



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.004027/2003-80
Recurso nº 262.896 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.500 – 3ª Turma Especial
Sessão de 26 de julho de 2010
Matéria PIS - COOPERATIVA DE CRÉDITO
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL DE CRÉDITO RURAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - SICOOB-SP-COCECRER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/1999, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 28/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

Decisões judiciais desprovidas do efeito *erga omnes* não têm o condão de alcançar terceiros não participantes da lide. A autoridade administrativa julgadora não se encontra vinculada a decisões envolvendo terceiros estranhos ao processo sob análise, podendo firmar seu livre convencimento na apreciação da matéria, em consonância com a legislação de regência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/1999, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 28/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001

RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE.

Nos termos do Código Tributário Nacional, a aplicação retroativa de lei se restringe aos casos em que seja expressamente interpretativa ou se refira a infrações ou penalidades.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/1999, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999,

CP *LS*

30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 28/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001

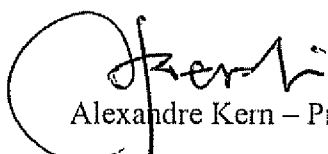
COOPERATIVAS DE CRÉDITO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Nos termos da Constituição Federal e da legislação de regência, as cooperativas de crédito equiparam-se às instituições financeiras, aplicando-se-lhes o mesmo regime de tributação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.


Alexandre Kern – Presidente


Hécio Lafetá Reis - Relator

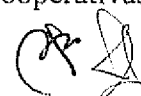
Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Rodrigo Pereira de Mello (Suplente), Daniel Maurício Fedato e Rangel Perrucci Fiorin.

Relatório

Em 11 de dezembro de 2003, a Delegacia Especial de Instituições Financeiras de São Paulo/RJ lavrou auto de infração em desfavor do contribuinte supra identificado (fls. 5 a 15), relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), em face da constatação de insuficiência de recolhimento do tributo, cuja diferença foi apurada a partir de informações prestadas pelo contribuinte (fls. 17 a 243).

Nos termos constantes do Termo de Verificação Fiscal (fls. 17 a 19), as cooperativas de crédito são tributadas como as demais instituições financeiras, sendo que, no período de junho de 1994 a janeiro de 1999, a contribuição para o PIS a cargo dessas entidades incidia sobre a receita bruta, com admissão de algumas exclusões ou deduções.

A partir de fevereiro de 1999, por meio da Lei nº 9.718/1998, art. 3º, §§ 5º e 6º, e de 22 de maio de 2003, com o advento da Lei nº 10.676/2003, ampliou-se o rol das deduções ou exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS devida pelas cooperativas de créditos.



Não se conformando, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 245 a 358) e requereu a declaração de improcedência do auto de infração, alegando, em síntese, o seguinte:

a) violação do texto constitucional em face da criação de restrições ao seu direito de liberdade, tendo em vista que preencheria as planilhas contendo as bases de cálculo da contribuição a partir de parâmetros fixados pela própria agente fiscal;

b) todos os atos praticados pelas cooperativas de crédito seriam passíveis de qualificação como “atos cooperativos”;

c) as cooperativas deteriam características especiais que as distinguiriam das demais sociedades, constituindo-se numa associação de pessoas voltadas a objetivos comuns, fundando-se em ajuda mútua;

d) as cooperativas de crédito seriam instituições financeiras, mas não bancos, sendo-lhes permitidas somente algumas das faculdades detidas pelos bancos, não lhes sendo assegurado, exemplificativamente, acesso à Câmara de Compensação de cheques e de outros papéis;

e) às cooperativas de crédito seriam impostas obrigações de dispêndios não suportadas pelos bancos, inexistindo em sua contabilidade lucro ou renda tributável, nos moldes do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo os seus resultados pertencentes aos sócios;

d) as cooperativas centrais teriam como sócios cooperativas singulares, das quais se distinguiriam, tendo por atribuições, dentre outras, a promoção e a integração entre as cooperativas filiadas, prestando-lhes assessoria e serviços de centralização financeira e administrativa;

