inciso I, da LC nº 70/1991, prevalece essa regra isentatória.

Cita também a MP nº 1.807/1999, que no art. 2º promoveu o acréscimo de dois parágrafos ao art. 3º da Lei nº 9.718/1998, relacionando no parágrafo 6º, inciso I, as deduções/exclusões possíveis na apuração do PIS e da COFINS.

Comenta que a MP nº 1.858/1999, sucessora da MP nº 1.807/1999, além de manter, essencialmente, o conteúdo desta, revoga, em seu art. 23, inciso II, a partir de 30/06/1999, o inciso I do art. 6º da LC 70/1991. Acrescenta que, nas reedições de nº 7 e 8, houve até uma tentativa de minorar a situação para as cooperativas, estipulando, no art. 15, II, a possibilidade de excluir da base de cálculo da COFINS "as receitas de venda de bens e mercadorias a associados", desde que sejam "decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa".

Entre outros questionamentos (fl. 961), pergunta a impugnante: Pode uma Medida Provisória revogar regra isentatória prevista em Lei Complementar? Acrescenta que o citado dispositivo não só está a configurar frontal interferência estatal no funcionamento das sociedades cooperativas, o que é vedado pela parte final do inciso XVIII, do art. 5º, da Constituição Federal, bem como consolidar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

posicionamento diametralmente oposto ao que vai contido no § 2º do art. 174 da Constituição Federal – “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”.

Depois de comentar a não incidência tributária que abriga a atuação econômica das sociedades cooperativas, em face de seus fins e do seu objeto, dizendo que não cabe equiparar essas sociedades com estabelecimentos comerciais, a defesa conclui que tendo a isenção da COFINS sido instituída por Lei Complementar, é certo que não pode vir a ser revogada, nem mesmo alterada, por lei ordinária.

Acrescenta, por último, que a incidência criada pela citada MP, através da revogação que contém seu artigo 29, inciso II, alíneas “a” e “b”, é fato novo para as cooperativas e representa verdadeiro confisco.

Da impossibilidade de uma Medida Provisória instituir ou alterar tributos

A defesa, depois de discorrer sobre o Princípio da Tripartição de Poderes, segundo a constituição vigente, questionar o uso de MP em matérias tributárias. Em amparo aos seus argumentos transcreve ensinamentos de Roque Antônio Carraza, cita o art. 246 da CF.

Ao final diz que, depois da alteração do art. 195 pela Emenda Constitucional nº 20/1998, ficou vedada qualquer regulamentação referente às contribuições para a seguridade social através de medida provisória, sendo a MP nº 1.991/2000, sucessora da MP nº 1.858/1999. E, conclui: “... medida provisória não é o instrumento legislativo hábil para instruir ou alterar figuras tributárias.”

Da ilegalidade da alíquota de 3% da Cofins

A defesa inicia o questionamento deste assunto dizendo que, tanto a alíquota, como a base de cálculo do tributo cobrado de acordo a Lei nº 9.718, de 1998, são ilegais. Diz que neste caso tem aplicação o art. 110 do CTN, que proíbe a legislação tributária de alterar o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito priva, utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias.

Acrescenta, a impugnante que a citada lei, ao tentar confundir os conceitos de receita e faturamento, é flagrantemente inconstitucional, e, também, por tratar de matéria reservada à lei complementar, já que a instituição de contribuição com base na receita dos empregadores representa nova fonte de custeio para a seguridade social (art. 195, § 4º, CF).

Alega, ainda, que o aumento da alíquota da COFINS para 3%, sendo 1% compensado com a CSLL é inconstitucional, pois a impugnante é entidade sem fins lucrativos e não se sujeita ao recolhimento dessa contribuição, o que é reconhecido pela SRF, conforme IN SRF nº 97/97. Ocorre que está sendo desprezado o disposto no art. 194, parágrafo único, V, da CF.

Conclui, reiterando que a cobrança da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas, bem como a alíquota de 3%, com base na Lei nº 9.718/1998, são ilegais e inconstitucionais.

Do Ato Declaratório nº 88/89



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

Neste tópico reafirmam o entendimento já transcrito nas págs. 44 a 46 da impugnação, acrescentando que, ainda que superados todos os argumentos apresentados, seja quanto à legalidade ou constitucionalidade da exigência, entende a defesa que a COFINS só será exigível a partir do mês de novembro de 1999.

Acrescenta que, no recolhimento, valendo-se então da MP nº 66/2002, arts. 20 a 23, posteriormente com a vigência prorrogada pelos arts. 14 e 15 da MP nº 75/2002, que permitiam o pagamento dos tributos com a dispensa dos juros de mora devidos até janeiro de 1999, e redução de 50% das multa de ofício e de mora.

Requer o recálculo dos valores constantes no auto de infração de acordo com a legislação acima transcrita e a sua liquidação com os valores recolhidos, conforme cópias de DARFs juntadas ao processo.

Finalmente, requer que seja conhecida e provida a impugnação apresentada, decretando-se a improcedência da autuação e a insubsistência do crédito tributário constituído.

Valores em litígio

Desta forma, depois da transferência dos valores não litigiosos, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário de fls. 1.081 a 1.092, que está confirma pelo despacho de fl. 1.115, permanecem em discussão os valores constantes do "Extrato de Processo" de fls. 1.093 a 1.114. A relação desses débitos está identificada por tributo/contribuição, períodos de apuração e os respectivos vencimentos, que somados atingem o seguinte montante (fl. 1.117): PIS: R\$ 136.647,42; CSLL: R\$ 1.247.220,60; COFINS: R\$ 429.748,21; Soma: R\$ 1.813.616,23.

Às fls. 1.001-1.006 está o índice de cada volume do processo. À fl.1.007 está o demonstrativo de valores pagos e às fls. 1.008-1.073 estão as respectivas cópias de DARF. Às fls. 1.074-1.077 estão os demonstrativos de cálculo da CSLL e do IRPJ."

Com a impugnação tempestiva, instaurou-se o litígio, o qual foi julgado em primeira instância pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria-RS, que prolatou o Acórdão nº 2.625, de 31/03/2004, fls. 1118/1149, cuja ementa dispõe:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001
Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE

Às autoridades administrativas compete examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes competindo apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da própria Constituição Federal ou de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, matéria reservada, também por força de dispositivo constitucional, ao Poder Judiciário.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: COOPERATIVA DE CRÉDITO. ATOS COOPERATIVOS

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não incide sobre o resultado positivo obtido pela sociedade nas operações que constituem atos cooperativos. O ato cooperativo não configura operação de mercado, seu resultado não é lucro e está fora do campo de incidência da contribuição instituída pela Lei nº 7.689, de 1988. Somente os resultados decorrentes da prática de atos com não associados estão sujeitos à tributação.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: COOPERATIVA DE CRÉDITO - INCIDÊNCIA - As

cooperativas de crédito estão sujeitas à incidência da contribuição que, até a Lei nº 9.718, de 1998, tinha como base de cálculo a receita bruta operacional - ECR nº 01, de 1994 - e após aquela sobre o faturamento, assim entendida a totalidade das receitas por elas auferidas, da qual podem ser excluídos valores legalmente autorizados. É irrelevante, no caso, a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos, diante da expressa determinação legal.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: COOPERATIVAS DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA

As sociedades cooperativas de crédito, a partir de 1º de fevereiro de 1999, estão obrigadas a contribuir para a COFINS com base na receita bruta mensal, conforme definido na Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, assim entendida a totalidade das receitas por elas auferidas, da qual podem ser excluídos valores legalmente autorizados.

