



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

Processo nº 19740.000633/2003-33
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3302-004.129 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2017
Matéria CONFIS - AUTO DE INFRAÇÃO
Embargante COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO SUL-SERRANA DO ESPÍRITO SANTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/10/1999, 01/02/2000 a 28/02/2000, 01/02/2001 a 28/02/2001

ISENÇÃO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATOS COOPERATIVOS PRÓPRIOS. REVOGAÇÃO.

O faturamento mensal das sociedades cooperativas, decorrente de atos cooperativos, gozava de isenção da Cofins até o mês de competência de setembro de 1999, desde que contabilizado, em separado, nos termos da legislação específica.

A partir de 1º de outubro de 1999, as sociedades cooperativas estão sujeitas à Cofins sobre o seu faturamento, independentemente deste resultar de operações com cooperados e/ ou com não-cooperados.

OBSERVÂNCIA DE ATOS NORMATIVOS. EXCLUSÃO DE PENALIDADES E JUROS DE MORA. ARTIGO 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.

A observância do AD SRF nº 88/1999 pelas sociedades cooperativas exclui a imposição de penalidades e juros de mora em relação às contribuições exigidas em outubro/1999.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/10/1999, 01/02/2000 a 28/02/2000, 01/02/2001 a 28/02/2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. COMPROVADA A OMISSÃO. INTEGRAÇÃO DO JULGADO. POSSIBILIDADE.

Uma vez comprovada a omissão, mas rejeitada a pretensão meritória da embargante, conhece-se e acolhe-se parcialmente os embargos, para integrar o julgado, sem efeito infringente, e rerratificar o acórdão embargado.

Embargos Acolhidos em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em parcialmente acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes, para dar parcial provimento ao recurso voluntário excluindo da base de base de cálculo as receitas dos atos cooperativos no período de julho a setembro de 1999 e excluir os juros de mora e multa de ofício lançados, proporcionais às receitas de atos cooperativos para a competência de outubro de 1999, parcialmente vencido o Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator, que acolhia parcialmente os embargos de declaração para rerratificar o acórdão embargado. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Redator Designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração (fls. 1016/1020), tempestivamente opostos pela contribuinte, com o objetivo de suprir alegado vício de omissão.

Segundo a embargante, a despeito de ter demonstrado a ofensa ao princípio da espera nonagesimal, que impedia a exigência da Cofins sobre atos não cooperativos antes de novembro de 1999, o Colegiado não se pronunciara sobre o alcance do AD nº 88/99 (ofensa ao princípio da espera nonagesimal), limitando-se a afirmar que “no período de fevereiro a outubro de 1999, a decisão recorrida foi clara ao informar que o lançamento fundou-se na Lei nº 9.718/98, não havendo que se falar em descumprimento do prazo nonagesimal, como entendeu a Recorrente”.

E ao assim proceder, alegou a embargante que o Colegiado omitira-se de analisar os dois fundamentos do lançamento fiscal, por ela contestados na peça impugnatória e no recurso voluntário, a saber: “a Lei nº 9.718/98, conjugada com a vigência do artigo 6º, I da Lei Complementar nº 70/91, revogada pela MP Nº 1.858-7/99.”

Por meio do despacho de fls. 1157/1158, o então Presidente desta Turma Ordinária, com base nos §§ 1º e 3º do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF/2015), aprovado pela Portaria MF 343/2015, admitiu os presente embargos e determinou que retornasse à pauta de julgamento, com base no seguinte entendimento:

Entendo, portanto, que procede a alegação da Embargante de que a Turma de Julgamento deveria se pronunciar para esclarecer se no crédito tributário mantido pelo acórdão embargado foi considerado ou não a aplicação das disposições do referido AD nº 88/99 (revogado pela IN nº 247/2002), à luz das alegações da Embargante e do Relatório Fiscal da diligência.

Na Sessão de 9 de dezembro de 2015, mediante sorteio, os presentes autos foram distribuídos para este Relator.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

Uma vez cumprido os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento dos presentes embargos de declaração, para análise do alegado vício de omissão.