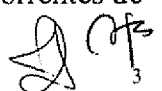
e) todos os valores movimentados pelas cooperativas centrais pertenceriam a outras sociedades cooperativas, sendo seus atos isentos dos atributos relativos às operações de mercado com intuito de lucro;

f) a Fiscalização violou a Constituição Federal ao exigir tributo de entidade que não auferia lucro, receita ou faturamento;

g) a Constituição Federal dispensaria tratamento especial às cooperativas, assegurando-lhes a não incidência tributária;

h) a disposição do inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) não teria o intuito de delimitar nova condição estrutural às sociedades cooperativas de crédito, mas apenas regular a tributação das exceções ao serviço cooperativo de crédito previsto no art. 79 da Lei nº 5.764/1971 – Lei Cooperativista.

Em 23 de março de 2005, o contribuinte, pretendendo se valer da norma da retroatividade benigna prevista nos artigos 106, I, e 144, § 1º, do CTN, protocolizou junto à Receita Federal pedido de recálculo do valor exigido no auto de infração em razão de norma superveniente – Lei nº 11.051/2004, art. 30 – que modificou a apuração dos valores devidos a título de Cofins e PIS pelas sociedades cooperativas de crédito, assegurando-lhes o direito à exclusão dos ingressos decorrentes do ato cooperativo, o que abarcaria as rendas decorrentes de



empréstimo, assim como as receitas de aplicações e as sobras apuradas no exercício (fls. 356 a 358).

A DRJ São Paulo I/SP julgou o lançamento procedente (fls. 363 a 378), afastando as alegações de nulidade do auto de infração em cuja lavratura se observaram as disposições legais cabíveis, bem como aquelas relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis por faltar competência à autoridade administrativa na apreciação dessas matérias.

A autoridade julgadora *a quo* fundamentou sua decisão na Lei nº 9.718/1998 que determinou a apuração da contribuição para o PIS devida pelas sociedades cooperativas de crédito incidindo sobre a totalidade das receitas, independentemente de se tratar de ato cooperativo.

Decidiu, também, pela inaplicabilidade da retroativa benigna do CTN em razão do fato de que a Lei nº 11.051/2004 não seria expressamente interpretativa, tendo o seu artigo 30 entrado em vigor somente a partir da data da sua publicação, nos termos do art. 34, III da mesma norma.

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 387 a 461), requer o reconhecimento da improcedência do auto de infração, repisando os mesmos argumentos de mérito e alegando que a decisão da DRJ São Paulo I/SP se apresentara contraditória em seus fundamentos por se calcar em textos legais inaplicáveis à espécie e por ignorar as decisões jurisdicionais que excluiriam a imposição tributária sob comento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de contrariedade ao lançamento de ofício da contribuição para o PIS, em face da constatação de insuficiência de recolhimento do tributo, cuja diferença foi apurada a partir de informações prestadas pelo contribuinte.

I. Decisões judiciais. Ausência de vinculação

O Recorrente alega que a autoridade julgadora *a quo* ignorou as decisões judiciais colacionadas na impugnação, favoráveis à exclusão da imposição tributária nos termos ora observados.

Contudo, decisões judiciais desprovidas do efeito *erga omnes* não têm o condão de alcançar terceiros não participantes da lide.

Além disso, os precedentes do Superior Tribunal Federal (STJ) reproduzidos à fl. 262 versam sobre as sociedades cooperativas enquanto gênero, não fazendo qualquer referência às cooperativas de crédito.



Portanto, tem-se que a autoridade administrativa julgadora não se encontra vinculada a decisões envolvendo terceiros estranhos ao processo sob análise, podendo firmar seu livre convencimento na apreciação da matéria, em consonância com a legislação de regência.

II. Cooperativas de crédito. Regime jurídico.

Alega, ainda, o Recorrente que a DRJ São Paulo I/SP decidiu de forma contraditória quanto aos fundamentos, calcando-se em textos legais inaplicáveis à espécie.

Conforme será a seguir demonstrado, tais alegações não procedem.

As sociedades cooperativas receberam tratamento específico pela Constituição Federal de 1988, que, em seu art. 146, III, "c", definiu que lei complementar disciplinaria *o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*.

Em outros dispositivos, a Constituição Federal versou sobre o assunto, *in verbis*:

Art. 5º (...)

XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento,

(...)

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

(...)

§ 2º - A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo

§ 3º - O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º - As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei (grifei)

Conforme registrou o parecerista João Bellini Júnior¹ acerca da natureza jurídica das sociedades cooperativas em geral, estas (...) *são criadas para a prestação de*

¹ SOCIEDADES COOPERATIVAS - REGIME JURÍDICO E ASPECTOS TRIBUTÁRIOS
(Publicado na Revista de Estudos Tributários no 4, p.5)



serviços aos seus associados, sendo esta sua característica básica. Já Pontes de Miranda² doutrinava que "a sociedade cooperativa é sociedade em que a pessoa do sócio passa à frente do elemento econômico e as conseqüências da pessoalidade da participação são profundas, a ponto de torná-la espécie de sociedade (...)". Sua formação parte do princípio que é mais vantajoso, a pessoas com o mesmo interesse comum, associarem-se e cooperarem mutuamente na consecução desses objetivos.

Em relação especificamente às cooperativas de crédito, a Constituição Federal dedicou-lhes tratamento diferenciado, conforme se depreende dos dispositivos a seguir transcritos:

~~Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:~~

~~(...)~~

~~VIII — o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operacionalidade e estruturação próprias das instituições financeiras.~~

~~(...)~~

Art. 192 O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as **cooperativas de crédito**, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003) - Grifei

Verifica-se que as cooperativas de crédito foram inseridas pelo Poder Constituinte na estrutura do sistema financeiro nacional, sendo equiparadas às instituições financeiras, cujo funcionamento depende de autorização prévia do Banco Central do Brasil, a quem cabe a fiscalização de suas atividades, nos termos dos artigos 17 e 18 da Lei nº 2.595/1964, que assim dispõem:

Art. 17. **Consideram-se instituições financeiras, para os efeitos da legislação em vigor, as pessoas jurídicas públicas ou privadas, que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros.**

Parágrafo único Para os efeitos desta lei e da legislação em vigor, equiparam-se às instituições financeiras as pessoas físicas que exerçam qualquer das atividades referidas neste artigo, de forma permanente ou eventual.

Art. 18 As instituições financeiras somente poderão funcionar no País mediante prévia **autorização do Banco Central** da República do Brasil ou decreto do Poder Executivo, quando forem estrangeiras.

² Francisco Cavalcante Pontes de Miranda in Tratado de Direito Privado, 2ª ed., Rio de Janeiro, Borsoi, Tomo XLIX, § 5 247, p. 429.

§ 1º Além dos estabelecimentos bancários oficiais ou privados, das sociedades de crédito, financiamento e investimentos, das caixas econômicas e das cooperativas de crédito ou a seção de crédito das cooperativas que a tenham, também se subordinam às disposições e disciplina desta lei no que for aplicável, as bolsas de valores, companhias de seguros e de capitalização, as sociedades que efetuam distribuição de prêmios em imóveis, mercadorias ou dinheiro, mediante sorteio de títulos de sua emissão ou por qualquer forma, e as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, por conta própria ou de terceiros, atividade relacionada com a compra e venda de ações e outros quaisquer títulos, realizando nos mercados financeiros e de capitais operações ou serviços de natureza dos executados pelas instituições financeiras (grifei)

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), em seu art. 72, V, define expressamente que as instituições financeiras de uma forma geral, dentre as quais se inserem as cooperativas de crédito, nos termos do art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/1991, são contribuintes da contribuição para o PIS, instituída pela Lei Complementar nº 7/1970, nos seguintes termos:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994)

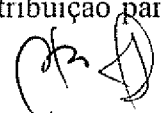
(...)

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, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996) - Grifei

(...)

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 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 17, de 1997)

Constata-se que os dispositivos acima foram introduzidos pelas Emendas Constitucionais nº 10/1996 e 17/1997, portanto, anteriormente ao período de apuração do lançamento de ofício, sendo que a alegação do Recorrente de que disciplinariam apenas as exceções ao serviço cooperativo de crédito não guarda qualquer correspondência com o texto supra, inexistindo qualquer diferenciação específica da base de cálculo da contribuição para o

 7

PIS devida pelas cooperativas de crédito, sendo-lhes aplicada, como a todas as demais instituições financeiras, a legislação tributária identificada.