Lançamento Procedente em Parte."

As considerações que fundamentaram as conclusões do aludido Acórdão são as seguintes:

"A impugnação é tempestiva, por isso dela toma-se conhecimento. Conforme já foi relatado, não há litígio em relação ao lançamento do Imposto sobre Renda Pessoa Jurídica, por isso, analisam-se os demais questionamentos na mesma ordem do Relatório de Verificação Fiscal e da impugnação.

Lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

O auto de infração foi lavrado porque a fiscalizada recolheu a contribuição apenas sobre o resultado do ato não cooperativo, no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

entanto, o autuante entendeu que a base de cálculo da CSLL é a totalidade do resultado da contribuinte, uma vez que a cooperativa de crédito encontra-se literalmente descrita no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, juntamente com as demais instituições financeiras.

A impugnante, por outro lado, apresenta extenso e bem elaborado arrazoado iniciando com considerações referentes a sua natureza jurídica, onde diz que não deixou de ser cooperativa de crédito pelo fato de estar subordinada à legislação financeira comum.

Não é novidade que, de acordo com o art. 4º da Lei nº 5.764, de 1971, as cooperativas são sociedades de pessoas, de natureza jurídica civil, não sujeitas à falência. Além disso, consta no art. 5º do mesmo ato legal que essas sociedades podem adotar qualquer gênero de serviço, operação ou atividade. Entre essas, como sociedades de crédito, mas impedidas de usar a expressão "banco".

Então, como sociedades de crédito, conformam-se ao regime jurídico das Instituições Financeiras, de acordo com o art. 55 da Lei nº 4.595, de 1964, recepcionada, a teor do art. 192, inciso VIII, da Constituição Federal, como norma ordinária com eficácia de lei complementar.

Por outorga constitucional (art. 22, incisos VI e VII), as cooperativas de crédito se submetem aos artigos 4º, 9º, 10 e 55 da Lei nº 4.595, de 1964, no que se referem às decisões do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central do Brasil e pelos seus estatutos sociais, mas continuam subordinadas à citada Lei nº 5.764, de 1971. Aliás, esta lei refere-se expressamente às cooperativas de crédito, atribuindo ao Banco Central a competência para controle e fiscalização.

No campo tributário, nos artigos 86, Parágrafo único, 87 e 111 da citada Lei nº 5.764, de 1971, tem-se a seguinte disposição legal:

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

*Parágrafo único No caso das **cooperativas de crédito** e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo. (Grifou-se)*

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

[...]

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

Como visto, as cooperativas de crédito tão somente se submetem à hipótese de incidência de tributos, caso apurem resultado positivo em suas operações realizadas com não cooperados. Já o resultado positivo gerado em operações com cooperados – a chamada sobra líquida, se revertido às finalidades da empresa, não implicará suporte fático a justificar a incidência tributária.

Registre-se que, na linguagem cooperativa, o termo "sobras líquidas" designa o resultado positivo apurado em balanço, que deve ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

distribuído sob a rubrica de retorno ou como bonificação aos associados, não em razão das cotas-partes de capital, mas em consequência das operações ou negócios por eles realizados na cooperativa. As sobras líquidas ou retorno, funcionam como uma restituição proporcional ao valor das operações efetuadas pelos próprios cooperados.

Note-se que o fisco agiu dessa forma no lançamento do IRPJ, pois, com base nos demonstrativos de resultado elaborados pela cooperativa (fls. 264 - 280), que demonstram a apuração segregada dos resultados decorrentes do "ato cooperativo" e do "ato não cooperativo", calculou o crédito tributário correspondente somente sobre o "resultado do ato não cooperativo. A impugnante concordou com a fórmula e a base de cálculos utilizados pelo fisco e recolheu os respectivos valores.

No entanto, quando se trata de CSLL sobre o resultado das cooperativas, não se pode desconhecer a existência de entendimentos divergentes quanto à sua tributação, mas o que está predominando, tanto nos julgamentos administrativos de instâncias superiores como também em decisões judiciais, é que os resultados positivos obtidos em decorrência das atividades regulares das cooperativas não são alcançados pela incidência dessa Contribuição.

Administrativamente, têm-se os seguintes julgados que podem ser acrescentados aos enumerados pela defesa:

"CSLL - RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PELAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CRÉDITO - a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não incide sobre o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações que constituem atos cooperativos. (Ac. nº 108-07373 - Sessão de 17/04/2003 - 8ª Câmara do 1º CC)."

"COOPERATIVA DE CRÉDITO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INCIDÊNCIA - Mesmo na vigência da Lei nº 8.212/91 permanece inalterado o benefício outorgado por lei erigida a nível complementar a todas as cooperativas, inclusive a de crédito, de não-incidência da CSLL sobre as chamadas "sobras líquidas" em atos cooperados. Somente assim os "atos não cooperados", a partir daquele diploma, pela equiparação da entidade às instituições financeiras, é que passaram a se subsumir à exação. (Ac. CSRF 01-03.803 - j. 20.02.02 - DOU 12.04.03) "

Nada mais decisivo do que o pronunciamento, de 06 de maio de 1999, do Superior Tribunal de Justiça, no exame do Recurso Especial nº 170.371/RS (98.0024705-0), que se adota como razões de decidir. Nos trechos do voto do Senhor Ministro Demócrito Reinaldo, relator, a seguir transcrito, vê-se a posição daquela corte:

... Quanto às questões de mérito suscitadas na irresignação recursal, restam ser apreciadas, pois, a possível negativa de vigência aos artigos 87 e 111 da Lei 5.764/71, estes sim, devidamente prequestionados e que serviram de embasamento a decisão recorrida.

Sob este aspecto, contudo, não vejo como possa prosperar a pretensão recursal. É que, ao interpretar tais dispositivos legais, o voto condutor do aresto hostilizado faz um raciocínio dedutivo que se me afigura lógico e irretocável, assim formulado in expressis:

"Nos termos da Lei nº 5.764/71, denominam-se atos cooperativos "os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais”, não implicando “operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadorias (art. 79 e parágrafo único).

Os resultados das operações das cooperativas com não associados, na forma do art. 87, serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica e Social” e serão contabilizados em separado, para “permitir cálculo para incidência de tributos”. E o art. 111 da mesma lei é categórico ao afirmar que “serão considerados como renda tributável os resultados obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei”, vale dizer, atos com não-associados.

As chamadas “sobras” estão disciplinadas no art. 4º da Lei e devem ser objeto de deliberação da Assembléia Geral Ordinária das Cooperativas. Feita a prestação de contas, verificar-se-á se houve insuficiência ou excesso nas contribuições dos associados para cobertura das despesas da sociedade. Conforme o resultado, proceder-se-á de uma ou outra forma, sendo que na hipótese da existência de “sobras”, estas serão devolvidas aos associados, proporcionalmente às operações que realizaram com a Cooperativa. Impossível, assim, equipará-las a “lucro”.

*Desta forma, a interpretação dos dispositivos legais deixa claro que todas as receitas geradas pela cooperativa através das práticas de atos cooperativos são isentas de qualquer tributo – e a **contribuição social sobre o lucro tem natureza tributária**. Somente os resultados obtidos com a prática de operações que não envolvam atos cooperativos estão sujeitos ao pagamento de tributo, em virtude de não estarem amparados por regra isentiva. (Grifou-se)*

O STJ, analisando a legislação acima referida, com relação à temática do imposto de renda, deixou claro que “a isenção do imposto de renda das cooperativas decorre da essência dos atos por ela praticados e não da natureza de que elas se revestem” (Resp. 36.887-1/PR, Rel. Min. Garcia Vieira, julg. 10-09-93, RSTJ 57/385), concluindo, para aquela hipótese, que as aplicações financeiras, sendo atos não cooperativos que produzem resultados positivos, estão sujeitas à incidência do imposto de renda (fls. 171/172).”

