



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10166.003823/00-02  
**Acórdão** : 203-07.877  
**Recurso** : 117.554

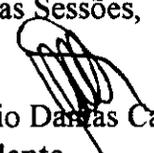
**Sessão** : 05 de dezembro de 2001  
**Recorrente** : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS SERVIDORES DA JUSTIÇA DO TRABALHO NO DF - CREDIJUSTRA  
**Recorrida** : DRJ em Brasília - DF

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS SERVIDORES DA JUSTIÇA DO TRABALHO NO DF – CREDIJUSTRA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em rejeitar as arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2001

  
Otacilio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

  
Renato Scalco Isquierdo  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Augusto Borges Torres, Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.  
Iao/mdc



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.003823/00-02  
Acórdão : 203-07.877  
Recurso : 117.554

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

## RELATÓRIO

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 01 a 07, lavrado para exigir da empresa interessada, acima identificada, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS dos períodos de apuração de fevereiro de 1999 a agosto do mesmo ano, tendo em vista o não recolhimento da referida contribuição sobre as suas operações.

Devidamente cientificada da autuação (fl. 02), a interessada, tempestivamente, impugnou o feito fiscal por meio do arrazoado de fls. 86 e seguintes, no qual sustenta a ilegalidade e inconstitucionalidade das normas que determinaram a incidência da COFINS sobre as cooperativas de crédito. Menciona que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 174, § 2º, expressamente refere ao incentivo à atividade cooperativa e outras formas de associativismo que a lei deve dar, devendo, portanto, ter tratamento diferenciado das atividades econômicas comuns. Acresce que as cooperativas têm natureza jurídica especial, não exercem atividades mercantis com seus associados, não têm objetivo de lucro, razão pela qual não pode haver incidência tributária.

Evoca, também, a seu favor, o art. 146, III, c, também da Constituição Federal que determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. Diz que somente a lei complementar poderia ter criado a exação de que se trata e que a Lei nº 9.718/98 e a Medida Provisória nº 1.858/99 não poderiam, por serem de hierarquia inferior, revogar a norma contida no art. 6º, § 1º, da Lei Complementar nº 70/91, que expressamente excluía da incidência da COFINS as cooperativas, relativamente aos seus atos cooperados.

Sustenta, ainda, a inconstitucionalidade da alíquota de 3% para a COFINS, dizendo que, quando da edição da Lei nº 9.718/98, não havia autorização constitucional para a incidência da COFINS sobre as receitas não decorrentes do faturamento, autorização essa que somente sobreveio com a Emenda Constitucional nº 20/98, que é posterior à referida lei.

A autoridade julgadora de primeira instância, pela decisão de fls. 112 e seguintes, manteve integralmente o lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10166.003823/00-02

**Acórdão** : 203-07.877

**Recurso** : 117.554

Inconformada com a decisão monocrática, a interessada interpôs recurso voluntário dirigido a este Colegiado, no qual reitera seus argumentos já expendidos na impugnação.

À fl. 146, consta Carta de Fiança expedida pelo Banco Cooperativo do Brasil em favor da recorrente. Por despacho, a autoridade preparadora negou seguimento ao recurso voluntário sob o fundamento de que a norma contida no art. 33, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 32 da Medida Provisória nº 1.973-67 não havia sido regulamentada. A recorrente diante da negativa, obteve medida liminar em Mandado de Segurança (documentos de fls. 152 a 154) assegurando o seguimento do recurso tão-somente mediante a apresentação da referida carta de fiança.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10166.003823/00-02

**Acórdão** : 203-07.877

**Recurso** : 117.554

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR RENATO SCALCO ISQUIERDO

O recurso é tempestivo, e, tendo preenchido os demais requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A questão central do presente recurso reside na definição sobre a incidência, ou não, da COFINS sobre as receitas das sociedades cooperativas de crédito, ou, em outras palavras, se tais entidades devem ter tratamento idêntico às demais instituições financeiras no que se refere às contribuições para a COFINS.

Em primeiro lugar, é importante que se destaque, é fato incontroverso, no presente processo, a natureza jurídica de cooperativa da autuada, e que as receitas objeto de tributação decorrem exclusivamente de atos cooperados. Não houve por parte da fiscalização qualquer investigação sobre a realização de atos não cooperados, até mesmo porque a autoridade fiscal pretende atingir exatamente os atos cooperados.

Irrelevante, ao meu ver, que tais cooperativas sejam consideradas pela legislação que trata do Sistema Financeiro Nacional instituições financeiras. Se a lei permite que a exploração das atividades típicas de instituições financeiras possam ser feitas por cooperativas de crédito, é evidente que tais sociedades devem se sujeitar às normas e à fiscalização do Banco Central. Nem por isso pode-se concluir que as cooperativas de crédito devam ter o mesmo tratamento tributário das demais instituições financeiras. Aliás, a inserção das cooperativas de crédito no sistema financeiro nacional é dada pela própria Constituição Federal, que dispõe em seu art. 192:

*“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.”*

Por outro lado, a Constituição Federal, ao tratar da tributação das sociedades cooperativas, assim dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.003823/00-02  
Acórdão : 203-07.877  
Recurso : 117.554

*"Art. 146. Cabe à Lei Complementar: •*

*(...)*

*III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas."*

Penso que a expressão "adequado tratamento tributário" não equivale a não tributação. Se efetivamente a norma constitucional tratasse de imunidade, não haveria razão para a legislação infraconstitucional tratar do assunto. Ao contrário, a Lei Complementar nº 70/91, ao instituir a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, assim dispôs:

*"Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.*

*(...)*

*Art. 6º. São isentas de contribuição:*

*I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de sua finalidade."*

A norma transcrita caracteriza-se como norma de exclusão, tal como definida na doutrina. A lei, de forma genérica, definiu como contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas e as a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, para depois, de forma a precisar o comando legal, dele excluiu as sociedades cooperativas.

A tributação das cooperativas de crédito pela COFINS somente foi instituída pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. O art. 3º, § 5º, do referido diploma legal estabeleceu como base de cálculo da COFINS, para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art.

*lot*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.003823/00-02  
Acórdão : 203-07.877  
Recurso : 117.554

22, da Lei nº 8.212/91 (entre as quais encontra-se expressamente referidas as cooperativas de crédito), o faturamento, admitidas as deduções previstas na legislação do PIS.

Em seguida, a Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, alterando a Lei nº 9.718/98, aumentou a possibilidade de deduções da base de cálculo da COFINS, bem como determinou a redução da alíquota aplicável para 0,65%. Assim dispôs a norma em comento:

*“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.*

*Art. 2º O art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 6º e 7º:*

*§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no parágrafo anterior, poderão excluir ou deduzir:*

*I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:*

*a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;*

*b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;*

*c) deságio na colocação de títulos;*

*d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;*

*e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operação de hedge;*

*(...)”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10166.003823/00-02  
**Acórdão** : 203-07.877  
**Recurso** : 117.554

O dispositivo legal isencional previsto no art. 6º, I da Lei Complementar nº 70/91, entretanto, somente foi revogado expressamente pela Medida Provisória nº 1.858, de 29 de junho de 1999, que, modificando a redação da Medida Provisória nº 1.807 (editada entre janeiro e junho de 1999), introduziu a seguinte norma:

*“Art. 23. Ficam revogados:*

*(...)*

*II - a partir de 30 de junho de 1999:*

*a) os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.”*

Esse dispositivo legal foi repetido por todas as edições posteriores dessa mesma Medida Provisória, e por aquelas que a sucederam (MP nº 1.991 – dezembro de 1999 a junho de 2000 – MP nº 2.037 – junho a dezembro de 2000 -, e, finalmente, MP nº 2.113, editada em dezembro de 2000 e reeditada até a presente data).

A recorrente, para sustentar a não incidência da COFINS sobre as cooperativas de crédito, evoca questões de índole constitucional, como a aplicação dos arts. 192, VII e 146, III, “c”, defendendo a reserva da lei complementar para tratar da tributação das cooperativas. Igualmente, evoca a impossibilidade de revogação do art. 6º, I, da Lei Complementar 70/91 por medida provisória, em face da hierarquia das leis.

É pacífico neste Conselho o entendimento no sentido de que a autoridade administrativa não tem competência legal para apreciar a constitucionalidade de lei, matéria reservada ao Poder Judiciário pela própria Carta Magna (artigos 97 e 102). O processo administrativo, portanto, não é meio próprio para resolver questões dessa ordem, e a decisão da Delegacia de Julgamento não merece qualquer reparo.

Em reforço a essa orientação, cabe aqui lembrar o conteúdo do Parecer Normativo CST n. 329/70 (D.O.U. de 21/10/70) que, em certo trecho, cita RUY BARBOSA NOGUEIRA (in “Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias”, 1965, pág 21) que diz:

*“Devemos distinguir o exercício da administração ativa da judicante. No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar a 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 da administração ativa o exercício do ‘poder executivo’.”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10166.003823/00-02  
**Acórdão** : 203-07.877  
**Recurso** : 117.554

Mais adiante, citando TITO REZENDE, continua o referido Parecer:

*“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, por que 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.”*

Nesse mesmo sentido, ratificando o entendimento até aqui defendido, dispôs o Parecer COSIT/DITIR nº 650, de 28/05/93, expedido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação em recente decisão em processo de consulta:

*“5.1 - De fato, se todos os Poderes têm a missão de guardiões da Constituição e não apenas o Judiciário e a todos é de rigor cumpri-la, mencione-se que o Poder Legislativo, em cumprimento a sua responsabilidade, anteriormente à aprivação de uma lei, a submete à Comissão de Constituição e Justiça (C.F., art. 58), para salvaguarda de seus aspectos de constitucionalidade e/ou adequação à legislação complementar. Igualmente, o Poder Executivo, antes de sancioná-la, através de seu órgão técnico - Consultoria Geral da República, aprecia os mesmos aspectos de constitucionalidade e conformação à legislação complementar. Nessa linha sequencial, o Poder Legislativo, ao aprovar determinada lei, o Poder Executivo, ao sancioná-la, ultrapassam em seus âmbitos, nos respectivos atos, a barreira da sua constitucionalidade ou de sua harmonização à legislação complementar. Somente a outro Poder, independente daqueles, caberia tal argüição.*

*5.2 - Em reforço ao exposto, veja-se a diferença entre o controle judiciário e a verificação de inconstitucionalidade de outros Poderes: como ensina o Professor José Frederico Marques, citado pela requerente, se o primeiro é definitivo hic et nunc, a segunda está sujeita ao exame posterior pelas Cortes de Justiça. Assim, mesmo ultrapassada a barreira da constitucionalidade da Lei na órbita dos Poderes Legislativo e Executivo, como mencionado, chega-se, de novo, em etapa posterior, ao controle judicial de sua constitucionalidade.*

*5.3 - (...) Pois, se ao Poder Executivo compete também o encargo de guardião da Constituição, o exame da constitucionalidade das leis, em sua órbita, é*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10166.003823/00-02  
**Acórdão** : 203-07.877  
**Recurso** : 117.554

*privativo do Presidente da República ou do Procurador-Geral da República.”*  
(C.F., artigos 66, § 1º e 103, I e VI).

Igualmente, falece de competência a autoridade julgadora administrativa para examinar a legalidade de lei, assim entendida a adequação de lei ordinária à lei complementar. Como os órgãos julgadores administrativos integram a estrutura do Poder Executivo, não podem esses deixar de aplicar preceito previsto em lei.

E, finalmente, defende a recorrente que a incidência da COFINS sobre as cooperativas de crédito, uma vez ultrapassadas as questões antes sucitadas, somente poderia operar-se noventa dias após a revogação expressa da norma contida no art. 6, I, da Lei Complementar 70/91, em face do princípio da anterioridade nonagésimal a que estão sujeitas as contribuições (art. 195, § 6º da CF). Desta forma, as contribuições para a COFINS, em relação às sociedades cooperativas de crédito, somente poderiam ser exigidas a partir de 30 de setembro de 1999 (90 dias após a primeira edição da Medida Provisória nº 1.858).

Penso que, mais uma vez, o exame da questão esbarra nas limitações de competência do julgamento administrativo. Isso porque, embora somente revogado expressamente o art. 6º, I, da Lei Complementar 70/91 em junho de 1999, houve claramente a revogação tácita desse dispositivo desde a edição da Medida Provisória nº 1.807, em janeiro de 1999, quando incluiu no rol de contribuintes da COFINS as cooperativas de crédito. Não há como compatibilizar as regras da Lei Complementar nº 70/91 e da Medida Provisória nº 1.807, que são claramente antagônicas. A primeira isenta as cooperativas da COFINS e a Medida Provisória expressamente inclui as cooperativas de crédito entre os contribuintes da COFINS na mesma modalidade das instituições financeiras.

Ao reconhecer que somente com a edição da Medida Provisória nº 1.858 houve a revogação da isenção contida no art. 6º, I, da Lei Complementar, automaticamente estar-se-ia negando a vigência da Medida Provisória nº 1.807. Enfim, a solução da presente questão não encontra guarida na esfera administrativa, pois versa sobre matéria que somente o Poder Judiciário pode examinar.

Inaplicável, portanto, à espécie, o Ato Declaratório SRF nº 88/99, porquanto esse ato destina-se a regular os efeitos da Medida Provisória nº 1.858/99, que trata da tributação das cooperativas de forma geral. Antes, porém, a Lei nº 9.718/98 já havia estabelecido a incidência dessa contribuição para as cooperativas de crédito, norma específica sobre a qual o referido ato normativo não alcança.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10166.003823/00-02  
**Acórdão** : 203-07.877  
**Recurso** : 117.554

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2001

*Renato Scalco Isquierdo*  
RENATO SCALCO ISQUIERDO