A embargante alegou que o Colegiado omitira-se de analisar os fundamentos da autuação, concernentes à tributação das sociedades cooperativas pela Cofins, por meio da Lei 9.718/1998, conjugado com os efeitos da revogação da isenção do art. 6º, I, da Lei Complementar 70/1991, pela Medida Provisória 1.858-7/1999, em relação aos atos cooperativos próprios, inclusive aqueles praticados pelas cooperativas de crédito. Segundo a recorrente tal revogação somente produziu efeito a partir do mês de novembro de 1999, conforme reconhecido pela própria Receita Federal, por meio do Ato Declaratório SRF 88/1999.

Assim como as demais pessoas jurídicas, a partir fevereiro de 1999, a cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins das sociedades cooperativas, não submetidas ao regime não cumulativo das Lei 10.637/2002 e 10.883/2003, dá-se com base no faturamento/receita bruta, nos termos do arts. 2º e 3º Lei 9.718/1998, com as exclusões gerais, previstas no art. 15 da Lei 9.718/1998, e específicas previstas em outros preceitos do citado diploma legal e legislação esparsa.

O teor do art. 15 da Lei 9.718/1998 não deixa qualquer dúvida a respeito do entendimento aqui apresentado, senão veja:

*Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, **observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998**, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:*

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

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

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Uma vez definida que a cobrança da Cofins efetiva-se segundo os ditames da Lei 9.718/1998, passa-se analisar o segundo argumento da autuada.

Para a embargante somente a partir do mês de novembro de 1999, a cobrança da Cofins das sociedades cooperativas passou a ser possível. Até então tais pessoas jurídicas estavam amparadas pela isenção estabelecida no inciso I do art. 6º da Lei Complementar 70/1990, que foi revogada pela Medida Provisória 1.858-7/1999, vigente a partir de 29/7/1999 e efeitos a partir 30/10/1999, por força do princípio da anterioridade nonagesimal.

A alegação da recorrente não procede, seja em relação a abrangência dos atos beneficiados com a isenção, seja no que concerne ao termo final do citado benefício.

No primeiro caso, a referida isenção limita-se aos atos cooperativos próprios ou típicos, conforme se infere da leitura do inciso I do art. 6º da Lei Complementar 70/1991, que segue transcrito:

Art. 6º - São isentas da contribuição:

*I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos **atos cooperativos próprios** de suas finalidades;*

[...] (grifos não originais)

Sabidamente, os atos cooperativos próprios ou típicos são aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, segundo definição contida no art. 79 da Lei 5.764/1971. Por conseguinte, não estavam contemplados com a referida isenção, as receitas auferidas pelas sociedades cooperativas com os demais atos, denominados de atos cooperativos impróprios ou atípicos.

Em relação ao prazo final, a embargante alegou que, por força do princípio da anterioridade nonagesimal, a Medida Provisória 1.858-7/1999, vigente a partir de 29/7/1999, somente produzira efeitos a partir 30/10/1999, portanto, até o final do mês de outubro de

1999, os atos cooperativos encontravam-se amparados pela isenção da Cofins, conforme havia reconhecido a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio do Ato Declaratório SRF 88/1999, a seguir transcrito:

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 financiamento da seguridade social - Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999.

De outra parte, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 101/106 e Informação Fiscal de fls. 931/936, a fiscalização asseverou que a citada isenção vigeu até 30 de junho de 1999, quando foi revogada pela Medida Provisória 1.858-6, de 29 junho de 1999, vigente a partir de 30 de junho de 1999, data da sua publicação, conforme expressamente determinado pelo art. 23, II, “a”, a seguir reproduzido.

Art. 23. Ficam revogados:

I - a partir de 28 de setembro de 1999, o inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998;

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;

[...] (grifos não originais)

Essa mesma redação foi mantida nas edições subsequentes da referida MP, até sua edição final, consolidada no art. 93, II, “a” da vigente MP 2.158-35/2001, cuja aplicação não pode ser afastado por este Colegiado, sob pena de afronta ao disposto no art. 26-A do Decreto 70.235/1972 e descumprimento da determinação expressa no art. 62 do RICARF/2015.

Cabe ainda ressaltar que, o princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988, aplica-se apenas às hipóteses de cobrança ou majoração das contribuições para a seguridade social, o que contraria o entendimento da embargante, no sentido de estendê-la para os casos de revogação de isenção ou cancelamento de qualquer outro tipo de benefício fiscal.

Com base nessas considerações, fica demonstrado que contraria expressa determinação legal o entendimento esposado pela embargante e no explicitado Ato Declaratório SRF 88/1999, que foi expressamente revogado pelo art. 108, II, da Instrução Normativa SRF 247/2002.

Assim, em consonância com o disposto no referido preceito legal, a exclusão da base de cálculo da Cofins das receitas provenientes dos atos cooperativos próprios limita-se apenas ao período de fevereiro de 1999 a junho de 1999, conforme entendimento da fiscalização e dados discriminados na planilha de fl. 934, resultado da diligência fiscal determinada por este Colegiado, que integra a Informação Fiscal de fls. 931/936.

Por todo o exposto, vota-se pelo acolhimento parcial dos presentes embargos de declaração, para integrar o acórdão embargado, sem efeito infringente, e rerratificar o acórdão embargado.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à aplicação do AD SRF nº 88/1999. Referido ato possuía a seguinte redação:

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 financiamento da seguridade social - Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória No 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999.

EVERARDO MACIEL

Tal ato foi revogado pela IN SRF 247/2002, porém sem interrupção de força normativa:

Art. 108. Ficam formalmente revogados, sem interrupção de sua força normativa:

I - os Atos Declaratórios Normativos Cosit nº 13, de 2 de julho de 1992, nº 32, de 27 de maio de 1994, nº 147, de 29 de julho de 1994, nº 21, de 7 de agosto de 1997, nº 31, de 24 de dezembro de 1997, nº 10, de 1º de abril de 1999, nº 11, de 8 de abril de 1999, e nº 21, de 31 de outubro de 2000;

*II - os Atos Declaratórios SRF nº 112, de 6 de agosto de 1998, nº 39, de 30 de abril de 1999, nº 70, de 30 de julho de 1999, nº 73, de 09 de agosto de 1999, nº 74, de 10 de agosto de 1999, **nº 88, de 17 de novembro de 1999**, nº 7, de 14 de fevereiro de 2000, nº 9, de 23 de fevereiro de 2000, nº 19, de 14 de março de 2000, e nº 44, de 13 de junho de 2000; (grifei)*

III - os Atos Declaratórios Interpretativos SRF nº 2, de 8 de maio de 2001, nº 7, de 20 de novembro de 2001, e nº 4, de 16 de maio de 2002;

IV - as Instruções Normativas SRF nº 62/89, de 22 de junho de 1989, nº 26/94, de 14 de abril de 1994, nº 6/99, de 29 de janeiro de 1999, nº 24/99, de 25 de fevereiro de 1999, nº 37/99, de 5 de abril de 1999, nº 47/99, de 28 de abril de 1999, nº 145/99, de 9 de dezembro de 1999, nº 54/00, de 19 de maio de 2000, nº 112/00, de 19 de dezembro de 2000, nº 40, de 25 de abril de

2001, nº 75, de 13 de setembro de 2001, nº 98, de 5 de dezembro de 2001, nº 199, de 12 de setembro de 2002, nº 209, de 27 de setembro de 2002, e nº 215, de 7 de outubro de 2002; e

V - o disposto nas Instruções Normativas SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998, e nº 152, de 16 de dezembro de 1998, quanto à determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O AD SRF nº 88/1999 dispunha que as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins seriam devidas em conformidade com a MP 1858-7/1999, de 30/07/1999, a partir dos fatos geradores de novembro/1999. Referida MP possuía os seguintes artigos tratando das incidências de PIS/pasep e Cofins sobre cooperativas:

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 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;

II - no caso de empresas de seguros privados, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas à garantia de provisões técnicas, durante o período de cobertura do risco;

III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates;

IV - no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos.

[...]

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto no art. 66 da Lei nº-9.430, de 1996, excluir da base de cálculo da COFINS:

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

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

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º As operações referidas no parágrafo anterior serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas.

Art. 16. Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP, na forma do-§ 1º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, relativamente às receitas decorrentes de operações praticadas com não-associados, aplica-se o disposto no artigo anterior.

Art. 25. Ficam revogados:

I - a partir de 28 de setembro de 1999, o-~~inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998;~~

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;

Dos artigos acima, apenas os 15 e 16 não constavam na MP 1858-6/1999, os demais constavam de forma idêntica, razão pela qual a revogação da isenção prevista no inciso I do artigo 6º da LC 70/1991 continuou vigente desde 30/06/1999. Observa-se, ainda, que o artigo 15 tratou de exclusões da base de cálculo das contribuições relativas a atos com cooperados, o que representava redução da carga tributária, configurando situação favorável aos contribuintes, revelando desnecessidade de observância do prazo nonagesimal, como, aliás, ocorreu de forma sistemática nas reduções a zero das alíquotas das contribuições.

Porém, O AD SRF nº 88/1999 reconheceu o transcurso do prazo nonagesimal para a apuração das contribuições das cooperativas, em conformidade com o disposto na MP 1858-7/1999, tanto para a revogação da isenção dos atos cooperativos quanto para as exclusões

da base de cálculo, embora a revogação houvera sido publicada na MP 1858-6/99, em 30/06/1999 e as exclusões somente em 30/07/1999.

Pontue-se que não seria plausível a Administração adotar o prazo nonagesimal para o contribuinte ter direito às exclusões de atos cooperativos de base de cálculo, mas não adotá-lo para revogar a isenção dos referidos atos, o que revelaria afronta ao princípio da vedação ao comportamento contraditório.

Todavia, perquirir os motivos que levaram a Administração Tributária a editar o AD é irrelevante, já que a redação foi explícita em adotar o prazo nonagesimal para a nova apuração das contribuições das cooperativas. Afastar a aplicação do referido ato somente seria possível em razão de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, o que, em princípio, não ocorreu.

De fato, a Administração revogou o AD SRF nº 88/1999 pela IN SRF nº 247/2002, sem interrupção de sua força normativa, o que implica reconhecer que continuaram válidos seus efeitos sobre as relações jurídicas ocorridas em sua vigência, ou seja, aquela não reconheceu eventual ilegalidade.

Por outro lado, a aplicação do princípio da anterioridade, incluindo a mitigada (prazo nonagesimal) em revogação de isenções é matéria controversa na doutrina, na jurisprudência judicial e administrativa. O STF possuía posição consolidada sobre o tema de acordo com a Súmula 615¹ e diversos julgados, como o RE 204.062, pela desnecessidade de observância do princípio da anterioridade:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO: REVOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

I. – Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente.

II. – Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

III – R.E. conhecido e provido” (grifei

Todavia, o acórdão proferido no Ag Rg no RE 564.225/RS caminhou em sentido contrário, levando a debates sobre a jurisprudência até então consolidada no STF:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004.

¹ O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM.

No âmbito administrativo, há diversos julgados aplicando o AD SRF nº 88/1999. A questão já foi objeto de julgamentos pelo CARF, cujas ementas transcrevem-se abaixo:

Acórdão: 203-08.333:

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 agosto de 1999.

Recurso provido.

Excerto:

"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:

[...]

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 artigo 2º, que inseriu os §§ 6º a 8º no artigo 3º da Lei nº 9.718/98, acrescentando ao § 5º outras possibilidades de deduções ou exclusões da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, como também a exigência da COFINS das sociedades cooperativas, em razão da revogação expressa da isenção até então em vigor.

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:

[...]

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."

Acórdão nº 204-02.084:

PIS

COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. A partir de novembro de 1999 a base impositiva da Cofins é a receita bruta, com as exclusões previstas em lei.

Recurso Negado.

Excerto:

"De sua feita, o Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, informa que "as contribuições para o PIS/Pasep e para financiamento da seguridade social -- Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999." A eficácia a partir do mês de novembro de 1999 atende à anterioridade nonagesimal determinada pelo art. 195, § 6º, da Constituição, se contado o prazo a partir da MP nº 1.858-7, de 29/07/99. Como referida anterioridade precisa ser obedecida, andou bem o AD SRF nº 88/99 ao estabelecer como ponto de corte para início das alterações o período de apuração de novembro de 1999, embora no caso dos autos o lançamento tem como período de apuração mais longínquo o mês de janeiro de 2000."

Acórdão nº 203-13.160:

ISENÇÃO. SOCIEDADES COOPERATIVAS

O faturamento mensal das sociedades cooperativas, decorrente de atos cooperativos, gozava de isenção da Cofins até o mês de competência de setembro de 1999, desde que contabilizado, em separado, nos termos da legislação específica.

A partir de 1º de outubro de 1999, as sociedades cooperativas estão sujeitas à Cofins sobre o seu faturamento, independentemente deste resultar de operações com cooperados e/ ou com não-cooperados.

Acórdão nº 201-81.454:

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

A isenção da receita proveniente dos atos cooperativos prevista no art. 6º, I, da LC nº 70/91, foi revogada pelo art. 23 da MP nº 1.858-6/99, produzindo efeitos a partir de novembro de 1999. A partir de então, a contribuição passou a incidir sobre todo o seu faturamento, admitidas as exclusões estabelecidas na norma, sendo, portanto, a mesma aplicada às demais sociedades.

Acórdão nº 201-81.285:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2005 a 30/04/2005

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA.

A partir de 1º de outubro de 1999, as sociedades cooperativas estão sujeitas ao PIS sobre o seu faturamento, como determinado pela Lei nº 9.718, de 1998, independentemente dele resultar de atos cooperativos e/ou de atos não cooperativos.

Recurso voluntário negado.

Acórdão nº 203-10.645:

BASE DE CÁLCULO. PERÍODO DE APURAÇÃO DE OUTUBRO DE 1999. A Cofins incide sobre o faturamento total das sociedades cooperativas, nos termos do art. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, e, de acordo com o Ato Declaratório nº 88/99, não se aplica nesse período as exclusões previstas na MP nº 1.858-7/99.

De modo similar, diversos julgados na DRJ adotaram a tese de observância do prazo nonagesimal na revogação de isenção:

Acórdão nº 3.252/2003:

COOPERATIVA DE CONSUMO. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. INCIDÊNCIA. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

A partir do mês de março de 1998 as cooperativas de consumo sujeitam-se às mesmas normas de incidência das contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas

Acórdão nº 4030/2003:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/10/1999

Ementa: COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITAS TRIBUTÁVEIS. No período em tela, compõem a base de cálculo da Cofins a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, exceto, no que tange às cooperativas, aquelas provenientes de atos com cooperados.

Excerto:

"Até a vigência da MP 1.858-6, editada em junho de 1999, que se opera relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999, de acordo com o AD SRF nº 88/99, respeitado o prazo nonagesimal, vigorava o disposto no artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar 70/91, que isentava "as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades". "

Acórdão nº 5.784/2004:

Ementa: COOPERATIVA DE CONSUMO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS.

A partir de 01/01/1998, as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

PIS. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

Em respeito ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal previsto na Constituição Federal, as alterações introduzidas na tributação das cooperativas de consumo, em novembro de 1997, somente terão eficácia a partir do período de apuração de março de 1998.

Excerto:

"Portanto, com o art. 69 da Lei nº. 9.532, de 1997, as cooperativas de consumo perderam toda a isenção tributária, fato que obriga a cooperativa, a partir de 1º de janeiro de 1998, a submeter-se à tributação de impostos e contribuições federais, aplicáveis às demais pessoas jurídicas."

Acórdão nº 13-21.237:

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO INCIDÊNCIA.

A partir de 1º de outubro de 1999, as sociedades cooperativas estão sujeitas à Cofins sobre o seu faturamento, como determinado pela Lei nº 9.718, de 1998, independentemente dele resultar de atos cooperativos e/ou de atos não cooperativos

Acórdão nº 08-19.614:

COFINS. BASE DE CÁLCULO.

A partir de outubro de 1999, a base de cálculo da Cofins devida pelas sociedades cooperativas é a totalidade das receitas auferidas, consideradas as exclusões previstas em lei, independentemente de tratar-se de receita advinda de atos cooperados ou não-cooperados ou de negócio-fim ou negócio-meio das cooperativas

Constata-se que os diversos julgados consideraram o prazo nonagesimal, seja a partir de outubro/1999, considerando a publicação da MP 1.858-6/1999, seja a partir de novembro/1999, por aplicação do AD SRF nº 88/1999.

De outro giro, não localizei acórdãos sob a sistemática de recursos repetitivos ou repercussão geral sobre a aplicação do prazo nonagesimal em revogação de isenção ou sobre a vigência da revogação específica em análise que pudesse conduzir à conclusão de ilegalidade do AD SRF nº 88/1999. Sendo assim, se a Administração não reconheceu sua ilegalidade, nem o Judiciário se pronunciou de modo a configurá-la, deveria então o ato administrativo de lançamento ter sido produzido em conformidade com seu conteúdo, em observância do princípio da vedação ao comportamento contraditório (*nemo potest venire contra factum proprium*).

Ressalva-se, entretanto, que a aplicação do prazo nonagesimal para a revogação da isenção ocorreu a partir de outubro/1999, pois a revogação ocorreu na MP 1858-6/1999 e não na 1858-7/1999, devendo a vigência dos prazos contar a partir da publicação da primeira MP, conforme decidido em sede de recursos repetitivos no REsp 1.136.210, transitado em julgado em 08/03/2010 (o qual tratou da vigência da MP 1.212/1995), cuja ementa transcreve-se abaixo e cujo conteúdo deve ser reproduzido no âmbito deste conselho, por aplicação do artigo 62 do Anexo II do RICARF:

"1. A contribuição social destinada ao PIS permaneceu exigível no período compreendido entre outubro de 1995 a fevereiro de 1996, por força da Lei Complementar 7/70, e entre março de 1996 a outubro de 1998, por força da Medida Provisória 1.212/95 e suas reedições.

2. A contribuição destinada ao Programa de Integração Social - PIS disciplinada pela Lei Complementar 7/70, foi recepcionada pelo artigo 239, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (RE 169.091, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 07.06.1995, DJ 04.08.1995).

3. O reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade formal dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88 (RE 148.754, Rel. Ministro Carlos Velloso, Rel. p/ Acórdão Ministro Francisco Rezek, Tribunal Pleno, julgado em 24.06.1993, DJ 04.03.1994) teve o condão de restaurar a sistemática de cobrança do PIS disciplinada na Lei Complementar 7/70, no período de outubro de 1995 a fevereiro de 1996.[...]

4. É que a norma declarada inconstitucional é nula ab origine, não se revelando apta à produção de qualquer efeito, inclusive o de revogação da norma anterior, que volta a vigor plenamente, não se caracterizando hipótese de repristinação vedada no § 3º, do artigo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil.

5. Outrossim, é pacífica a jurisprudência da Excelsa Corte, anterior à Emenda Constitucional 32/2001, no sentido de que as medidas provisórias não apreciadas pelo Congresso Nacional, não perdiam a eficácia, quando reeditadas dentro do prazo de validade de 30 (trinta) dias, contando-se a anterioridade nonagesimal, prevista no artigo 195, § 6º, da CRFB/88, da edição da primeira medida provisória (ADI 1417, Rel. Ministro Octávio Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 02.08.1999, DJ 23.03.2001). (grifei)

6. Destarte, até 28 de fevereiro de 1996 (início da vigência das alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.212, de 28 de novembro de 1995), a cobrança das contribuições destinadas ao PIS era regida pelo disposto na Lei Complementar 7/70. A partir de março de 1996 e até a publicação da Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998, a contribuição destinada ao PIS restou disciplinada pela Medida Provisória 1.212/95 e suas reedições, inexistindo, portanto, solução de continuidade da exigibilidade da exação em tela.

(REsp [1136210](#) PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado

em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

Assim, entendo que a exigência sobre os atos cooperativos deve ocorrer a partir de outubro/1999, sendo que a multa de ofício e juros de mora lançados para este mês devem ser excluídos, pelo fato de a recorrente ter observado o conteúdo do AD SRF nº 88/1999, sendo caso de aplicação da norma excludente prevista no artigo 100, parágrafo único do CTN, a seguir:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para admitir a exclusão dos atos cooperativos próprios, segundo definição contida no art. 79 da Lei 5.764/1971, da base de cálculo no período de julho a setembro/1999, e excluir os juros de mora e multa de ofício lançados, proporcionais às receitas destes atos cooperativos, para a competência de outubro/1999.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède