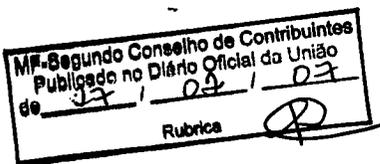




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183



Recorrente : DRJ EM JUIZ DE FORA – MG E UNIMED GOVERNADOR VALADARES COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

RECURSO DE OFÍCIO

NORMAS PROCESSUAIS. RECURSO DE OFÍCIO. Correta a decisão que declara extinto o crédito tributário com base em pagamentos posteriores ao lançamento, mas com base em norma legal vigente quando da efetivação daquele. Exonerado o principal, o acessório segue o mesmo destino.

Recurso de ofício negado.

RECURSO VOLUNTÁRIO

NORMAS PROCESSUAIS

DECADÊNCIA. O artigo 45 da Lei nº 8.212 estatuiu que a decadência das contribuições que custeiam o orçamento da seguridade social é de dez anos. Precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ressalva de minha posição pessoal.

SELIC. É legítima a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. A multa aplicada pelo Fisco decorre de previsão legal vigente e eficaz, descabendo ao agente fiscal perquerir se o percentual escolhido pelo legislador é exacerbado ou não. Para que se afira a natureza confiscatória da multa ou se ela afronta a capacidade contributiva do contribuinte, é necessário que se adentre no mérito da constitucionalidade da mesma, competência esta que não têm os órgãos administrativos julgadores. O mesmo raciocínio vale para a alegada inconstitucionalidade formal da Lei nº 9.718 ao alargar o conceito de faturamento.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. Incabível exclusão da base de cálculo da contribuição de valores relativos ao custo de serviços contratados de terceiros por não possuir, a cooperativa, meios próprios de realizá-los, sendo que os contratos de planos de saúde firmados com os usuários são efetuados no nome da própria cooperativa.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DRJ EM JUIZ DE FORA – MG E UNIMED GOVERNADOR VALADARES COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 17/08/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso de ofício e voluntário, nos termos do voto do Relator.** Esteve presente ao julgamento, a Drª Denise da S. P. A. Costa.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006.


Henrique Pinheiro Torres

Presidente



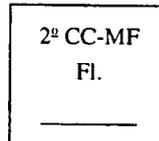
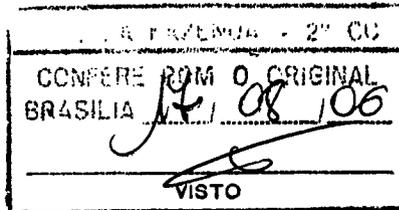
Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos, Leonardo Siade Manzan e Adriene Maria de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183



Recorrente : DRJ EM JUIZ DE FORA - MG E UNIMED GOVERNADOR VALADARES COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

RELATÓRIO

Versam os autos lançamento de ofício de Cofins relativo aos períodos de apuração agosto de 1997 a setembro de 2002. O Termo de Verificação Fiscal de fls. 36/39, informa que a autuada exerce atividade de cooperativa de trabalho médico e que no período entre agosto de 1997 a outubro de 1999, não recolhia aquela contribuição sobre atos praticados com não associados, sendo que não declarou em DCTF as contribuições devidas no período de agosto de 1997 a dezembro de 2001, somente havendo declaração em janeiro, fevereiro e março de 2002. Aduz, ainda o mesmo Termo, que a partir dos fatos geradores de novembro de 1999 a empresa deveria ter procedido ao recolhimento da Cofins com base na totalidade das receitas auferidas, com as exclusões previstas na IN SRF 145/99, por força da MP 1.858-9, atual (à época do lançamento) 2.158-35, de 24/08/2001.

Com base nessas premissas, foi levado a efeito o lançamento, tendo com base de cálculo para o primeiro período (ago97 a out99) a receita calculada "proporcionalmente aos custos relativos aos serviços prestados por terceiros, conforme QUADRO 1. - DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO PERCENTUAL DOS CUSTOS COM ATOS NÃO COOPERATIVOS (fl. 40). e QUADRO 2 - DEMONSTRATIVO DA RECEITA TRIBUTÁVEL ... DE AGO97 A OUT 99 (fl. 41)... E QUADRO 3 - RECEITA TRIBUTÁVEL DE NOV/99 A SET/2002 (fl. 42)".

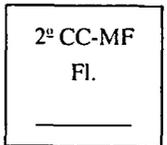
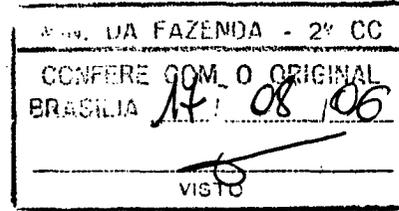
Impugnado o lançamento em extenso arrazoado (fls. 560 a 599), a 1ª. Turma da DRJ em Juiz de Fora - MG julgou-o (fls. 692/703) parcialmente procedente, tendo exonerado os pagamentos que a empresa efetuou ao abrigo do artigo 20 da MP 66/2002 c/c artigo 14 da MP 75/2002, alocados por período lançado, conforme quadro à fl. 12 da decisão (fl. 703 do processo), mantido nos demais aspectos. O valor exonerado deu azo ao recurso voluntário, que ora se julgará em conjunto com o voluntário.

