



Processo nº : 10166.023092/99-06  
Recurso nº : 114.903  
Acórdão nº : 203-08.334

Recorrente : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS SERVIDORES  
DA SECRETARIA DE SAÚDE DO DF - CRED SAÚDE  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

**COFINS. SOCIEDADES COOPERATIVAS.** Consoante o AD/SRF 088/99, as Contribuições para o PIS/PASEP e para Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelas **sociedades cooperativas** serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, **relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês do novembro de 1999.** O inciso I do art. 6º da LC nº 70/91, referente à isenção da COFINS para as sociedades cooperativas em relação aos atos cooperativos, foi revogado pela referida MP somente a partir de 30.06.1999. O período autuado está compreendido entre fevereiro e julho de 1999.

**Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS SERVIDORES DA SECRETARIA DE SAÚDE DO DF – CRED SAÚDE.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2002.

Otacilio Dantas Cartaxo  
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Antônio Augusto Borges Torres, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf/ja



Processo nº : 10166.023092/99-06  
Recurso nº : 114.903  
Acórdão nº : 203-08.334

Recorrente : COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS SERVIDORES DA SECRETARIA DE SAÚDE DO DF - CRED SAÚDE

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pelo Delegado da DRJ em Brasília - DF, referente à impugnação ao auto de infração lavrado em razão de alegada inadimplência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, relativa aos meses de fevereiro, março, maio, junho e julho de 1999, no total de R\$3.577,58.

A autuação apurou a exação a partir dos balancetes mensais elaborados pela autuada, consoante os comandos legais vigentes à época, especialmente a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 37, de 05.04.99.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao feito, alegando, em síntese, que: a) a atividade cooperativa não gera lucro, devolvendo eventuais sobras aos cooperados, sofrendo incidência tributária somente em operações realizadas com não cooperados; b) a legislação administrativa e judicial já consolidou entendimento de que não há incidência da COFINS nos atos típicos de cooperativa, realizados com cooperados, citando para tanto as IN SRF nºs 11/96 e 93/97; c) a Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições não podem afetar matéria regida por lei complementar, a teor do artigo 146 da Constituição Federal, sendo inconstitucional e ilegal a alteração da base de cálculo promovida pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; e d) se superados todos os argumentos, consoante o Ato Declaratório SRF nº 88, de 10 de dezembro de 1999, o tributo só é exigível a partir de 29/10/99, por efeito nonagesimal.

Decidindo a questão, a autoridade singular pronunciou-se, expedindo julgado contendo a seguinte ementa:

*"Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO*

*Constatada falta de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força da lei, pois a contribuição social para a COFINS, devida pela pessoa jurídica de direito privado, será calculada com base no seu faturamento, correspondente à receita bruta, entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*INCONSTITUCIONALIDADE*

*As contribuições sociais, não sendo impostos, não se exige que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes sejam estabelecidos por lei complementar. De qualquer forma, argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria.*



Processo nº : 10166.023092/99-06  
Recurso nº : 114.903  
Acórdão nº : 203-08.334

### COOPERATIVAS DE CRÉDITO

*O tratamento tributário dispensado pela Lei 5.764/71 se aplica às cooperativas de produção, de trabalho e não à cooperativa de crédito, a qual está jungida às disposições dos arts. 192, VIII, e 22, VI e VII da Constituição Federal e observada a legislação federal em vigor, cujo funcionamento, criação e extinção estão originalmente normatizadas na Lei 4.595, de 31/12/1964, e Resolução nº 1.914, de 11.04.1992, do Banco Central.*

### LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Intimada da decisão em 02/06/2000, a interessada apresentou, em 26/06/2000, recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, reafirmando sua natureza jurídica, regida por normas específicas, consoante comando constitucional, não se perfilhando suas atividades com cooperados como de natureza tributária, como quer a Fazenda Pública, através de expedição de atos ilegais e inconstitucionais, quais sejam, a Lei nº 9.715, de 25/11/1998, as Medidas Provisórias nºs 1.212, de 29/10/1995, e 1.858/99, sucedida pela MP nº 1.991/2000-17, encetando tratamento diferenciado entre as cooperativas pela natureza de sua atividade, além de atribuir-lhes atividade mercantil e apuração de lucro. Pondera, também, a inadmissão, pela Constituição Federal, de imposição tributária às sociedades cooperativas pela via de atos infraconstitucionais. Rebate a transmutação empreendida pela Lei nº 9.718/98 no conceito de faturamento, ampliando o seu sentido para receita, sem amparo constitucional para tanto. Cita a conceituação doutrinária para especiar seu argumento. Conclui pela inexigibilidade da COFINS com base nos dispositivos legais invocados no auto de infração. Argúi, finalmente, que, se superados os óbices legais apontados, restaria, ainda, improcedente o período da autuação. O Ato Declaratório da Secretaria da Receita Federal nº 88, de 17/11/1999, remete a eficácia da MP nº 1.858-7, quanto às sociedades cooperativas, para os fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999, ou seja, para período posterior ao autuado. Assim, requer seja reformada a decisão recorrida, julgando improcedente a autuação em foco.

A recorrente efetuou o depósito recursal, considerado eficaz pela autoridade preparadora.

É o relatório.



Processo nº : 10166.023092/99-06  
Recurso nº : 114.903  
Acórdão nº : 203-08.334

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Atendido os pressupostos de admissibilidade, pode o recurso ser apreciado.

O presente recurso versa sobre a incidência da COFINS sobre a receita das cooperativas de crédito, na modalidade a que estão sujeitas as instituições financeiras, tal como exigido pelo auto de infração.

Assevere-se que é indiscutível a alegada natureza jurídica de cooperativa da autuada, sendo as receitas objeto da autuação decorrentes 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 pretendeu atingir exatamente os atos cooperados.

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.

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, nesse quesito, não merece qualquer reparo.

Em reforço a essa orientação, cabe aqui lembrar o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 329/70 (DOU 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'".*

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."*



Processo nº : 10166.023092/99-06  
Recurso nº : 114.903  
Acórdão nº : 203-08.334

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, ao proferir 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 aprovação 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 seqüencial, 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 privativo do Presidente da República ou do Procurador-Geral da República (C.F., artigos 66, par. 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 a lei.

Segundo a autoridade autuante, as cooperativas de crédito passaram a contribuintes da COFINS, na modalidade a que estão sujeitas as instituições financeiras, a partir de fevereiro de 1999, por força dos artigos 3º, § 5º, e 17 da Lei nº 9.718, de 27/10/1998, estando expressamente citadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, como segue:

*“Art. 22. (...)*

*§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento*

*@*



Processo nº : 10166.023092/99-06  
Recurso nº : 114.903  
Acórdão nº : 203-08.334

*mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo". (grifei)*

Pela via da medida provisória foram efetuadas modificações no texto da Lei nº 9.718/98, sendo que a de nº 1.807, de 24/01/1999, introduziu novos parágrafos no artigo 3º. A Medida Provisória nº 1.858, editada em 29 de junho de 1999, decorrente da Medida Provisória nº 1.807-5, de 17 de junho de 1999, manteve o texto inicial no artigo 2º, inovando, porém, no artigo 23, conforme seguem:

*"Art. 2º O art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 6º a 8º:*

*'§ 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 operações de hedge;'*

*Art. 23. Ficam revogados:*

*[...]*

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



Processo nº : 10166.023092/99-06  
Recurso nº : 114.903  
Acórdão nº : 203-08.334

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

A revogação do inciso I do artigo 6º da LC nº 70/91 foi mantida no artigo 25 da edição nº 7 da referida Medida Provisória, datada de 29/07/1999.

O inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, refere-se à isenção da COFINS para as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades.

Compulsando os artigos 104, inciso III, e 178, do CTN, os dispositivos de lei que extinguirem ou reduzirem isenções entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra sua publicação, podendo a lei revogá-las ou modificá-las a qualquer tempo.

O Professor Luciano Amaro, em seu livro “Direito Tributário Brasileiro”, assim leciona acerca da isenção:

*“Como regra geral, a isenção pode ser revogada por lei a qualquer tempo (CTN, art. 178). A revogação de norma de isenção equivale à edição de norma de incidência. A diferença é apenas de técnica legislativa, como já acentuamos.*

*Se o fato ‘a’ estava fora do campo de incidência (porque ele, pura e simplesmente, não fora abrangido pela regra de incidência, ou porque, embora abrangido pelo gênero tributado, fora excepcionado da incidência por norma de isenção), tanto a edição de regra que o tribute como a revogação da norma que o isentava implica seu ingresso no rol dos fatos tributáveis.*

*Se trata de tributo sujeito ao princípio da anterioridade, é óbvio que a revogação da isenção, tendo o mesmo efeito da edição de regra de tributação, importa em que o tributo só possa ser aplicado a partir do exercício seguinte àquele em que a norma legal seja editada. O Código Tributário Nacional deixou isso expresso no art. 104, III.”*

O artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, mitigando o princípio da anterioridade, estabelece que as contribuições sociais somente podem ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado.

Se a instituição de tributos, bem como a extinção ou redução de isenção, cumprem o mesmo lapso temporal, só entrando em vigor no exercício seguinte àquele em que ocorra a publicação da lei que os instituiu ou que extinguiu ou reduziu isenção, também a extinção ou redução de isenção das contribuições sociais, que produz os mesmos efeitos da criação de regra de incidência, cumprirá o mesmo *vacatio legis* previsto para sua instituição ou modificação.

A extensão da exigência da COFINS para as instituições financeiras relacionadas no § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, nas quais se inserem as cooperativas de crédito, foi efetivada sem a correspondente revogação do inciso I do art. 6º da referida LC, que isentava,

*ca*



Processo nº : 10166.023092/99-06  
Recurso nº : 114.903  
Acórdão nº : 203-08.334

expressamente, as sociedades cooperativas da COFINS quanto aos atos cooperativos. Somente em 29/06/1999 a MP nº 1.858-6 revogou a isenção.

É assente o entendimento do STF de que a LC nº 70/91, por ter matriz constitucional no art. 195, inciso I, da Constituição Federal, versa sobre matéria atinente à lei ordinária, razão por que pode ser alterada sem o rito qualificado da lei complementar.

Em razão desse entendimento, a autoridade administrativa responsável pela aplicação da legislação tributária, a Secretaria da Receita Federal, expediu o Ato Declaratório nº 88, de 17/11/1999, com o seguinte teor:

*"O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 1.858, de 1999, declara que as contribuições para o PIS/PASEP e para o financiamento da seguridade social – COFINS devidas pelas sociedades cooperativas serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês do novembro de 1999."* (negritei)

O entendimento que se extrai de ato supracitado é que as regras inseridas na MP nº 1.858-7, relativas às referidas contribuições, passaram a produzir seus efeitos somente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de novembro de 1999. Isso transferiu a vigência para essa data não só do disposto no referido artigo 2º, como também a exigência da COFINS das sociedades cooperativas.

Respalda tal entendimento o comando que veio a ser expresso na Lei Complementar nº 107, de 26 de abril de 2001, que, alterando o artigo 9º da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, determina:

*"Art. 9º A cláusula de revogação deverá numerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas."*

Assim, não é cabível considerar que a Lei nº 9.718/98 revogou, tacitamente, a isenção da COFINS das sociedades cooperativas, dada a imperiosidade de fazê-lo expressamente, como veio a ser confirmado pela LC nº 107/2001.

Pelo exposto, considerando que o período autuado refere-se a fatos geradores ocorridos antes de novembro de 1999, ou seja, do estabelecido no citado Ato Declaratório, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2002.

  
MARIA CRISTINA ROSA DA COSTA