De sua vez, ao alegar violação aos artigos 87 e 111 da Lei 5.764/71, a recorrente limita-se a afirmar que não se pode invocar as disposições ali contidas, “para afastar a exigência da exação instituída pelo art. 1º da Lei 7.689/88, devida pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária (art. 4º da Lei nº 7.689/88), sob pena de ser negada vigência não só a estes dispositivos legais, como, também, à regra insculpida nos artigos 111, II, do Código Tributário Nacional (fl. 197). Não se detêm, todavia, na argumentação indispensável para demonstrar, de forma objetiva e clara, como teria se configurado a alegada negativa de vigência das disposições legais que, ao contrário, foram bem e corretamente aplicadas.

[...]

É verdade que esta egrégia Corte, em reiterados precedentes jurisprudenciais, tem firmado entendimento no sentido de que negócios jurídicos não vinculados à finalidade básica dos atos cooperativos, a exemplo das aplicações de sobre de caixa das cooperativas no mercado financeiro, sujeitam-se à incidência do imposto de renda. Isto porque “a atividade desenvolvida junto ao mercado de risco não é inerente à finalidade a que se destinam as cooperativas” (REsp nº 106.711/RS da minha lavra, D.J. 26.05.97). Mas, igualmente, tem reconhecido que “as cooperativas gozam de não-incidência do imposto de renda sobre resultados positivos obtidos em decorrência de suas regulares atividades (art. 85, 86 e 111 da Lei 5.764/71),



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

conforme restou assentado no REsp 58.124/SP, também da minha lavra (D.J. 13.11.95).

Na hipótese sob exame, ao que parece, restou esclarecido no acórdão objurgado que a isenção reconhecida é sobre "receitas resultados da prática de atos cooperativos". (Grifos no original)

Está evidenciado que a Primeira Turma do STJ julgou, por unanimidade, que o resultado positivo obtido em decorrência das atividades regulares da cooperativa não está sujeito ao pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Agora, qual o alcance do disposto no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, incluindo as cooperativas de crédito no rol de instituições financeiras ?

De acordo com inúmeros julgados já relacionados pela defesa, como também de outros que podem ser acrescentados, essa inclusão não implica tributação dos "atos cooperados" praticados pela entidade, pois esses atos não configuram operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria (art. 79 e § único da Lei nº 5.764/1971). Além disso, que tal fato não lhes retira a natureza jurídica, ou seja, a sociedade é cooperativa de crédito e continua regida pela Lei nº 5.764, de 1971. E, por último, o entendimento é que o resultado decorrente não é classificado como **lucro**, estando situado fora do campo de incidência da contribuição instituída pela Lei nº 7.689, de 1988.

A Conselheira Tânia Koetz Moreira fundamentou com clareza o seu voto no Acórdão nº 108-06.628, Sessão de 19/09/2001, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, e por isso, a fim de fortalecer os argumentos aqui apresentados, pede-se vênua para transcrever os seguintes trechos:

"A Lei nº 8.212/91, em nada alterou o regime tributário das cooperativas de crédito, pois que sua equiparação às instituições financeiras não nasceu aí. Já a Lei nº 4.595/94, que dispôs sobre a "Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias" e criou o Conselho Monetário Nacional, as incluía expressamente no Capítulo IV – "Das Instituições Financeiras". A legislação posterior, inclusive a regulamentação expedida pelo Banco Central do Brasil, também tratou das cooperativas de crédito juntamente com as instituições financeiras. Aliás, a palavra "equiparação" não é a mais correta. A cooperativa de crédito não é equiparada às instituições financeiras; ela é uma instituição financeira.

Mas este fato não é o ponto primordial da questão, pois o fato de serem cooperativas de crédito, ou seja, instituições financeiras, não lhes tira a natureza de cooperativas. A cooperativa de crédito não deixa de ser cooperativa pelo fato de ser de crédito." (Grifos do original).

Com efeito, a Lei nº 5.764/71, que regula a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, também refere-se expressamente às cooperativas de crédito, atribuindo ao Banco Central a competência para o seu controle e fiscalização. As cooperativas de crédito estão, portanto, sujeitas ao regime instituído pela lei própria do cooperativismo, a Lei nº 5.764/71, que não foi alterada nem revogada pela Lei nº 8.212/91 ou por qualquer outra que lhe sucedeu.

Cabe aqui um parêntese para registrar que, caso se cogitasse de que a Lei nº 8.212/91 houvesse revogado ou alterado a Lei nº 5.764/71, na parte concernente à tributação das cooperativas de crédito, fatalmente nos depararíamos com a exigência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

constitucional de que o assunto seja objeto de lei complementar. O artigo 146 da Constituição Federal de 1988 reservou à lei complementar o estabelecimento de "normas gerais em matéria de legislação tributária", especialmente sobre "o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas" (inciso III, alínea c). Assim, a Lei nº 5.764/71 passou a ter seu fundamento de validade na nova Carta, com o status e a rigidez de lei complementar, pelo menos no que diz respeito ao tratamento tributário do ato cooperativo.

Entendendo que a lei nº 8.212/91 não pretendeu alterar nem revogar dispositivos da Lei nº 5.764/71, o que de fato não aconteceu, essa discussão não é necessária.

[...]

A Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 elevou a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro "dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991". A Emenda Constitucional nº 10/96 ampliou o prazo de vigência da alíquota majorada, também valendo-se do art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, para definir o universo de contribuintes alcançados. Alcançados, evidentemente, **naquilo e na medida em que são contribuintes da exação ali tratada.** (Grifos do original)

Este é o alcance do art. 22, §1º, da Lei nº 8.212/91, e dos atos constitucionais e legais que a ele se reportam: **estipulam tratamento específico para as instituições ali mencionadas, entre elas as cooperativas de crédito, naquilo em que estas sujeitam-se à tributação.** Ou seja: nos atos não cooperados. (Grifos do original)

O artigo 79 da Lei nº 5.764/71, ao definir atos cooperativos, acrescenta em seu parágrafo único que "o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria". O resultado do ato cooperativo não configura lucro da sociedade cooperativa. Nesses atos, ela apura sobras líquidas a serem distribuídas aos cooperados na proporção das operações realizadas. A distinção não é mera questão semântica, é o significado que difere fundamentalmente. As sobras não são distribuídas aos associados em função da cota-parte de cada um, mas em decorrência das operações realizadas com a sociedade. Pelo capital que entrega à cooperativa, o associado recebe juros, não as sobras verificadas.

Não configurando lucro, o resultado positivo apurado nos atos com cooperados, pelas sociedades cooperativas em geral, inclusive as de crédito, não está abrangido no campo de incidência da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, cujo artigo primeiro é claro:

"Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o **lucro** das pessoas jurídicas, destina ao financiamento da seguridade social." (Grifado)

Acrescente-se que a Fazenda Nacional apresentou Recurso de Divergência contra o decidido no acórdão acima transcrito, tendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Ac. CSRF/01-04.381, na Sessão de 24/02/2003, negado provimento por maioria, com a seguinte ementa:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA DE CRÉDITO. A circunstância de as cooperativas de crédito enquadrarem-se como instituições financeiras, segundo o artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não resulta em legitimar a tributação segundo o resultado dos atos cooperados. O ato cooperado não configura operação de mercado. O seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88."

