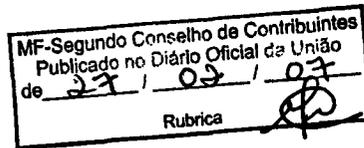




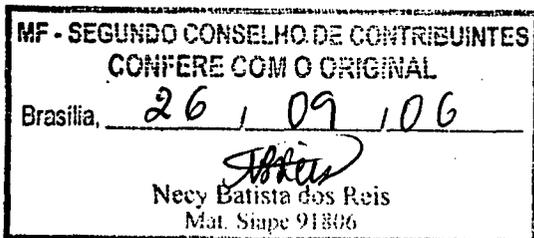
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182



Recorrente : UNIMED GOVERNADOR VALADARES COOPERATIVA DE
TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS



NORMAS PROCESSUAIS

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regido pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. O prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Porém, a incidência da regra supõe hipótese típica de lançamento por homologação; aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se não houver antecipação de pagamento do tributo, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar como termo *a quo* para fluência do prazo decadencial aquele do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

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 provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED GOVERNADOR VALADARES COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>26 + 09 / 06</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. Stape 91806

2ª CC-MF Fl. _____

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência com base no inciso I do art. 173 do CTN nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan e Adriene Maria de Miranda que reconheciam a decadência, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. 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 Nayra Bastos Manatta e Júlio César Alves Ramos.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 26 / 09 / 06	
Necy	
Necy Batista dos Reis	
Mat. SIAPE 91806	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

Recorrente : UNIMED GOVERNADOR VALADARES COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

RELATÓRIO

Versam os autos lançamento de ofício de PIS relativo aos períodos de apuração agosto de 1997 a setembro de 2002. O Termo de Verificação Fiscal de fls. 20/23, 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, a qual deveria ser recolhida sobre atos não cooperativos com base no faturamento, e, em relação aos atos cooperativos, com base na folha de salários, 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 de PIS 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. 24). e QUADRO 2 – DEMONSTRATIVO DA RECEITA TRIBUTÁVEL ... DE AGO97 A OUT 99 (fl. 25)... E QUADRO 3 – RECEITA TRIBUTÁVEL DE NOV/99 A SET/2002 (fl. 26)”.

Impugnado o lançamento, em extenso arrazoadado (fls. 491 a 535), a 1ª Turma da DRJ Juiz de Fora – MG julgou-o (fls. 635/703) 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. 646 do processo), mantido nos demais aspectos.

Não resignada, a epigrafada 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 Lei Complementar nº 07/70, 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 tentendes 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, conclui que *a UNIMED como cooperativa de trabalho médico, deve firmar convênios com estes hospitais, clínicas, etc, para poder realizar seu ato*

3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>26</u> / <u>09</u> / <u>06</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. Sincp 91806

2º CC-MF
Fl.

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 exclusõesdeduções 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. 29 da petição recursal (fl. 797 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. 809/823 e 832) para recebimento e processamento do presente recurso voluntário.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 26 / 09 / 06 Necy Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806

2º CC-MF Fl. _____

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

DECADÊNCIA

Pugna o contribuinte o reconhecimento da preclusão do direito do Fisco constituir o lançamento em relação aos meses anteriores ao quinquídio entre a ciência daquele e o interregno de cinco anos anteriores, pelo que estaria decaído o lançamento em relação aos períodos de apuração de agosto a dezembro de 1997. A r. decisão entende que é de dez anos, como em relação a todas contribuições sociais.

Divirjo do entendimento da ilustrada decisão monocrática e, parcialmente, do que sustenta a recorrente. Dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias, 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 o PIS uma contribuição, por conseguinte a ele 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. Assim, desde então, ao PIS se aplicam 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, conforme rege nossa Lei Fundamental.

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 Baleeiro¹ 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 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"², 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:

¹ *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi – 11ª. ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.

² 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26, 09, 06
Necy
Necy Batista dos Reis
Mat. Stage 91806

2º CC-MF
Fl.

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 conhece 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 públicos³, 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 Amaro⁴, 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 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.

³ 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.