Nesse contexto, tem-se que a abordagem da natureza jurídica das cooperativas de crédito passa inexoravelmente pelo regime próprio das instituições financeiras.

Se a Constituição Federal, de um lado, tratou das cooperativas de forma abrangente, por outro, no capítulo do Sistema Financeiro Nacional, definiu o disciplinamento aplicável às cooperativas de crédito de forma específica e apartada.

O que a Constituição diferenciou não pode ser objeto do arbítrio do legislador infraconstitucional, cuja atividade, também disciplinada pela Constituição Federal, deve se circunscrever nos limites definidos pelo constituinte.

A Constituição de um país deve ser compreendida como marco fundador de um ordenamento sistemático e unitário³, cuja permanência e eficácia não podem se apartar da coerência e nem fugir das decisões constitucionais subjacentes ao sistema como um todo. Ela é o alicerce e o fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico.

Se a Constituição delimita suas normas – princípios e regras –, distinguindo-as de acordo com as situações regidas, o faz tendo como foco os fins econômicos ou sociais a que aspira na busca por uma sociedade mais justa e legítima. Objetiva-se a promoção da ordem, da estabilidade e da unidade por meio de estruturas normativas condizentes com a realidade⁴.

Se as cooperativas de crédito foram inseridas na Ordem Econômica e Financeira, isso se deu em razão de sua natureza jurídica encontrar-se amalgamada pelo valores aí preservados, e deve ser a partir desse núcleo axiológico que se deve interpretar a sua natureza e vislumbrar o regime jurídico aplicável a essas sociedades.

Se a Constituição Federal as equiparou às instituições financeiras, será nessa condição que elas deverão ser encaradas; e a partir daí, identificar a legislação de regência que, no presente caso, determinará ou não a tributação relativa à contribuição para o PIS.

III. A contribuição para o PIS devida pelas cooperativas de crédito.

Assim como fez a Constituição Federal, a legislação infraconstitucional também discriminou as cooperativas em geral das cooperativas de crédito.

A Lei nº 5.764/1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, distinguiu as cooperativas de crédito em relação às demais em diferentes momentos do seu texto, como ocorreu nos artigos 78, 92, inciso I, 97, parágrafo único e 103, merecendo destaque os dois últimos que assim dispõem:

Art 97. Ao Conselho Nacional de Cooperativismo compete

I - editar atos normativos para a atividade cooperativista nacional;

II - baixar normas regulamentadoras, complementares e interpretativas, da legislação cooperativista;

³ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Direito processual constitucional; aspectos contemporâneos. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 528

⁴ idem, p. 47.

(...)

Parágrafo único. As atribuições do Conselho Nacional de Cooperativismo não se estendem às cooperativas de habitação, às de crédito e às seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, no que forem regidas por legislação própria.

(...)

Art. 103 As cooperativas permanecerão subordinadas, na parte normativa, ao Conselho Nacional de Cooperativismo, com exceção das de crédito, das seções de crédito das agrícolas mistas e das de habitação, cujas normas continuarão a ser baixadas pelo Conselho Monetário Nacional, relativamente às duas primeiras, e Banco Nacional de Habitação, com relação à última, observado o disposto no artigo 92 desta Lei (grifei)

No mesmo sentido, a Lei nº 4.595/1964, que disciplina a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias e cria o Conselho Monetário Nacional, que dá o mesmo tratamento das instituições financeiras às cooperativas de crédito, conforme se verifica a seguir:

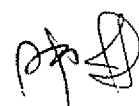
Art. 18. As instituições financeiras somente poderão funcionar no País mediante prévia autorização do Banco Central da República do Brasil ou decreto do Poder Executivo, quando forem estrangeiras.

§ 1º Além dos estabelecimentos bancários oficiais ou privados, das sociedades de crédito, financiamento e investimentos, das caixas econômicas e das cooperativas de crédito ou a seção de crédito das cooperativas que a tenham, também se subordinam às disposições e disciplina desta lei no que for aplicável, as bolsas de valores, companhias de seguros e de capitalização, as sociedades que efetuam distribuição de prêmios em imóveis, mercadorias ou dinheiro, mediante sorteio de títulos de sua emissão ou por qualquer forma, e as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, por conta própria ou de terceiros, atividade relacionada com a compra e venda de ações e outros quaisquer títulos, realizando nos mercados financeiros e de capitais operações ou serviços de natureza dos executados pelas instituições financeiras.

(...)

Art. 55. Ficam transferidas ao Banco Central da República do Brasil as atribuições cometidas por lei ao Ministério da Agricultura, no que concerne à autorização de funcionamento e fiscalização de cooperativas de crédito de qualquer tipo, bem assim da seção de crédito das cooperativas que a tenham. (Grifei)

Dos excertos acima, constata-se que as leis não fazem distinção entre cooperativas singulares ou centrais, sendo que o art. 55 acima reproduzido, expressamente, define a transferência para o Banco Central da prerrogativa de concessão de autorização de



funcionamento das cooperativas de crédito de qualquer tipo, o que demonstra inexistir tratamento diferenciado a qualquer delas.

O Regulamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral, aprovado pelo Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, aparta de forma expressa a tributação das cooperativas de crédito, equiparando-as – como não poderia deixar de ser em face do comando expresso da Constituição Federal – às instituições financeiras, *in verbis*:

Art. 26. Os bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito e associações de poupança e empréstimo, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem deduzir da receita bruta o valor (Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, art. 1º, inciso III, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, §§ 4º e 5º e inciso I do § 6º, com a redação da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 2º):

(...)

Art. 59. A alíquota do PIS/Pasep não-cumulativo incidente sobre a receita auferida pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, tributadas com base no lucro real, será de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), a partir de 1º de dezembro de 2002 (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I, e Medida Provisória nº 66, de 2002, arts. 2º e 8º)

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica.

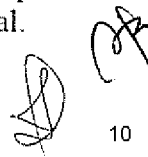
I - a cooperativas;

II - a bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito, entidades de previdência complementar abertas e fechadas e associações de poupança e empréstimo; (Grifei)

Nos termos do art. 26 supra, a apuração da base de cálculo das contribuições Cofins e para o PIS das cooperativas de crédito coincide com aquela própria das instituições financeiras, devendo se dar dessa mesma forma a apuração dos tributos devidos.

Já o art. 59 evidencia que a legislação mantém-se coerente, discriminando as cooperativas de crédito em relação às demais, mesmo quando se refere a dispositivos a elas não aplicáveis.

Dessa forma, como bem agiu a Fiscalização, ao proceder ao lançamento de ofício da contribuição para o PIS, tendo por fundamento legal os mesmos dispositivos aplicáveis às instituições financeiras e não aqueles destinados às cooperativas em geral.



Como o auto de infração se refere a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1999 a junho de 2001, naquele momento, para fins de cálculo da contribuição para o PIS devido pelas instituições financeiras, vigia a Lei nº 9.718/1998, com redação dada pela Medida Provisória nº 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, bem como no art. 3º, §§ 2º e 3º da Lei Complementar nº 7/1970.

Portanto, não há o que reparar no lançamento de ofício operado em conformidade com o sistema jurídico pátrio.

IV. Retroatividade benigna. Lei nº 11.051/2004

Quanto à redução da base de cálculo da contribuição para o PIS operada por meio das Leis nº 10.676/2003 e 11.051/2004, a sua aplicação retroativa para alcançar os fatos objeto do lançamento não encontra respaldo na legislação de regência.

Referidas leis não imprimiram efeitos retroativos a seus dispositivos.

Pela natureza da norma superveniente e não havendo comando expresso em sentido contrário, não se vislumbra a possibilidade de retroatividade de seus dispositivos a fatos geradores ocorridos em momento anterior à sua vigência, não se lhes aplicando o contido no art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 106 A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo,

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Por não se tratar de lei expressamente interpretativa, nem se referir a ato não definitivamente julgado que antes era tratado como infração, penalidade ou contrário à lei, as disposições do art. 106 do CTN acima transcrito não autorizam a aplicação retroativa das Leis nº 10.676/2003 e 11.051/2004 ao presente caso.

Nesse sentido, já se posicionou Luciano Amaro ao tratar da retroatividade benigna presente na alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN, a saber:

Já a alínea 'b' do dispositivo conflita com o previsto na alínea 'a'. Com efeito, cuida a alínea 'b' da hipótese em que certo ato, que era contrário a uma exigência legal (de ação ou de omissão), deixou de ser tratado como tal pela lei nova. Vale dizer: o ato configurava uma infração à lei da época de sua prática, mas a lei nova deixa de considerá-lo como infração.



Ora, essa é exatamente a hipótese da alínea 'a' (AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2006).

As infrações tributárias abrangem tanto o fato jurídico do não cumprimento da obrigação tributária principal (pagamento de tributo) e acessória (deveres instrumentais) quanto as infrações penais tributárias (crimes fiscais).

No primeiro caso, tem-se a infração tributária como o fato jurídico ilícito consistente no não cumprimento do dever de pagar o tributo ou de cumprir com as obrigações tributárias acessórias.

O descumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória, enseja a imposição de uma penalidade, que, em Direito Tributário, consiste na aplicação de multas, ora de caráter moratório, ora com viés sancionatório.

Constata-se, portanto, que o art. 106, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, ao prever a retroatividade benigna, está a se referir às infrações tributárias e às penalidades advindas de seu cometimento, sendo esse o entendimento exarado pelo professor Alexandre Rossato da Silva Ávila que assim se pronunciou:

Na hipótese do inciso II do art. 106 do CTN, a lei tributária posterior à ocorrência da infração que for mais benéfica ao contribuinte deverá ser aplicada retroativamente. A lei do presente, por ser mais benigna em relação à vigente por ocasião das infrações pretéritas, produzirá os seus efeitos no passado. O dispositivo refere-se exclusivamente às penalidades impostas por infração à legislação tributária. Ou seja, diz respeito apenas às multas, sejam moratórias ou punitivas. O princípio a ser aplicado é o mesmo do direito penal (“a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”). Podemos dizer, a lei tributária não retroagirá, salvo, em matéria de penalidades, para beneficiar o contribuinte. A retroatividade benigna não abrange o tributo, os juros ou a correção monetária. O tributo deverá ser apurado de acordo com a lei vigente no momento do fato gerador, não podendo ser invocada a aplicação retroativa quando a norma posterior reduzir a carga tributária (ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de direito tributário. Verbo Jurídico. Porto Alegre: 2008, p. 197). Grifei.

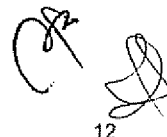
A sistemática de apuração da contribuição para o PIS não pode fugir à regra do Código Tributário Nacional, devendo o lançamento respectivo se reportar ao momento do nascimento da obrigação tributária, observando-se a legislação tributária vigente.

Alterações posteriores na forma de apuração do tributo somente serão aplicáveis para as situações futuras, salvo quando se referir à imposição de multas, que, nesses casos, poderão retroagir nos termos do art. 106, II, do CTN (retroatividade benigna).

Tais entendimentos encontram-se conforme o comando constitucional que restringe a retroatividade da lei àquelas de natureza penal, ou seja, que cuida das infrações e das penalidades, *in verbis*:

Art. 5º (...)

XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;



A Lei nº 9.784/1999, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e que se aplica, subsidiariamente, aos processos administrativos específicos – dentre os quais se inclui o Processo Administrativo Fiscal – nos termos do seu art. 69, assim dispõe:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

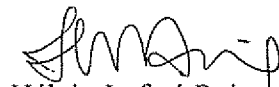
XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. Grifei

Não há, portanto, suporte legal para a aplicação retroativa das Leis nº 10.676/2003 e 11.051/2004 ao presente caso, seja por não se tratar de leis expressamente interpretativas, seja por não se referir a infrações ou penalidades.

V. Conclusão

Nesse contexto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, uma vez que o auto de infração referente à contribuição para o PIS fora elaborado em conformidade com as normas que regem a tributação das cooperativas de crédito, equiparadas constitucional e infraconstitucionalmente às instituições financeiras.

É como voto.



Hélcio Lafetá Reis