Não resignada, a epígrafa interpôs recurso voluntário, no qual, em suma, alega que estaria decaído o direito da Fazenda constituir o crédito tributário referente aos meses de agosto a dezembro de 1997, uma vez que a ciência do lançamento operou-se em 07 de janeiro de 2003. Insiste, igualmente, na tese de que as instâncias administrativas devem "analisar as questões relacionadas à constitucionalidade dos temas tratados", e consigna que a Lei nº 9.718 ao expandir a base de cálculo para além do faturamento, como nos termos da LC 70/91, ao englobar receita bruta de qualquer título, criou novo conceito para o termo faturamento, o que, em suma, tornaria inconstitucional a modificação daquele conceito via lei ordinária. Refuta a tributação sobre os atos não cooperativos tendentes ao alcance de seu objeto social, pois, afirma que *a real essência do ato cooperativo reside na consecução dos objetivos do tipo social ora analisado. E, mesmo que para alcançar tais objetivos houver a necessidade da participação de terceiro não associado, não será a sua participação descaracterizadora da natureza do ato cooperativo. Até porque, não há como imaginar uma cooperativa isolada da sociedade, atuando como uma instituição completamente autônoma e auto-suficiente em prestação de serviços.* E, no ponto,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183



conclui que a *UNIMED* como cooperativa de trabalho médico, deve firmar convênios com estes hospitais, clínicas, etc, para poder realizar seu ato cooperado que é exatamente conseguir melhores condições de trabalho para seus médicos. Demais disso, discorre sobre o tratamento adequado do ato cooperativo. Averba que não foram excluídos do lançamento os valores referentes às sobras líquidas destinadas à formação do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, bem como as parcelas previstas no § 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. Confronta a r. decisão nesse item, a qual entendeu que não havia nos autos provas a atestar o atendimento das condições para tais deduções, pois, asseverou, “a defendente não trouxe ao processo documentação, registros contábeis ou qualquer elemento que possibilite a verificação da ocorrência das condições legais para efetuar as três hipóteses de exclusões-deduções protestadas”. Em suma, a defendente aduz que sua contabilidade basta para a verificação às condições, não havendo nenhuma prova adicional a ser produzida.

Quanto aos valores recolhidos com arrimo na MP 75/2002, assevera que a r. decisão, na tabela inclusa, não mencionou os valores em que a recorrente teria recolhido a maior do que a supostamente devida, conforme quadro que anexa à fl. 30 da petição recursal (fl. 839 do processo), pedindo que o saldo positivo que aponta seja considerado caso o lançamento subsista, para fins de compensar com o débito remanescente. Por fim, insurge-se contra a multa aplicada, que alega ter natureza confiscatória e entende ser ilegal a aplicação da taxa Selic como juros de mora.

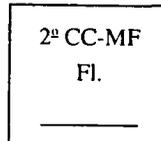
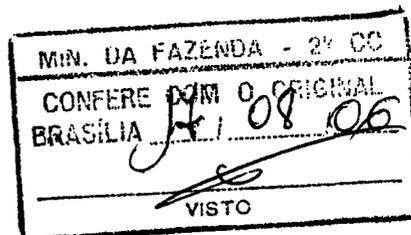
Foram arrolados bens (fls. 856/865 e 892) para recebimento e processamento do presente recurso voluntário.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183



VOTO DA CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

I – RECURSO DE OFÍCIO

Quanto ao recurso de ofício o que o órgão julgador *a quo* fez foi, simplesmente, declarar a extinção do crédito tributário pago pelo contribuinte com base no disposto no artigo 14 da MP 75, vigente na data do pagamento. Assim, extinto o principal, igualmente o acessório caracterizado pela multa punitiva também perde seu objeto. Por tal, sem reparos quanto ao valor exonerado, pelo que é de ser nega provimento ao recurso de ofício.

II – RECURSO VOLUNTÁRIO

DECADÊNCIA

Pugna o contribuinte o reconhecimento da preclusão do direito do Fisco constitui o lançamento em relação aos meses anteriores ao quinquênio entre a ciência daquele o interregno de cinco anos anteriores. Quanto à decadência da Cofins, conforme fundamentação que a seguir deduzo, entendo que deva ser ela regida pelo prazo estipulado em lei complementar, nos termos do que dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, “b”. Assim, havendo lei complementar válida regulando-a, ela é que deveria ser aplicada para regular tal instituto.

Ocorre, e dúvida não há, que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias¹, quando passou a ser cediço que a redação do artigo 5º do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo a Cofins uma espécie de contribuição social, por conseguinte um tributo, a ela se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o artigo 146, III, ‘b’, da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre decadência.

Sem embargo, a matéria decadência é norma geral de direito tributário. A consequência danosa do entendimento contrário é a oportunidade que se abre para que cada ente tributante possa editar leis sobre prazos decadenciais em relação aos tributos de suas competências, o que poderia levar à existência, em tese, de mais de cinco mil prazos decadenciais diferentes em relação, v.g, ao IPTU, dado o número de municípios hoje existentes. Poderia permitir, também, que o Congresso Nacional editasse tantos prazos decadenciais distintos quantos fossem os tributos de competência da União. Ou seja, um verdadeiro caos, que só conduz em um sentido: a insegurança jurídica aliada à falta de racionalização do sistema tributário, já deveras complexo e inacessível ao homem médio brasileiro.

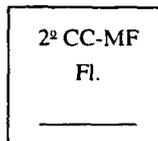
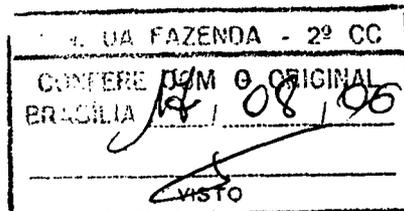
Aliomar Baleeiro² já nos ensinava que desde a Constituição Federal de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei Nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, ao traçarem diretrizes comuns, não

¹ Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 146.733.

² *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi – 11ª. ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forêense, 2003, p. 42.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183

só o controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra “Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro”³, historia o termo “normas gerais de direito financeiro”, quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:

“...visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral”.

....

Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhecerá o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc..(grifei)

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui que a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos⁴, mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No mesmo sentido se posiciona Luciano Amaro⁵, quando afirma:

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição

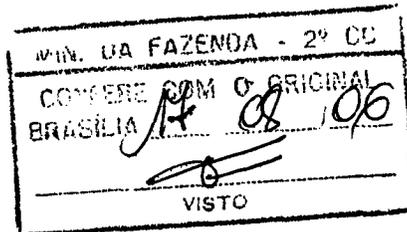
³ 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.

⁴ Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.

⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183

Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos” (sublinhei).

No mesmo rumo asseverou Souto Maior Borges⁶, quando afirmou:

Diversamente (em relação às normas gerais de direito financeiro), ocorre com as normas gerais de direito tributário que, materialmente e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1º, somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar.

E, por fim, conclui o mestre pernambucano:

...o âmbito material de validade tanto da norma geral de direito tributário, quanto da norma geral de direito financeiro, e portanto os respectivos âmbitos de aplicação, transcendem o campo dos interesses exclusivos da União.

A Constituição atual, em seu art. 146, III, “b”, procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), conforme demonstrara Hamilton Dias de Souza⁷, quando expressamente arrolou a decadência tributária como norma geral de direito tributário.

Dessarte, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a “escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro”, pois minha posição pessoal é que as hipóteses listadas nas alíneas do art. 146, III, da Carta Federal, somente podem ser veiculadas por meio de lei complementar nacional, já que a própria Constituição definiu que a matéria de decadência é norma geral de direito tributário.

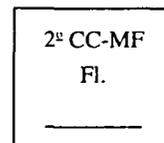
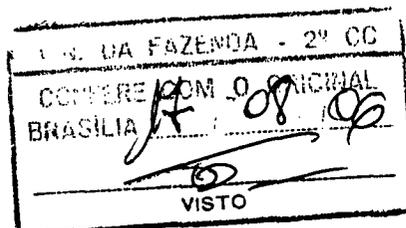
E hoje o CTN, ao menos em seu Livro Segundo, é lei Nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu art. 173, crer pela leitura

⁶ In *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.

⁷ O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulação das limitações e conflitos de competência – que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de municípios, e mesmo de estados membros exige uma formulação jurídica global, que garanta a unidade e racionalidade do sistema”. “Normas Gerais de Direito Tributário”, in *Direito Tributário*, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p.30-35.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183

feita do art. 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação. Não vejo como não dar eficácia a norma decadencial prevista no CTN, em detrimento daquela prevista em lei ordinária, independentemente da espécie tributária que estejamos versando.

Por isso, que à Cofins aplicam-se as normas sobre decadência dispostas no CTN, estatuto este recepcionado com o status de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao entendimento de que norma mais específica, mas com o status de lei ordinária, possa sobrepujar o estatuído em lei complementar vigente sobre mesma matéria, mormente tratando-se de norma geral de direito tributário, que entendo, como exposto, ser o caso da decadência para constituir o crédito tributário.

Nesse sentido, o entendimento do TRF da 4ª Região⁸, aresto⁹, cuja ementa abaixo transcrevo:

Contribuição Previdenciária. Decadência.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios previstos na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Inexistindo antecipação do pagamento de contribuições previdenciárias, o direito da Fazenda Pública onstituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Precedentes.

Embora claudicante quanto à decadência em tributos lançados por homologação, veio recentemente a Primeira Seção do STJ posicionar-se em sentido contrário ao anteriormente, quando então entendia que “*Não tendo a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita...*”¹⁰

A decisão nos Embargos de Divergência 101407/SP no Resp 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pag. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, ficou assim ementada:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento

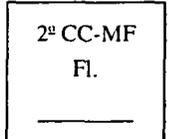
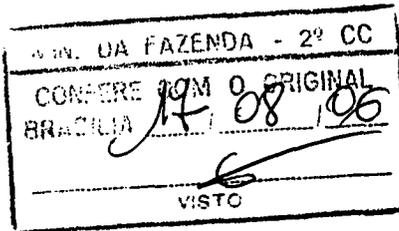
⁸ Apenas a título de ilustração, o TRF4, por sua corte especial, conforme julgamento na Arguição de Inconstitucionalidade em AI 2000.04.01.092228-3/PR, em 22/08/2001 (DJU 05.09.2001), entende que “*É inconstitucional o caput do art. 45 da Lei 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando-se, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal*”.

⁹ Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittecourt da Rosa.

¹⁰ Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183

por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.

Contudo, a partir das Sessões de maio deste ano passo a acompanhar a jurisprudência majoritária da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que a decadência da Cofins é de dez anos, vez ter o legislador ordinário assim determinado no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, e tendo em conta que tal norma não foi declarada inconstitucional, portanto estando dotada de toda validade e eficácia. Mas fica a ressalva de minha posição pessoal em sentido contrário, nos termos antes aduzido. Portanto, neste tópico há de ser negado o recurso voluntário. Em suma, não há que se falar em decadência em relação ao lançamento sob exame, matéria, aliás, que não foi apregoadada na fase impugnatória.

A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 9.718 AO ALARGAR O CONCEITO DE FATURAMENTO ENCARTADO NA LC 70/9 E A NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA DE OFÍCIO.

Assim como a r. decisão, também entendo que falece competência a órgãos julgadores administrativos para se manifestarem acerca da constitucionalidade de norma válida, vigente e eficaz.

A respeito, longamente me manifestei no Acórdão nº 201-70.501 (Recurso nº 98.976), votado em 19 de novembro de 1996, cujo excerto, com pequenas modificações, a seguir transcrevo:

...Os Tribunais Administrativos Tributários têm como função precípua, o controle da legalidade das questões fiscais, e assim agindo são como uma espécie de filtro para o Poder Judiciário. Diante disso, devem agir, em que pese sua autonomia, em sintonia com aquele Poder, de modo a buscar eficácia e justiça na aplicação das leis fiscais. Um dos objetivos da segunda instância, quer em processos judiciais, quer em processos administrativos é, dentre outros, a uniformização das decisões. Sem essa o caos estará instalado, pois não haverá forma eficaz de controle e administração da máquina administrativa controladora.

De outra banda, vem crescendo no Brasil, historicamente, a concentração do controle da constitucionalidade das leis¹¹. De 1891, modelo difuso transplantado dos Estados Unidos, à Emenda Constitucional 03, de 17 de março de 1993, em apertada síntese, o controle da constitucionalidade das leis e atos normativos vem num crescente que leva, inequivocamente, a uma tendência concentradora.

Como está hoje o ordenamento jurídico brasileiro, nossa jurisdição é una, o que leva a que todo ato administrativo possa ser revisto pelo Poder judiciário. Não há dúvida que as decisões administrativas, quer as emanadas em "juízo" singular quer as oriundas de "juízo" coletivo, são espécies de ato administrativo (ato administrativo decisório), e como tal sujeitam-se ao controle do Judiciário. A lógica de nosso sistema de jurisdição una está justamente nas garantias que são dadas ao magistrado de modo que este, em tese, fique resguardado de qualquer pressão. É o princípio do juízo natural.

Sejamos pragmáticos: os julgadores, a nível de Ministério da Fazenda, ou vinculam-se ao Secretário da Receita Federal (as DRJs a este subordinam-se hierarquicamente) ou

¹¹ Nesse sentido ensina POLETTI, Ronaldo. "Controle da Constitucionalidade das Leis", 2a. ed. 2a. tiragem, Forense, RJ, 1995, p. 71/96

AS 9



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA <i>H/ 08/06</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

vinculam-se ao próprio Ministro (como é o caso dos Conselhos de Contribuintes). Portanto, lhes falta o elemento subjetivo que faz da jurisdição brasileira ser una, ou seja, a independência absoluta. A questão não é de competência técnica, mas sim de legitimação e independência institucional. Nada impede que o ordenamento mude a este respeito, mas a realidade hoje é esta. Este é o entendimento de Bonilha¹² e Nogueira¹³.

No mesmo sentido, há a presunção de constitucionalidade de todos os atos oriundos do legislativo, e são a estes que as autoridades tributárias, como supedâneo do princípio da legalidade, vinculam-se. Ademais, prevê a Constituição, que se o Presidente da República entender que determinada norma macula a Constituição, deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que ao tomar posse comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, caput art 78).

Sem embargo, sendo o Presidente da República o topo hierárquico da administração federal, como prescreve o art. 84, II da CF/88 (auxiliado por seus Ministros de Estado), e este não exercendo seu poder de veto de leis que entenda inconstitucionais, há presunção absoluta da constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou, e a este juízo vinculam-se seus subordinados..

Por outro lado, aqueles que não lograssem seu intento de ver determinada norma tributária declarada como inconstitucional no Judiciário, poderia tentá-lo a nível administrativo, e que meios seriam postos à disposição da Administração para ter, por exemplo, controle de litispendência? Além das ponderações de índole técnico-jurídica, a razoabilidade desautoriza tal tese.

Hugo de Brito Machado nos ensina¹⁴ que “não tem o sujeito passivo de obrigações tributárias direito a uma decisão da autoridade administrativa a respeito de pretensão sua de que determinada lei não seja aplicada por ser inconstitucional”, e justamente sua fundamentação sustenta-se no fato de que a competência para dizer a respeito da conformidade da lei com a Constituição pressupõe possibilidade de uniformização das decisões, caso contrário estaria inquinado o princípio da isonomia.

Assevera o mestre nordestino que “nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de leis. Continua ele: “Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda Pública não pode ir ao Judiciário contra decisão de um órgão que integra a própria Administração. A Administração não deve ir a juízo quando o seu próprio órgão entende que razão não lhe assiste”. Mais adiante pondera: “Uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isto deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal”.

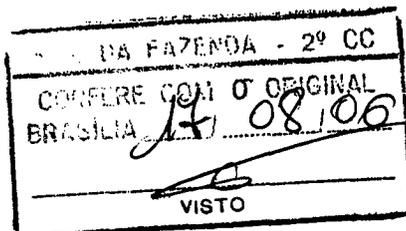
¹² BONILHA, Paulo Celso B. “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, 1a. ed., LTR, São Paulo, 1992, p.77 - “A ampliação da autonomia no julgamento e a modernização da estrutura administrativa, com o reforço de seus pontos essenciais - apuro na especialização, imparcialidade no julgamento e rapidez, dependeria, em nosso entender, do aparelhamento, por lei federal, de ação especial de revisão judicial de decisões administrativas finais, restrita aos casos em que fossem manifestamente contrárias à lei ou à prova dos autos”.

¹³ NOGUEIRA, Alberto. “O Devido Processo Legal Tributário”, 1a. ed., Renovar, 1995, p. 85: “O aperfeiçoamento dos órgãos administrativos encarregados de apreciar questões tributárias é a solução mais lógica, racional e econômica para prevenir dispendiosas ações judiciais.”

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. “O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança”, in “PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL”, Dialética, São Paulo, 1995, p. 78-82.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183

Por fim, arremata: “É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema jurídico não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior¹⁵. A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional¹⁶, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não inconstitucional” (sublinhamos).

Não há dúvida, em conclusão, que a matéria do controle da constitucionalidade das leis tem sede constitucional e tem base político-jurídica, não dando margem a que órgãos administrativos do Poder Executivo, que têm por chefe o Presidente da República, por conseguintes a este subordinados hierarquicamente, possam tecer juízo sobre normas que, por todo seu trâmite formal, constitucionalmente estabelecido, são presumivelmente constitucionais¹⁷, até que o Judiciário se manifeste.

Por derradeiro, ressalte-se que para a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, os Tribunais deverão fazê-lo pela maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial, como prevê a Constituição em seu art. 97. O STF, como os Tribunais Regionais Federais e os Tribunais de Justiça, para declarar determinada norma inconstitucional deve reunir seu pleno. Nada obstante, dá a entender a recorrente, que uma única câmara de um colegiado administrativo, por maioria simples, pode conhecer de incidente de inconstitucionalidade de norma legal ou ato administrativo normativo e sobre ele decidir.

Dessa forma, forte nas considerações retro expendidas, não conheço do recurso na parte em que o contribuinte alega a inconstitucionalidade formal da Lei nº 9.718 e, também, quando se insurge contra a multa de ofício aplicada, ao argumento de que ela teria natureza confiscatória, o que, forçosamente, teria de nos levar a análise da norma constitucional estatuída no artigo 150, IV, de nossa Carta da República. Além do que, esta norma refere-se a tributo e, cediço, multa penal não tem natureza tributária.

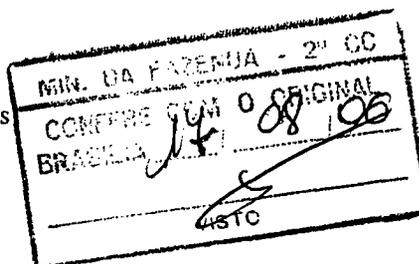
¹⁵ Este é o magistério de CARNEIRO, Athos Gusmão, in “O Novo Recurso de Agravo e Outros Estudos”, Forense, Rio de Janeiro, 1996, p. 89., quando, ao discorrer sobre os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, assim averba: “À evidência, não cabe recurso extremo das decisões tipicamente administrativas, ainda que em procedimento censórios proferidos pelos tribunais no exercício de sua atividade de autogoverno do Poder Judiciário e da magistratura. Iguualmente descabe o recurso extraordinário ou o recurso especial de decisões proferidas por tribunais administrativos, como o Tribunal Marítimo, os Conselhos de Contribuintes, etc., cuja atividade é tipicamente de administração e sujeita ao controle do Judiciário (no Brasil, sistema da “unidade” da Jurisdição).” (grifamos)

¹⁶ Também DINIZ, Maria Helena, in “Norma Constitucional e Seus Efeitos”, Saraiva, 1991, p. 135/136, entende que o Poder Executivo ou qualquer autoridade não poderia deixar de cumprir lei por entendê-la inconstitucional, eis que se permitisse o não-cumprimento da norma dita inconstitucional, quebrar-se-iam os princípios da legalidade, autoridade, certeza e segurança jurídica.

¹⁷ Assim Leciona AFONSO DA SILVA, José, in “Curso de Direito Constitucional Positivo”, Malheiros, São Paulo, 1992, p. 53, quando afirma: “Milita presunção de validade constitucional em favor das leis e atos normativos do Poder Público, que só se desfaz quando incide o mecanismo de controle jurisdicional estatuído na Constituição. Essa presunção foi reforçada pela Constituição pelo teor do art. 103, §3º, que estabeleceu um contraditório no processo de declaração de inconstitucionalidade, em tese, impondo o dever de audiência do Advogado-Geral da União que obrigatoriamente defenderá o ato ou o texto impugnado”.(grifamos)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183

Quanto aos valores que o contribuinte alega ter pagado a maior e que não foram reconhecidos pela r. decisão, ao contribuinte se descortina o pedido de repetição de indébito, procedimento no qual terá a seu dispor todos os meios de provar suas alegações quanto a esse tópico.

SELIC

No que se refere à taxa Selic, improcede à arguição da ilegalidade de sua utilização como juros moratórios. À Administração em sua faceta autocontroladora da legalidade dos atos por si emanados os confronta unicamente com a lei, caso contrário estaria imiscuindo-se em área de competência do Poder Legislativo, o que é até mesmo despropositado com o sistema de independência dos poderes.

Portanto, ao Fisco, no exercício de suas competências institucionais, é vedado perquerir se determinada lei padece de algum vício formal ou mesmo material. Sua obrigação é aplicar a lei vigente, como acima asseverei. E a taxa de juros remuneratórios de créditos tributários pagos fora dos prazos legais de vencimento foi determinada pelo artigo 13 da Lei nº 9.065/95. Sendo assim, é transparente ao Fisco a forma de cálculo da taxa que o legislador, no pleno exercício de sua competência, determinou que fosse utilizada como juros de mora em relação à créditos tributários da União.

Dessarte, a aplicação da taxa Selic com base no citado diploma legal, combinado com o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, não padece de qualquer coima de ilegalidade.

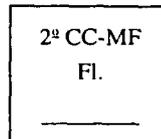
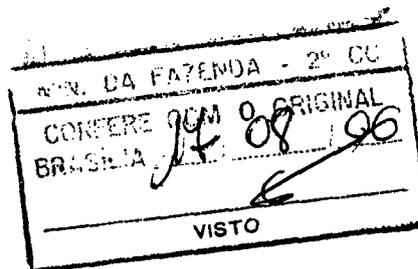
EXCLUSÕES DOS VALORES DESTINADOS À FORMAÇÃO DO FUNDO DE RESERVA E DO FUNDO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, EDUCACIONAL E SOCIAL (Lei 10.676) E DOS VALORES PAGOS A TERCEIROS (HOSPITAIS, CLÍNICAS, LABORATÓRIOS, etc.)

Como bem pontuado na r. decisão, de bem fundamentada lavra, a exclusão das sobras líquidas para as cooperativas médicas, vigente a partir de novembro de 1999, ficou restrita aos valores destinados à formação do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social. E para tal, é ônus seu provar que houve a destinação de tais valores a ensejar a exclusão. Ora, a r. decisão, às explícitas consignou que tais exclusões são condicionadas, "só podendo ser efetivadas quando demonstradas e nos exatos termos da legislação de regência", acrescentando que "a defendente não trouxe ao processo documentação...ou qualquer elemento que possibilitasse a verificação da ocorrência das condições legais para efetuar as três hipóteses de exclusões. Com base no decidido, entendo eu, deveria ela produzir prova, que se existir está em seu poder, para justificar as pretensas exclusões. Mas na articulação recursal limitou-se a dizer que a prova é a contabilidade e que ela está nos autos, e ponto.

Não identifico pela sua postura real intenção de ver serem aceitas as pugnadas exclusões, pois se assim fosse me parece bem crível que esta Cooperativa de alcance nacional pudesse com seu corpo de funcionários abalizados produzirem a prova faltante de modo a identificar amiúde a ocorrência dos preceitos legais. Mas a negativa em especificar o lançamento contábil e a assertiva de que a prova está na contabilidade, resulta em que a empresa não faz jus a esta exclusão. Demais disso, é mezinho no direito processual que o ônus da prova é daquele que pugna por fato constitutivo de seu direito.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183

Por fim, em relação aos pagamentos a hospitais, laboratórios, clínicas, etc..., que alega serem atos não cooperativos tendentes ao alcance de seu objeto social, já de há muito, em variadas decisões de outras UNIMED do Brasil, já nos posicionamos que eles não são atos cooperativos *strictu sensu*, e que, por tal eles não podem ser excluídos da tributação. Os referidos valores referem-se a serviços prestados por outras empresas e recebidos pela recorrente dos contratantes para serem, posteriormente, repassados para as prestadoras efetivas dos serviços.

E sobre esta questão peço *vênia* a Dra. Nayra Bastos Manatta para fazer de suas razões as minhas, valendo-me de seu metucioso e proficiente estudo ao julgar variados recursos de UNIMED, que, a seguir, reproduzo:

Com o advento da Lei nº 9.718/98 a base de cálculo das contribuições passou a ser considerada como sendo a receita bruta, permitindo algumas exclusões previstas no seu art. 3º, §2º.

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

Art 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior correspondente à receita bruta da pessoa jurídica.

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (grifo nosso).

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

O legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de definir, expressamente, o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, limitando-se apenas a dizer que não importaria a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

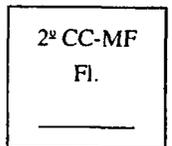
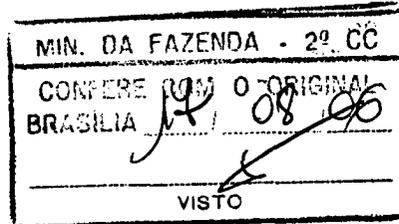
É na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica iremos encontrar a conceituação do que seja “receita bruta”, segundo preceituou a referida Lei 9.718/98.

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 -



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183



explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Assim, objetivando expandir a base de cálculo destas contribuições, a norma jurídica fez com que incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, conceito este mais abrangente que o de faturamento.

A definição do que seja "receita" foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Gustavo Kelly Alencar quando do julgamento do RV 120.937, motivo pelo qual adoto enxertos do voto proferido naquele voto como razões de decidir:

"Podemos definir receita como sendo, segundo bem Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de "receita", muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de "entrada financeira", sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.

Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insígnis autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.

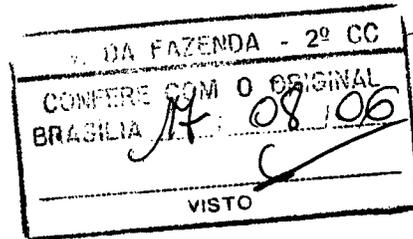
A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Manuel de Juano, diz ser receita pública, "toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas".

Segundo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183



2º CC-MF
Fl. _____

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros".

Verifica-se daí que receita na concepção da Lei nº 9.718/98 é todo ingresso financeiro que entre na contabilidade do contribuinte, seja ele "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Ou seja, independentemente de integrar ou não o patrimônio da empresa, havendo ingresso financeiro em sua contabilidade há receita e portanto deve ser tributada de acordo com o disposto na Lei nº 9.718/98.

Por outro lado é de se observar que os valores que a contribuinte deseja ver excluídos da sua base de cálculo referem-se a custos incorridos na prestação dos serviços contratados. Observe-se que os contratos são firmados diretamente entre os contratantes e a recorrente. Esta, por sua vez, por não possuir meios próprios para fornecer os serviços auxiliares, credencia estabelecimentos outros para prestarem tais serviços, mas a relação negocial desenvolve-se entre a recorrente e os contratantes. A relação da recorrente com as prestadoras dos serviços auxiliares e os hospitais é outra relação, não podendo ser inserida na primeira, como se o contratante dos planos de saúde travassem um contrato com a autuada para prestação dos serviços de médicos associados e outro com as empresas prestadoras dos serviços auxiliares e os hospitais. O que se contrata é o serviço médico no todo, incluindo os serviços auxiliares e os hospitais, e os planos de saúde, mesmo os pos-pagos são vendidos em nome da recorrente.

Pretendeu, portanto, a contribuinte, aplicar regra de não cumulatividade à Cofins. Ocorre que não existe qualquer previsão legal para arrimar suas pretensões e a base legal, por ela invocada, é incabível à situação fática apresentada, conforme dito anteriormente.

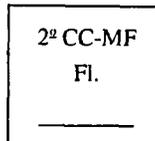
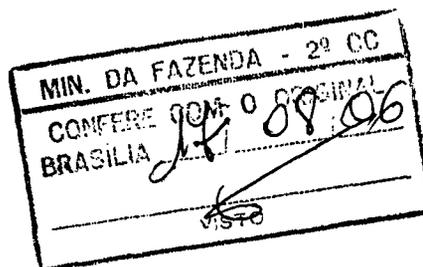
A exclusão prevista na lei refere-se a valores computados como receitas que tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas e a exclusão pleiteada pela recorrente refere-se a custos incorridos na prestação dos serviços por ela contratados com os usuários dos planos de saúde. Diferente, portanto, as duas premissas: a primeira refere-se às receitas de terceiros indevidamente apropriadas e a segunda, aos custos de produção. Impossível, pois, aplicar a exclusão prevista para a primeira premissa à segunda, até mesmo porque, se assim o fosse, estaria sendo ferido o princípio basilar do Direito Tributário da legalidade.

Ressalte-se aqui que, mesmo antes da regência da Lei nº 9.718/98, o valor que servia de base para cobrança da Cofins já era aquele relativo ao faturamento. O significado da palavra faturamento, no léxico, é o ato ou efeito de faturar. Faturar significa, na linguagem técnica comercial, incluir mercadoria em fatura. Fatura, aí, quer dizer a relação que acompanha a remessa de mercadorias.

Desse sentido originário derivou um uso popular, como tal registrado pelo AURÉLIO. Faturar, em nosso País, significa – na linguagem criada pelo povo – (1) tirar proveito



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183

material (sobretudo pecuniário), (2) fazer, realizar, conseguir (coisa vantajosa) ou (3) ganhar muito dinheiro ou auferir vantagens.

Na linguagem econômica, faturamento significa o complexo das receitas havidas pela empresa em dado período, independentemente dos resultados, positivos ou negativos, obtidos a final. Distingue-se de lucro, pois esse sim indica o resultado pecuniário positivo da empresa, decorrente do encontro das contas do ativo e passivo num balanço contábil. Percebe-se que o constituinte de 1988 coincidentemente adotou o termo faturamento nesse sentido econômico (de entradas brutas), com o objetivo proclamado de ampliar a base de cobrança das contribuições sociais.

Assim, a base de cálculo da Cofins é o valor do faturamento mensal (receita bruta), assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pelo contribuinte e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, admitidas apenas as exclusões e deduções previstas na legislação em vigor.

A grande mudança ocorrida com a substituição da palavra "faturamento" por "receita bruta" é que a segunda expressão possui conceito mais amplo do que o primeiro vocábulo, pois receita bruta consistiria na soma algébrica da receita operacional e não-operacional¹⁸. Em sintonia com esses conceitos, o que a legislação tributária e a jurisprudência entendem por faturamento relativo às contribuições sociais é exatamente a receita operacional.

O conceito de faturamento, que correspondia ao da antiga base de cálculo da Cofins, foi exaustivamente discutido em doutrina e jurisprudência, que o fixaram como o equivalente à receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, especialmente as financeiras, de alugueis, e as variações monetárias ativas.

Desta sorte, vê-se que a base de cálculo desta contribuição sempre foi o valor relativo à receita bruta, nunca aquele relativo ao lucro operacional bruto, como pretendeu a contribuinte, no qual, diferente do primeiro, estariam excluídos os custos de produção.

Hiroimi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi citam in Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, São Paulo, Editora Atlas S.A, 2001, pág. 696, como exemplo de receitas transferidas para terceiros, as contas telefônicas, nas quais são pagos valores que originariamente não pertencem às empresas de telefonia, como as campanhas de doação da UNICEF, as cobranças de mensalidades dos provedores da Internet, os prefixos 0900, etc. Esses valores não são receitas das empresas de telefonia e, por isso mesmo, não podem integrar sua receita bruta para efeito da legislação tributária federal.

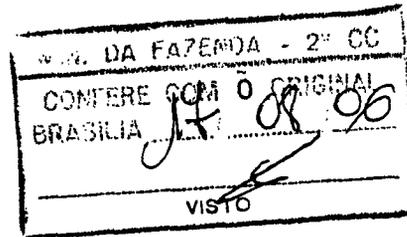
Sendo incabível, portanto, a exclusão prevista na lei ao caso concreto apresentado, restaria finda a discussão. Entretanto, ainda que não bastasse a impossibilidade da exclusão pretendida pela contribuinte por absoluta falta de amparo legal, o dispositivo

¹⁸ Receita Operacional: abrange as receitas de vendas dos produtos e prestação de serviços provenientes das operações que constituem o objeto social da sociedade definido no contrato social ou estatuto. A receita não-operacional compreende as receitas da sociedade obtidas fora de seu objeto social definido fora do contrato social ou estatuto. Ressalte-se que a Lei nº 6.404/76 não fornece detalhes do conteúdo das receitas não operacionais, somente menciona, em seu art. 187, que após o resultado operacional devem aparecer as receitas e despesas não operacionais. A legislação tributária relativa ao imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido expressamente discrimina o que se considera como resultados não operacionais, os quais se referem, basicamente, a transações com bens do ativo permanente, daí resultando, por exclusão, que os demais resultados obtidos pela pessoa jurídica, independentemente do tipo, do objetivo ou da finalidade, serão considerados operacionais.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001602/2002-91
Recurso nº : 130.232
Acórdão nº : 204-01.183



2º CC-MF
Fl. _____

legal invocado dependia, para sua aplicação, de regulamentação pelo Poder Executivo, o que não ocorreu.

A norma jurídica invocada encontrava-se, pois, com a sua eficácia condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, sem a qual, não produz qualquer efeito jurídico, embora, vigente. Este tem sido o entendimento esposado pelo Poder Judiciário.

Não tendo sido regulamentado, o referido dispositivo veio a ser revogado pelo inciso IV do art. 47 da MP 1991-18, de 2000, sem que produzisse, no curso de sua vigência, quaisquer efeitos.

Após a citada revogação a SRF proferiu o AD SRF nº 56, de 2000, por meio do qual explicitou que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei 9.718/98, por não ter sido regulamentado pelo Poder Executivo (condição resolutória para sua eficácia) e ter sido revogado, não produziu qualquer efeito durante a sua vigência.

Segundo Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi in Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, São Paulo, Editora Atlas S.A, 2001, pág. 695/696, o referido dispositivo legal – inciso III do §2º do art 3º da Lei nº 9.718/98, a revogação do referido dispositivo “não altera em nada a exclusão, da base de cálculo, de receitas que originariamente já são de terceiros. Nesses casos não há necessidade de autorização por lei ou ato administrativo”. Ocorre que, no caso presente, não se trata de receitas de terceiros, mas sim de custos.

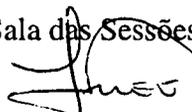
Ressalte-se, mais uma vez, que, ainda que o dispositivo legal invocado para arrimar suas pretensões tivesse sido regulamentado pelo Poder Executivo, produzindo assim seus efeitos, não seria aplicável à situação fática apresentada por absoluta falta de amparo legal. (grifei)

Ante todas essas considerações, é de ser negado provimento ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO

NEGO PROVIMENTO AOS RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006.


JORGE FREIRE