⁴ *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>26</u> / <u>09</u> / <u>06</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806

2º CC-MF Fl. _____

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 Borges⁵, 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 Souza⁶, 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 seu Livro Segundo, é uma lei Nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu artigo 173, quer pela leitura feita do artigo 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação, norma específica para esta modalidade de lançamento. E da leitura desses artigos, fica assente que o prazo decadencial é de cinco anos.

Contudo, o termo *a quo* para contagem do prazo decadencial de cinco anos irá variar, conforme exista ou não antecipação de pagamento do tributo. Se houver antecipação de pagamento, caracterizado está o lançamento por homologação; caso contrário, estará descaracterizada tal forma de lançamento e, conseqüentemente, o início da fluência do prazo passa a ser a do artigo 173, I, que é a regra geral.

⁵ In *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.

⁶ 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.

[Assinatura]
7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26, 09, 06
Necy
Necy Batista dos Reis
Mat. SIAPE 91806

2ª CC-MF
Fl.

Não tenho dúvida que a atividade de lançar e gerir tributos é uma parte da função administrativa *lato sensu*, e que, em princípio, deveria ser desempenhada pela Administração pública. Talvez o ideal fosse que ela própria cobrasse seu crédito prescindindo da ajuda do contribuinte. Contudo, a verdade é que é impossível ao Estado, com a massificação dos fatos tributáveis, por si próprio, verificar cada uma das obrigações tributárias surgidas identificando a ocorrência de todos os fatos imponíveis que vão se operando no plano fático. Por isso que as leis tributárias vêm cominando aos administrados determinadas tarefas que a Administração não pode realizar.

O lançamento por homologação foi criado para enfrentar essa carência, atribuindo ao sujeito passivo da obrigação tributária “o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” (CTN, art. 150, *caput*), desta forma atribuindo-lhe um dever de colaboração com a administração. Mas essa participação do sujeito passivo não deslocou a si o ato administrativo de lançamento, que continua privativo da autoridade administrativa, a qual incumbe apurar com força jurídica definitiva o débito tributário, e justamente por isso que alguns autores pátrios discordam do termo autolancamento na sua sinonímia com lançamento por homologação.

A atividade do particular, no lançamento por homologação, é no procedimento de lançamento, restando o ato liquidatório, o lançamento propriamente dito, à Administração, partindo do pressuposto que lançamento, em sentido técnico-jurídico, é aquele ato emitido pela administração que fixa, em concreto, a quantia do débito tributário.

O fulcral é que a atividade do contribuinte, nas hipóteses em que a lei prevê sua participação, consiste num “conjunto de operações mentais ou intelectuais que o particular realiza em cumprimento de um dever imposto pela lei, e que reflete o resultado de um processo de interpretação do ordenamento jurídico tributário e de aplicação deste ao caso concreto, com escopo de obter o quantum de um débito de caráter tributário”, como nos ensina Estevão Horvath.⁷ (sublinhei)

Com efeito, se o fim buscado com a participação do particular no procedimento de lançamento é o de apurar o montante e recolhê-lo ao Erário, se assim a lei impositiva o determinar (conforme exposto na cabeça do artigo 150 do CTN), uma vez não cumprido tal dever, não há falar-se em lançamento por homologação, desta forma afastando a incidência do § 4º do mencionado artigo 150 do CTN. E obstada sua aplicação, a contagem do prazo decadencial terá como termo *a quo* aquele do artigo 173, I, do CTN.

Nesse sentido, Luciano Amaro⁸ assevera que,

quando não se efetua o pagamento antecipado exigido pela lei (que é a hipótese versada nos autos), não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.

⁷ “Lançamento Tributário e “Autolancamento.” São Paulo, Dialética, 1997, p. 163.

⁸ “Direito Tributário Brasileiro”, 7 ed, São Paulo, Saraiva, 2001, p. 394.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>26</u> / <u>09</u> / <u>06</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. Stage 91896

2ª CC-MF Fl. _____

É ver, também, Sacha Navarro Coelho⁹:

Nos impostos sujeitos a lançamento por "homologação", contudo – desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário – o dia inicial da decadência é o de ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação,(sublinhei)

E o STJ vem trilhando este entendimento, conforme se constata pela ementa de recente julgado, a seguir transcrita:

LANÇAMENTO. HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. – PRIMEIRA SEÇÃO

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. A Seção, ao prosseguir o julgamento, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento. Precedentes citados: EREsp 101.407-SP, DJ 8/5/2000; EREsp 278.727-DF, DJ 28/10/2003; REsp 75.075-RJ, DJ 14/4/2003, e REsp 106.593-SP, DJ 31/8/1998. EREsp 572.603-PR, Rel. Min. Castro Meira, julgados em 8/6/2005. (sublinhei)

No caso dos autos, todos os valores relativos aos períodos de apuração de agosto a novembro de 1997 estão decaídos, eis que o prazo inicial da contagem do prazo de cinco anos iniciou-se em 01/01/1998, findando-se em 31.12.2002, uma vez que a ciência do auto de infração data de 07 de janeiro de 2003.

A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 9.718 AO ALARGAR O CONCEITO DE FATURAMENTO ENCARTADO NA LC 70/91 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.

⁹ "Curso de Direito Tributário Brasileiro", Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 721.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26 - 09, 06
Necy
Necy Batista dos Reis
Mat. Siapc 91806

2º CC-MF
Fl.

De outra banda, vem crescendo no Brasil, historicamente, a concentração do controle da constitucionalidade das leis¹⁰. 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 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 Bonilha¹¹ e Nogueira¹².

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 ensina¹³ que "não tem o sujeito passivo de obrigações tributárias direito a uma decisão da autoridade administrativa a respeito de pretensão

¹⁰ Nesse sentido ensina POLETTI, Ronaldo. "Controle da Constitucionalidade das Leis", 2a. ed., 2a. tiragem, Forense, RJ, 1995, p. 71/96

¹¹ 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".

¹² 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."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26, 09, 06
Necy Batista dos Reis
Mat. Sinape 91806

2º CC-MF
Fl. _____

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 argüição 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 mungua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal”.

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 Maior¹⁴. 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 inconstitucional¹⁵, 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 constitucionais, 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

¹³ 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.

¹⁴ 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. Igualmente 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)

¹⁵ 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>26</u> / <u>09</u> / <u>06</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. S/ape 91806

2ª CC-MF Fl. _____

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 expandidas, 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.

Quanto aos valores que o contribuinte alega ter pago 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 argüição 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 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", acrescendo que "a defendente não trouxe ao processo documentação...ou qualquer elemento que possibilitasse a verificação da ocorrência das condições legias para efetuar as três hipóteses de exclusões. Com base no decidido, entendo eu, deveria ela produzir

JM
12



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 26, 09, 06 Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91306

2º CC-MF Fl. _____

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 comezinho no direito processual que o ônus da prova é daquele que pugna por fato constitutivo de seu direito.

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 Manatta para fazer de suas razões as minhas, valendo-me de seu meticoloso 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 recita 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;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 26 / 09 / 06 Necy Necy Batista dos Reis Mat. Stape 91806

2º CC-MF
Fl. _____

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 - 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 crescer 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:

[Assinatura] 14



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 26	1-09 106
Necy	
Necy Batista dos Reis	
Mat. S/ape 91806	

2º CC-MF
Fl.

"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.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>26</u> / <u>09</u> / <u>06</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. Sijape 91806
--

2º CC-MF Fl. _____

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 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-operacional¹⁶. 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.

¹⁶ 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 : 10630.001603/2002-36
Recurso nº : 130.231
Acórdão nº : 204-01.182

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 26, 09, 06 Necy Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806

2º CC-MF Fl. _____

Hiromi 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 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.

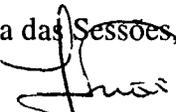
Segundo Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi in Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, São Paulo, Editora Atlas S.A, 2001, pág. 695/696, o referido dispositivo legal – inciso III do §2º do art 3º da Lei nº 9.718/98, a revogação do referido dispositivo “não altera em nada a exclusão, 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)

CONCLUSÃO

Forte em todo o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO PARA DECLARAR DECAÍDO O LANÇAMENTO EM RELAÇÃO AOS PERÍODOS DE APURAÇÃO DE AGOSTO A NOVEMBRO DE 1997.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006.


JORGE FREIRE