Outras decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes têm a mesmo entendimento sobre essa matéria, conforme as seguintes ementas de acórdãos:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COOPERATIVAS DE CRÉDITO – NÃO INCIDÊNCIA SOBRE RESULTADOS DECORRENTES DAS ATIVIDADES COOPERADAS. O fato dessas sociedades de crédito estarem inseridas dentro das instituições financeiras nos termos do art. 22, parágrafo 1º, da Lei nº 8.212/1991, não implica em tributação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

dos resultados decorrentes de atos cooperados. Estes, por sua vez, não configuram operação de mercado, estando seus resultados fora da incidência da CSLL instituída pela Lei 7.689/1988. (Ac nº 108-07440, Sessão de 01/07/2003, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)"

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA DE CRÉDITO – O fato de as cooperativas de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91, não implica a tributação do resultado dos atos cooperados por elas praticados. O ato cooperado não configura operação de mercado, seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88.(Ac. nº 108-06628 – Sessão de 21/08/2001 – Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.)"

Também, não se pode desconhecer a orientação da Secretaria da Receita Federal contida nas Instruções Normativas nºs 11, de 1996, e 93, de 1997, e da mesma forma já destacadas pela defesa, ou seja, os atos normativos regulam a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL "das pessoas jurídicas ... e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos em operações ou atividades estranhas à sua finalidade". Entenda-se atos não cooperativos.

Essas instruções, além de regular o pagamento de tributos sobre o resultado não cooperativo, também esclarecem qual a alíquota que deve ser aplicada sobre a base de cálculo apurada (art. 53 e § 1º, da IN SRF nº 11, de 1996, e art. 50 e § 2º, da IN SRF nº 93, de 1997). Estando as cooperativas de crédito ali relacionadas, então a alíquota deve ser a mesma aplicada sobre a base de cálculo apurada por bancos comerciais, bancos de investimentos, sociedades de crédito e demais instituições financeiras, mas somente sobre o resultado não cooperativo.

Após essas considerações, entende-se que a decisão desta Turma de Julgamento não pode ser diferente do que estão decidindo as instâncias superiores, ou seja, que a CSLL incide somente sobre o resultado positivo decorrente de atos não cooperados, devendo-se acatar parcialmente as alegações da defesa. A alíquota, no entanto, deve ser a mesma aplicada aos resultados apurados por instituições financeiras.

Dessa forma, devem ser recalculados os valores do "Demonstrativo de Ajuste da Base de Cálculo da Contribuição Social", considerando o seguinte: a) a apuração do valor tributável partiu do lucro líquido trimestral do "ato não cooperativo" (fls. 264 a 280), pois consta no Relatório de Verificação Fiscal (fl. 837) que neste resultado não foram computadas despesas indedutíveis e nem houve a apropriação de receitas que constam no rol das exclusões; b) somente foi reduzido desse resultado a base de cálculo negativa de períodos anteriores, em até 30%, de acordo com o art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995. Em 31/12/1997 está demonstrado o saldo negativo de R\$ 80.270,04 (fl. 264), que também foi admitido para a apuração do IRPJ, e no 3º trimestre/2000 (fl. 275) está demonstrado o valor negativo de R\$ 185.482,37; c) as perdas efetivas no recebimento de créditos (art. 9º da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

Lei nº 9.430, de 1996) está computada nos resultados trimestrais (fl. 837).

Para apuração da contribuição devida, observou-se o seguinte:

1. as alíquotas e suas respectivas bases legais são as mesmas utilizadas na autuação, destacando-se a utilização do percentual de 18%, de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.316, de 1996, e os cálculos de acordo com o art. 2º da IN 81, de 1999 (fls. 814 e 815);

2. os valores recolhidos a maior foram compensados nos saldos devedores dos trimestres subsequentes.

Em resumo, têm-se os seguintes valores totais, referentes à CSLL (R\$):
Valores lançados: 1.370.801,83; (-) valores transferidos: 123.581,23;
Saldo (fl. 1.117): 1.247.220,60; Valores indevidos: 1.236.529,71; e
Valor total devido: 10.690,89.

Lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS

Conforme já exposto, o Fisco entendeu que a contribuição foi recolhida a menor em virtude de a cooperativa ter adotado o procedimento de efetuar o recolhimento a título de "PIS Entidades Financeiras e Equiparadas" somente sobre a receita operacional bruta e a receita bruta a partir de fev/99, mais o "PIS Folha de Pagamento", recolhido até a competência nov/99, no entanto, segundo a legislação de regência, a base de cálculo do PIS das cooperativas de crédito deve ser apurada como instituição financeira e equiparada.

Em atendimento à intimação fiscal, a autuada apresentou as planilhas de apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS (fls. 283 a 525), de acordo com o anexo da Instrução Normativa SRF nº 37, de 1999, a qual, segundo o autuante, atende aos preceitos da legislação a contar da competência fevereiro de 1999.

Como as bases de cálculo do PIS, do período de janeiro de 1997 a janeiro de 1999, foram apuradas com base na planilha do citado ato normativo, levou o contribuinte a efetuar deduções de despesas não admitidas para esse período, pois a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.353, de 1996, e suas reedições, somente são admitidas deduções das despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com título público (letra "a" do inciso III do art. 1º). Por isso, o Autuante elaborou o demonstrativo de ajuste da base de cálculo de fls. 844 e 845.

Posteriormente, tendo em vista as disposições da Medida Provisória nº 101, de 2002, novos valores foram excluídos da base de cálculo apresentada pela contribuinte, conforme demonstrativo de fl. 845, referente aos meses de competência dez/1999, dez/2000, jan/2001 e dez/2001.

Com esse relato, vê-se que a contribuinte, durante a ação fiscal, atendendo a intimação fiscal, apresenta as planilhas com o demonstrativo da base de cálculo do PIS e da COFINS, de acordo com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89

Acórdão nº : 103-22.216

a legislação aplicada às instituições financeiras, com exceção de alguns ajustes já citados.

Na impugnação, a defesa questiona a legalidade dos atos legais que fundamentam a exigência, tais como a Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, que no art. 23, I, derogou o inciso II do art. 2º da lei nº 9.715, de 1998, não obedeceria a princípios constitucionais (isonomia entre as cooperativas), como também estaria interferindo no funcionamento das sociedades cooperativas, o que seria vedado pela Constituição Federal, de acordo com o inciso XVIII do art. 5º. Alega, também, que as alterações na base de cálculo da contribuição pro movida pela Lei nº 9.718, de 1998, são inconstitucionais.

Sobre esses temas, a Secretaria da Receita Federal está impedida de se manifestar, uma vez que descabe ao aplicador da legislação tributária discutir o mérito ou a legitimidade de atos legalmente proferidos, visto a transcendência dos limites de sua competência.

A atividade fiscal, e, bem assim, o próprio lançamento tributário, constitui procedimento vinculado e indisponível, não cabendo à autoridade administrativa julgar sua conveniência, oportunidade ou justiça, conforme disciplina o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, com seu parágrafo único.

Destarte, verificando-se a hipótese de incidência, a Administração tem o poder-dever de efetuar o lançamento.

Por oportuno, cabe lembrar o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 329, de 1970 (DOU de 21/10/70) que, em certo trecho, cita Ruy Barbosa Nogueira (*in* "Da interpretação e da aplicação das leis tributárias", 1965, pág. 32) que diz:

"Devemos distinguir o exercício da administração ativa, da judicante. No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar aplicação à lei, sob mera alegação de inconstitucionalidade, em primeiro lugar por que não lhe cabe a função de julgar, mas de cumprir e, em segundo, porque a sanção presidencial afastou do funcionário de administração ativa o exercício do "poder executivo".

Mais adiante, citando Tito Rezende, continua:

"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar a aplicação a uma lei ou decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão".

Portanto, é inócuo suscitar tais alegações nesta instância de julgamento, pois a autoridade administrativa não pode desrespeitar textos legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

E, dessa forma, obedecendo aos textos legais vigentes, é que foi lavrado o lançamento em discussão.

Para facilitar a análise deste litígio, inicia-se com um breve retrospecto da legislação aplicável à matéria.

Desde a vigência da Lei Complementar nº 7, de 1970, que instituiu o PIS, outros atos alteraram as incidências da contribuição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

Tem-se o Decreto-lei nº 2.445, de 29/06/1988, alterado pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21/07/1988, estabelecendo a incidência do PIS sobre as operações praticadas com associados (atos cooperativos), na alíquota de 1% sobre a folha de salários, e, com relação às operações praticadas com não associados (atos não cooperativos), a incidência da contribuição na alíquota de 0,65% da receita operacional bruta (art. 1º, incisos IV e V). Esses os Decretos-lei foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, e tiveram sua execução suspensa por meio da Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/1995.

Posteriormente, foi promulgada a Emenda Constitucional de Revisão nº 1, em 01/03/1994, incluindo os arts. 71, 72 e 73 no ADCT, com a seguinte redação:

"Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social. [...]"

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: [...]"

III – a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; [...]"

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; [...]"

§ 1º As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos III e V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta Emenda. [...]"

Depois, tem-se o citado § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991 (que trata da organização e custeio da Seguridade Social), mencionado no inciso III do art. 72 acima, relacionando as cooperativas de crédito.

Acrescente-se a Medida Provisória nº 517, de 1994, que fez menção expressa aos contribuintes de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 (tal referência se repetiu em todas as reedições daquela Medida Provisória, até a edição da MP nº 1.674-57/1998, convertida na Lei nº 9.701, de 1998), permitindo por meio de exclusões e deduções o ajustamento da receita operacional bruta, para determinação da correspondente base de cálculo do PIS e, depois, têm-se, também, as alterações promovidas pela MP nº 1.353, de 1996.

Com base nos citados atos legais, vê-se que as instituições financeiras, categoria que inclui as cooperativas de crédito (citadas expressamente no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, referenciado na ECR nº 01/94), tornaram-se obrigadas a recolher a contribuição para o **PIS**, na alíquota de 0,75% da **receita bruta operacional**, a partir de 1º de julho de 1994



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

(incisos III, V e § 1º do art. 72 do ADCT, com a redação dada pela ECR nº 01/94) até o mês de competência janeiro de 1999.

Desse modo, no tocante às cooperativas de crédito, a Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 instituiu, para os fatos geradores ocorridos a partir de julho de 1994, a incidência do PIS na alíquota de 0,75% da receita bruta operacional, revogando, de forma tácita, durante a vigência do Fundo Social de Emergência, a incidência do PIS sobre a folha de salários na alíquota de 1%, estabelecida pela legislação anterior.

Essa alteração foi ratificada com a publicação da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, que, ao estabelecer as hipóteses de incidência do PIS para as pessoas jurídicas em geral, excluiu expressamente de seu alcance as instituições financeiras (aí incluídas as cooperativas de crédito), remetendo-as à legislação específica (EC nº 01/94):

"Art. 12. O disposto nesta Medida Provisória não se aplica às pessoas jurídicas de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que para fins de determinação da contribuição para o PIS/PASEP observarão legislação específica."

A citada Medida Provisória nº 1.212, de 1995, editada em consequência da suspensão, pelo Senado Federal, dos Decretos-lei nºs 2.445/88 e 2.449/88, foi reeditada sucessivamente até sua conversão na Lei nº 9.715, de 1998.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 10, de 04/03/1996, o Fundo Social de Emergência passou a denominar-se Fundo de Estabilização Fiscal, sendo prorrogado até 30/06/97. Por meio de outra Emenda Constitucional, nº 17, de 22/11/1997, o Fundo de Estabilização Fiscal foi novamente prorrogado até 31/12/1999.

Como se observa, com a promulgação das Emendas Constitucionais nº 01/94, 10/96 e 17/97, o legislador deliberou criar o Fundo Social de Emergência, uma situação atípica e contingencial, como o próprio nome diz, estabelecendo, em caráter temporário, a incidência do PIS sobre a receita bruta operacional das cooperativas de crédito e demais instituições financeiras.

As normas do ordenamento jurídico anterior, que estabeleciam a incidência do PIS na alíquota de 1% sobre a folha de salários (atos cooperativos) e na alíquota de 0,65% da receita operacional bruta (atos não cooperativos), tornaram-se inoperantes, no período de vigência das regras estabelecidas pelo Fundo Social de Emergência.

Utilizando o termo jurídico específico, diz-se que a legislação anterior não foi recepcionada pelas novas regras constitucionais, por ser incompatível com as alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais nº 01/94, 10/96 e 17/97.

Entretanto, **o conceito de faturamento** foi alterado a partir da vigência da **Lei nº 9.718, de 1998**, ampliando o campo de incidência do PIS/PASEP e da COFINS. Assim está disposto no citado ato legal:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

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.(Grifou-se)*

[...]

Art. 17. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - em relação aos arts. 2º a 8º, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999;”

De acordo com os arts. 2º e 3º, acima transcritos, o conceito de receita bruta passou a englobar a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada. Desta forma, a partir de 01 de fevereiro de 1999, a base de cálculo dessas contribuições passou a ser a totalidade das receitas auferidas, sendo, no entanto, permitidas algumas exclusões e deduções (§ 2 do art. 3º).

Acrescente-se que, no caso específico das sociedades cooperativas de crédito, há autorização para dedução de outros valores da receita bruta mensal para a determinação da base de cálculo das contribuições (§ 5º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998), que está regulamentado pelos arts. 10 e 26 do Decreto nº 4.524, de 2002. Essa regulamentação não altera a base de cálculo apurada nos autos.

Ocorreu, também, que a alíquota da contribuição para o PIS, para fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, foi reduzida para 0,65%, de acordo com a MP nº 1.807, de 28/01/1999:

“Art. 1º A alíquota da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, fica reduzida para sessenta e cinco centésimos por cento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.”

Vê-se no relato acima que as cooperativas de crédito estão sujeitas à incidência da contribuição que, até a Lei nº 9.718, de 1998, tinha como base de cálculo a receita bruta operacional (ECR nº 01/94), e após a citada lei sobre o faturamento, assim entendido a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada pela pessoa jurídica.

Desta forma, infere-se que a natureza jurídica da impugnante, no caso das contribuições para o PIS, é irrelevante e pouco importa a distinção entre atos com associados e com não associados, pois a incidência estipulada na Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, não faz qualquer tipo de restrição. E, com a vigência da Lei nº 9.718, de 1998, é irrelevante a atividade exercida pela contribuinte e a classificação contábil adotada para as receitas.

Está evidenciado que as Emendas Constitucionais, as Medida Provisórias, a Lei nº 9.718, de 1998, citadas nos autos, estabeleceram o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis na determinação da Contribuição para o PIS devida pelas cooperativas de crédito e demais instituições financeiras.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

Observe-se que, a partir da vigência da Lei nº 9.718, de 1998, as cooperativas de crédito continuam excluídas da lista de contribuintes sujeitos ao pagamento do PIS – Folha de Pagamento, pois não estão submetidas ao disposto no art. 15 da MP 2.158-35 (sucessora da MP 1.858/99). Como já foi descrito, essas sociedades contribuem sobre uma base de cálculo que corresponde a totalidade das receitas auferidas, com deduções e exclusões específicas já mencionadas. Ocorre, ainda, que o art. 13 da MP nº 1.858-6/1999 não faz qualquer menção àquele rol de entidades (§ 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991) e, desta forma, não se refere às cooperativas de crédito, o que as exclui do regime de contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários.

Tal entendimento vem sendo adotado pela jurisprudência administrativa, conforme acórdãos abaixo transcritos:

"PIS. COOPERATIVA DE CRÉDITO – As cooperativas de crédito sujeitam-se ao recolhimento da contribuição de acordo com as Leis nºs 8.212/91 e 9.718/98 (Ac. nº 203.08744, Sessão de 18/03/2003, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes – por unanimidade)

PIS. COOPERATIVA DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO. A cooperativa de crédito está sujeita ao pagamento da Contribuição ao PIS sobre a receita bruta, com as exclusões e deduções definidos na legislação de regência. (Ac. nº 201-75888, Sessão de 19/02/2002, da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes – por maioria).

PIS – COOPERATIVA DE CRÉDITO – INCIDÊNCIA – As cooperativas de crédito estão sujeitas à incidência da contribuição que, até a Lei nº 9.718/98, tinha como base de cálculo a receita bruta operacional – ECR nº 01/94 – e após aquela sobre o faturamento. (Ac. nº 203-08330, Sessão de 10/07/2002, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes – por unanimidade)."

Portanto, as cooperativas de crédito passaram à condição de sujeito passivo da obrigação tributária, relativa ao PIS, como instituição financeira (art. 121 do CTN).

Quanto ao Ato Declaratório nº 088, de 1999, o entendimento é que não é aplicável às cooperativas de crédito, pois a determinação contida no art. 15 da MP nº 1.858-7, de 1999, destina-se às demais cooperativas. Esta conclusão está confirmada com a publicação da I.N. SRF nº 145, de 1999, que no art. 6º normatiza tratamento diferenciado às cooperativas de crédito.

Lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

A autuação ocorreu porque a interessada adotou como base de cálculo da contribuição a receita bruta do ato não cooperado, quando a legislação determina que as cooperativas de crédito devem apurar a base de cálculo da COFINS como instituição financeira (receita bruta total, ajustadas por exclusões e deduções autorizadas).

A defesa, por outro lado, contesta a presente exigência com extensa e bem elaborada impugnação. Predominam em seus argumentos, as alegações de que a Constituição Federal foi desrespeitada. Destacam-se os seguintes questionamentos: a) na revogação da isenção da COFINS atribuída às cooperativas de crédito, o Princípio da Isonomia



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

foi menosprezado (MP nº 1.858/1999, art. 25, II, "a"); b) as alterações da base de cálculo da COFINS promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998 (arts. 2º e 3º) são inconstitucionais; c) a MP nº 1.991, de 2000, sucessora da MP nº 1.858, de 1999, é ilegal; d) acrescenta que tendo sido a isenção da COFINS instituída por Lei Complementar, é certo que não pode vir a ser revogada ou alterada por lei ordinária; e) e, por último, que a alteração da alíquota para 3% também é ilegal e inconstitucional.

Sobre essas questões, mais uma vez há de ser esclarecido que Secretaria da Receita Federal, como órgão da Administração Direta da União, não é competente para decidir acerca da inconstitucionalidade de norma legal, cabendo-lhe, mediante ação administrativa, aplicar a lei tributária ao caso concreto. O foro competente para apreciar arguição de descumprimento de preceito constitucional é o Supremo Tribunal Federal, consoante dispõe o art. 102, § 1º, da Constituição Federal.

No Relatório de Verificação Fiscal está detalhada a legislação aplicável e os cálculos realizados para a apuração do montante devido da contribuição, onde mais uma vez destaca-se que a autuada, em atenção à intimação fiscal, apresentou as planilhas com as bases de cálculo do PIS e da COFINS (fls. 283 a 525), de acordo com o anexo da Instrução Normativa SRF nº 37/1999, que necessitou ser ajustada, conforme está na fl. 849. O autuante concluiu que a base de cálculo apurada a partir do mês de competência "fevereiro de 1999" é o valor da receita bruta (ato cooperativo e não cooperativo) ajustado pelas exclusões e deduções fixadas na MP nº 1.807, de 1999 e I.N. SRF nº 145, de 1999.

Não é demais repetir que as cooperativas de crédito estavam excluídas do pagamento da COFINS porque o parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar nº 70, de 1991, excepcionou a incidência dessa contribuição nas pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Entretanto, a partir de fevereiro de 1999, em virtude da modificação da sistemática de apuração da base de cálculo das contribuições sociais, as cooperativas de crédito passaram a contribuir, na forma determinada pelos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

De acordo com os arts. 2º e 3º, acima transcritos, vê-se que a apuração das base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP Faturamento foram unificadas e o conceito de receita bruta passou a englobar a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada. Desta forma, a partir de 01 de fevereiro de 1999, a base de cálculo dessas contribuições passou a ser a totalidade das receitas auferidas, sendo, no entanto, permitidas algumas exclusões e deduções (§ 2, do art. 3º).

Acrescente-se que, no caso específico das sociedades cooperativas de crédito, há autorização para dedução de outros valores da receita bruta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

mensal para a determinação da base de cálculo das contribuições (§ 5º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998), que está regulamentado pelos arts. 10 e 26 do Decreto nº 4.524, de 2002. Essa regulamentação não altera a base de cálculo apurada nos autos.

O que foi expresso na análise do lançamento do PIS pode aqui ser repetido, pois desde a vigência da Lei nº 9.718, de 1998, é irrelevante a atividade exercida pela contribuinte e a classificação contábil adotada para as receitas, como também a sua natureza jurídica, e pouco importa a distinção entre atos com associados e com não associados.

Assim, no caso dessas contribuições, também é infrutífera a insistência da impugnante (cooperativa de crédito) em ter “adequado tratamento tributário do ato cooperativo (art. 146, III, “c” da CF)”, e situar-se na condição especial de cooperativa como entidade produtora de resultados que não apura lucro em suas operações com cooperados, pois está evidenciado que é contribuinte do PIS/PASEP e COFINS, porque foi esse o propósito do legislador.

Constata-se que, com base na legislação já citada nos autos (arts. 2 e 3º da Lei nº 9.718, de 1998; arts. 1º e 2º da MP nº 1.807, de 1999, reeditada sob nº 1.858-6/1999; arts. 13 e 14 das MP nºs 1.858-6/99 e reedições, atual MP nº 2.158-35/2001), o legislador ao incluir as sociedades cooperativas de crédito, no rol das pessoas jurídicas sujeitas aos recolhimentos para o PIS/PASEP e COFINS, o fez de maneira literal, inclusive quando autorizou a exclusão da base de cálculo de determinadas receitas específicas dessas instituições. Logo, pode-se concluir que se fosse intenção do legislador conceder benefícios previstos no art. 13 c/c o art. 14, X, da MP nº 1.858-6/1999, e reedições, atual Medida Provisória nº 2.158-35, às cooperativas de crédito, teria ele determinado a inclusão de inciso específico contemplando-as literalmente. Se assim não procedeu, é porque a intenção do legislador foi no sentido de mantê-las enquadradas como contribuintes das mencionadas contribuições.

Nessas exigências – PIS/PASEP e COFINS – tem-se a confirmação da ordem emanada do art. 195 da Constituição Federal, que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei.

Por último, não procedem os argumentos de que a contribuição só é exigível a partir de novembro, de 1999, tendo em vista a publicação do Ato Declaratório nº 88, de 1999. Em primeiro lugar, porque a Lei nº 9.718, de 1998, é de 27/11/98, com vigência a partir de fevereiro/99, obedecendo, portanto, a anterioridade nonagesimal. Em segundo lugar, esse ato administrativo não aplicável às cooperativas de crédito, pois a determinação contida no art. 15 da MP nº 1.858-7, de 1999, destina-se às demais cooperativas. Esta conclusão está confirmada com a publicação da I.N. SRF nº 145, de 1999, que no art. 6º normatiza tratamento diferenciado às cooperativas de crédito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

O Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, apreciando essa questão assim já decidiu:

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.(Ac. nº 203-07877, Sessão de 05/12/2001, por unanimidade, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Com o mesmo teor: Ac. 203.07858)

Conclusões

- 1) foi julgado procedente em parte o lançamento da CSLL no valor total de R\$ 10.690,89, cancelando-se os demais valores litigiosos de R\$ 1.236.529,71 (demonstra);
- 2) foram julgados procedentes os lançamentos de PIS e da COFINS. Sobre os valores mantidos devem ser acrescidos a multa de ofício de 75% e os juros de mora.”

O RECURSO DE OFÍCIO

A Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria – RS recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, da parte do julgamento de primeiro grau consubstanciado no Acórdão nº 2.625, de 31/03/2004, fls. 1118/1149, que exonerou parcialmente a exigência constante do Auto de Infração lavrado em 25/09/2002, fls. 182/195, relativa à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 1.236.529,71.

O recurso de ofício teve como fundamento o disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97. O aludido valor exonerado supera o limite de alçada estabelecido pela Lei nº 9.532/97 e Portaria nº 333/97 do Sr. Ministro da Fazenda.

O RECURSO VOLUNTÁRIO

A contribuinte foi regularmente notificada do julgamento de primeira instância, em 16/04/2004, conforme Aviso de Recebimento – A.R. de fls. 1155. Insatisfeita com o referido julgado, que manteve parcialmente as exigências, interpôs, em 17/05/2004, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, recurso voluntário a este Colegiado, conforme petição e documentos de fls. 1156/1297. Para fins de prosseguimento do Recurso, de acordo com o artigo 32 da Lei nº 10.522, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

2002 e da Instrução Normativa SRF nº 264, de 2002, efetuou depósito e anexou cópia da "Relação de Bens e Direitos Para Arrolamento", conforme consta dos autos, fls. 1157, 1228/1268. A Agência da Receita Federal da jurisdição da autuada, Santa Rosa-RS, após informar sobre o cumprimento pela recorrente do depósito e arrolamento de bens e direitos, para fins de prosseguimento do recurso, encaminhou o presente processo a este Primeiro Conselho de Contribuintes, para julgamento, fl. 1299.

A autuada reproduz no Recurso Voluntário as alegações apresentadas na Impugnação, as quais encontram-se resumidas no Relatório do julgamento de primeira instância, fls. 1121/1130, e acrescenta, em síntese:

V – PIS

O entendimento manifestado no julgamento de primeira instância (fls. 1134/1136) a respeito do alcance do disposto no art. 22, §1º, da Lei nº 8.212/91, incluindo as cooperativas de crédito no rol de instituições financeiras, que por ser aplicável à CSLL, também é perfeitamente aplicável em relação ao PIS e à COFINS, visto que a cooperativa somente obtém receita bruta operacional ou faturamento (assim entendido como a totalidade da receita bruta) quando opera com não associados (atos não-cooperativos), pois enquanto opera somente com associados (praticando atos cooperativos) não obtém receita ou faturamento (base de cálculo para incidência da contribuição), pois o resultado dessas operações não lhe pertence, sendo devolvido aos associados na proporcionalidade das suas operações.

Na linha do entendimento de que as cooperativas estão sujeitas ao PIS sobre a receita bruta operacional resultante de operações praticadas com não-cooperados, cita os julgados do STJ: AGRESP 436498/SP e Resp nº 544.194-MG.

VI – COFINS

Do Acórdão recorrido percebe-se claramente que o Fisco pretende também com relação à COFINS, a tributação da totalidade da receita bruta. Quanto a esse entendimento, reitera os argumentos já expostos, quanto ao PIS, nas páginas 22-25 do recurso.

A doutrina especializada é unânime ao afirmar a necessidade de um tratamento diferenciado às sociedades cooperativas e a impossibilidade de incidir tributação sobre o ato cooperativo. Da mesma forma entende que a prática de atos cooperados não gera para a cooperativa faturamento ou receita – bases de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. Na linha desse entendimento, cita A. Gonçalves de Oliveira, Carlos Ervino Gulyas, Waldírio Bulgarelli, Flávio Augusto Dumont Prado, Renato Lopes Becho, Roque Carrazza, Reginaldo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

Ferreira Lima, Ricardo Mariz de Oliveira, José Antônio Minatel e Paulo César Andrade Siqueira.

Aduz que a revogação da isenção concedida pela LC nº 70/91, por uma medida provisória (com força de lei ordinária) fere frontalmente o princípio da hierarquia das normas insculpido no art. 59 da CF/88. Na esteira desse entendimento, menciona ensinamentos de Hugo de Brito Machado e Antônio Sávio de Oliveira Chaves e, também, julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (Acórdão nº CSRF/01-03.277) e do Superior Tribunal de Justiça – STJ (EDRESP nº 463.536-RS, AARESP nº 489.109-SC e Resp nºs 388.921-SC, 546.674-RS e 449.496-RS).

A respeito da incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos, faz referência aos seguintes julgados do STJ: RESP nºs 523.554-MG e 544.194-MG.

A cobrança da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas, bem como com a alíquota de 3%, com base na Lei nº 9.718/98, são ilegais/inconstitucionais.

E, no final, requer o cancelamento das exigências.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

V O T O

Conselheiro MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, Relator.

RECURSO DE OFÍCIO – CSLL

O crédito tributário exonerado relativo à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 1.236.529,71, supera o limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 333/97, devendo, portanto, o julgamento de primeira instância ser submetido à revisão necessária, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97. Conheço, portanto, do recurso.

Consoante o Relatório de Verificação Fiscal, anexo ao Auto de Infração, fls. 833/851, “a situação fática apresentada pela fiscalizada em relação a CSLL, é que a mesma foi apurada apenas sobre o resultado do ato não cooperativo”. E, também, que, “a base de cálculo da citada contribuição é a totalidade do seu resultado, uma vez que a cooperativa de crédito encontra-se literalmente descrita no § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91, juntamente com as instituições financeiras e equiparadas” (fls. 840).

Compulsando os autos, entendo que o julgamento de primeira instância recorrido não merece ser reparado.

Ratifico o entendimento do julgado de primeira instância, fundamentado em jurisprudência pacífica deste 1º Conselho de Contribuintes, de que “a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não incide sobre o resultado positivo obtido pela sociedade nas operações que constituem atos cooperativos. O ato cooperativo não configura operação de mercado, seu resultado não é lucro e está fora do campo de incidência da contribuição instituída pela Lei nº 7.689, de 1988. Somente os resultados decorrentes da prática de atos com não associados estão sujeitos à tributação”. Ratifico, também, o entendimento do julgado de primeira instância, quanto à apuração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

da contribuição devida, no valor de R\$ 10.690,89, *verbis*: "1. as alíquotas e suas respectivas bases legais são as mesmas utilizadas na autuação, destacando-se a utilização do percentual de 18%, de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.316, de 1996, e os cálculos de acordo com o art. 2º da IN 81, de 1999 (fls. 814 e 815); 2. os valores recolhidos a maior foram compensados nos saldos devedores dos trimestres subseqüentes".

Ante o exposto, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso Ex Officio.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – PIS

Sou favorável ao entendimento de que a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS sujeita-se ao lançamento na modalidade intitulada de homologação. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do disposto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Consultando a jurisprudência firmada pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, constata-se que a mesma não diverge do referido entendimento, a exemplo dos Acórdãos nº CSRF/02.049 e nº CSRF/02-01.830, cujas ementas transcrevo abaixo:

Acórdão CSRF/02-02.049

"PIS – DECADÊNCIA – Aplica-se ao PIS, por sua natureza tributária, o prazo decadencial estatuído no artigo 150 § 4º do CTN."

CSRF/02-01.830

"PIS – DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de 05 anos, como definido no CTN, não se aplicando ao caso a norma do artigo 45 da Lei 8.212/1991."

O lançamento de ofício relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS de que trata o presente processo, abrange os meses de janeiro a dezembro dos anos de 1997 a 1999 e janeiro a novembro dos anos de 2000 e 2001,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

fls. 880/881. Assim, o fato gerador da Contribuição para o PIS ocorreu no último dia de cada um dos mencionados meses, data do início da contagem do prazo decadencial. E, a ciência do Auto de Infração deu-se em **16/01/2003**, fls. 879.

Verificou-se, portanto, com base na mencionada jurisprudência da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência do direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento de ofício aqui recorrido da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, em relação aos fatos geradores de **31/01/1997 a 31/12/1997**.

RECURSO VOLUNTÁRIO – PIS e COFINS

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Houve depósito e arrolamento de bens à vista do que consta dos autos, fls. 1157, 1228/1268 e 1299. Conheço, portanto, do recurso.

Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS

O lançamento de ofício relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, originou-se, conforme a descrição e enquadramento legal do Auto de Infração, fls. 880/882, do “PIS recolhido a menor em virtude da cooperativa de crédito ter adotado o procedimento de efetuar o recolhimento a título de PIS Entidades Financeiras e Equiparadas somente sobre a receita operacional bruta e a receita bruta a partir de Fev/99, mais o PIS Folha de Pagamento, recolhido até a competência Nov/99, quando segundo a legislação de regência da mesma prevê que a Base de Cálculo do PIS das Cooperativas de Crédito deve ser apurada como instituição financeira e equiparada, conforme o item 05 do Relatório de Verificação Fiscal – fls. 831 a 849, o qual faz parte do Auto de Infração”.

Analisando os autos, entendo que a exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS aqui recorrida, à exceção dos fatos geradores de **31/01/1997 a 31/12/1997** alcançados pela decadência, conforme acima explanado, foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

efetuada corretamente e de acordo com a legislação citada no enquadramento legal do Auto de Infração, fls. 880/882.

Concordo com o entendimento do julgado de primeira instância, fundamentado no Acórdão da Terceira Câmara do 2º Conselho de Contribuintes nº 203-08.330, de que “as cooperativas de crédito estão sujeitas à incidência da contribuição que, até a Lei nº 9.718, de 1998, tinha como base de cálculo a receita bruta operacional – ECR nº 01, de 1994 – e após aquela sobre o faturamento, assim entendido a totalidade das receitas por elas auferidas, da qual podem ser excluídos valores legalmente autorizados”.

E, também, conforme bem observado no voto condutor do julgamento de primeira instância recorrido, “com a promulgação da Emenda Constitucional de Revisão (ECR) nº 1, de 1994, e, posteriormente, das Emendas Constitucionais (EC) nºs 10, de 1996, (prorroga o citado Fundo até 30/06/97), e 17, de 1997 (prorroga novamente o mesmo Fundo até 31/12/99), o legislador deliberou criar o Fundo Social de Emergência (Fundo de Estabilização Fiscal a partir da EC nº 10, de 1996), uma situação atípica e contingencial, como o próprio nome diz, estabelecendo, em caráter temporário, a incidência do PIS sobre a receita bruta operacional (faturamento, a partir da Lei nº 9.718/98) das cooperativas de crédito e demais instituições financeiras”.

Improcedem, portanto, as alegações da recorrente, devendo ser mantida a exigência relativa à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, em relação aos fatos geradores de 31/12/1997 a 30/11/2001.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS

O lançamento de ofício relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, originou-se, conforme a descrição e enquadramento legal do Auto de Infração, fls. 889/890, da “COFINS recolhida a menor em virtude de ter adotado base de cálculo diversa da prevista na legislação de regência da contribuição, sendo mais específico, a cooperativa de crédito adotou como base de cálculo da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89

Acórdão nº : 103-22.216

COFINS a receita bruta do ato não cooperado, quando a legislação determina que as cooperativas de crédito devem apurar a base de cálculo da COFINS como instituição financeira, portanto, está sendo lançada a diferença apurada conforme consta do item 06 do Relatório de Verificação Fiscal – fls. 831 a 849, o qual faz parte do Auto de Infração”.

Analisando os autos, entendo que o lançamento de ofício da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS aqui recorrido, foi efetuado corretamente e de acordo com a legislação citada no enquadramento legal do Auto de Infração, fls. 889/890.

Concordo com o entendimento do julgamento de primeira instância, de que “as sociedades cooperativas de crédito, a partir de 1º de fevereiro de 1999, estão obrigadas a contribuir para a COFINS com base na receita bruta mensal, conforme definido na Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, assim entendida a totalidade das receitas por elas auferidas, da qual podem ser excluídos valores legalmente autorizados” (ementa). E, também, com o disposto no voto condutor do julgamento de primeira instância recorrido, de que até a edição da Lei nº 9.718, de 1991, “as cooperativas de crédito estavam excluídas do pagamento da COFINS porque o parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar nº 70, de 1991, excepcionou a incidência dessa contribuição nas pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Entretanto, a partir de fevereiro de 1999, em virtude da modificação da sistemática de apuração da base de cálculo das contribuições sociais, as cooperativas de crédito passaram a contribuir, na forma determinada pelos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998”.

Não procedem, portanto, as argumentações da recorrente, devendo ser mantida a exigência relativa à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, correspondente aos fatos geradores de 28/02/1999 a 30/11/2001.

No tocante às alegações da recorrente quanto à ilegalidade e inconstitucionalidade em relação às autuações aqui recorridas, entendo que não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11070.003056/2002-89
Acórdão nº : 103-22.216

competete aos órgãos julgadores da administração fazendária decidir sobre arguições de inconstitucionalidade das leis, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário, nos termos do artigo 97 e 102 da Constituição Federal. A aplicação da lei será afastada pela autoridade julgadora somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. Confirmam este entendimento, dentre outros, os Acórdãos nºs 101-94.266, 103-21.568, 105-14.586, 107-07.014 e 108-06.035, respectivamente, da 1ª, 3ª, 5ª, 7ª e 8ª Câmara, deste Egrégio 1º Conselho de Contribuintes.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso Ex Officio, acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, em relação aos fatos geradores de 31/01/97 a 31/12/97, suscitada de ofício pelo conselheiro relator, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, 08 de dezembro de 2005.


MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA 