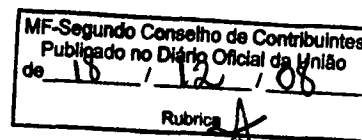




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10735.002352/2003-10
Recurso nº	126.642 Voluntário
Matéria	COFINS
Acórdão nº	202-18.722
Sessão de	13 de fevereiro de 2008
Recorrente	UNIMED NOVA IGUAÇU COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida	DRJ Rio de Janeiro - RJ



Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

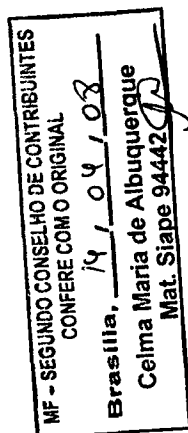
Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2001

Ementa: DECADÊNCIA.

01/2000 a 07/1998. As contribuições sociais, dentre elas a referente à Cofins, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

ATOS NÃO COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO.

Para que um ato seja considerado como cooperativo, mister que o mesmo tenha como requisito básico o fato de estarem em ambos os lados da relação. negocial a cooperativa e seus associados para consecução dos seus objetivos.



RECEITAS. DESTAQUE. FALTA. TRIBUTAÇÃO INTEGRAL.

A falta de destaque das receitas segundo a sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) autoriza a tributação da totalidade dos seus resultados, por ser impossível a determinação da parcela desse lucro alcançada pela não incidência tributária e tal impossibilidade decorrer de inobservância de legislação pelo contribuinte.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA.

A partir de novembro de 1999, as sociedades cooperativas estão sujeitas ao PIS e à Cofins sobre o seu faturamento, havendo previsão para exclusões relacionadas a atos cooperativos apenas em relação às cooperativas de produção.

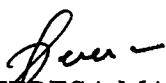
Recurso provido em parte.

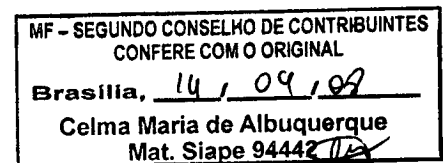
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: a) por maioria de votos, em dar provimento para reconhecer a decadência dos períodos de apuração lançados até julho de 1998. Vencidos os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa (Relatora), Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor, nesta parte; b) por unanimidade de votos, em negar provimento quanto ao restante. Fez sustentação oral a Dra. Sarah Cristian Faria Monção OAB/RJ nº 118.138, advogada da recorrente.

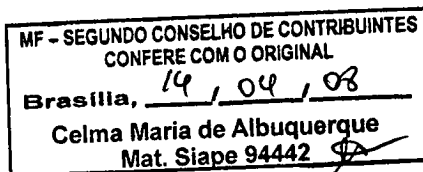

ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
Relatora-Designada



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente) e Antônio Lisboa Cardoso.



Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 19/08/2003 e cientificada a contribuinte em 20/08/2003, cujo processo já foi objeto de apreciação por esta Câmara na sessão realizada em 19/10/2006, quando o julgamento foi convertido em diligência, conforme Resolução nº 202-01.072, de fls. 457/464.

Para conhecimento da matéria reproduzo abaixo parte do relatório da referida resolução:

"Versa o presente processo sobre o auto de infração de fls. 187/199, relativo ao não recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no período de janeiro/1998 a dezembro de 2001 (...)

4. No Termo de Verificação Fiscal, à fl. 183, consta como conclusão da auditoria fiscal realizada o seguinte:

'De todos os elementos trazidos ao presente termo, depreende-se que a sociedade cooperativa fiscalizada pratica com habitualidade atos mercantis incompatíveis com tal tipo de sociedade. Ao contratar serviços hospitalares, de exames laboratoriais e oferecer tal tipo de cobertura em todos os seus planos de assistência médica, se comportou como uma empresa de seguro-saúde comercial. Tais atos não foram marginais à atividade da cooperativa, assumindo, na verdade, grande relevância em relação aos serviços prestados e mesmo em relação aos seus custos totais. Além de praticar tais atos não cooperativos, não possui em sua contabilidade distinção entre receitas provenientes de atos cooperativos e não-cooperativos. Assim, se descaracteriza para fins fiscais como sociedade cooperativa nos anos fiscalizados, cabendo portanto a perda da isenção prevista no inciso I do art. sexto da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, que isenta da COFINS as sociedades cooperativas, quanto aos atos próprios de sua finalidade, condicionada a observarem o disposto na legislação específica. Em quadro abaixo está demonstrada a base de cálculo da COFINS, que se confunde com a sua Receita Bruta, tendo em vista que o contribuinte não teve nos anos de 1998 a 2001 vendas canceladas e descontos incondicionais e nem tributos cobrados na condição de contribuinte substituto.'

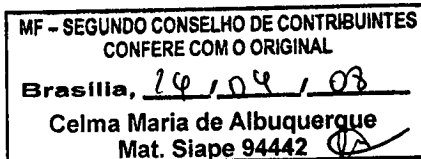
5. Inconformada, ao interessada apresentou, em 16/09/2003, a petição de impugnação, de fls. 231/242, contestando o presente auto de infração alegando, em síntese, o seguinte:

(...)

. Da improcedência do lançamento

5.13 no caso em exame, pretende a fiscalização descaracterizar a sociedade cooperativa, a fim de fazer incidir sobre as receitas de seus cooperados a COFINS, calculada com base no seu faturamento mensal, sob a escusa de que a requerente não separa, na sua contabilidade os resultados auferidos com não associados;

Handwritten signature and initials at the bottom of the page.



5.14 conforme disposto no art. 66 da Lei nº 9.430/1996, as sociedades cooperativas podem excluir da base de cálculo da COFINS, os valores repassados aos seus associados, e os valores repassados referentes aos atos auxiliares, sendo que o auto de infração não procedeu desta forma;

5.15 no lançamento aqui impugnado, a fiscalização pretende fazer incidir, indiscriminadamente, a COFINS, sobre os valores repassados aos associados, contrariando a Lei nº 5.674/1971, que dispõe, de forma expressa, que o ato cooperativo não implica operação de mercado;

5.16 nas operações com associados, a sociedade cooperativa não aufera qualquer receita, senda estas receitas pertencentes à pessoa jurídica ou física cooperada;

5.17 além de querer fazer incidir a COFINS sobre algo que sequer corresponde à receita da cooperativa, pretende, ainda, o lançamento impugnado, penalizar a requerente por uma suposta falta cometida na sua escrituração contábil;

5.18 o que se pretende, nos autos, é tributar toda e qualquer receita dos médicos cooperados, sob a desculpa de que não é possível identificar quais são os atos cooperativos e quais não o são, não havendo qualquer norma legal que autorize esta conclusão, sob a luz do art. 3º do CTN;

5.19 de se notar, que até o arbitramento do lucro das pessoas jurídicas, previsto no RIR, só pode ser efetuado caso não haja outro meio para se identificar o lucro tributável do sujeito passivo, não se constituindo essa forma de apuração do lucro, penalidade de qualquer espécie, sendo determinado por lei;

5.20 por outro lado, as atividades consideradas pela fiscalização como suficientes para descaracterizar a sociedade cooperativa são absolutamente necessárias ao desempenho de suas atividades sociais;

5.21 se a requerente não fez os destaques contábeis dos resultados provenientes da prática de atos não cooperativos legalmente permitidos, mas possui escrituração regular, não pode a autoridade fiscal tributar a receita classificada pela Lei nº 5.674/1971 como não incidência;

(...);

5.25 transcreve ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes para embasar a sua tese;

6. Pelo exposto requer o cancelamento integral do presente auto de infração."

Apreciando as razões postas na impugnação, a Turma Julgadora proferiu decisão mantendo o lançamento.

A decisão recorrida esta especada nos seguintes fundamentos:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 14, 04, 08 Celma Maria de Albuquerque Mat. Siape 94442
--

- no período do auto de infração, de 01/01/1998 a 31/01/1999, vigeu, no que se refere à Cofins, a LC nº 70/1991, com as suas alterações posteriores, enquanto de 01/02/1999 a 31/12/2001 passou a vigor também a Lei nº 9.718/1998, com as suas alterações posteriores;
- o Parecer Normativo CST nº 38, de 1980, deixa claro que as sociedades cooperativas de serviços médicos, ao desenvolverem atos diversos dos previstos na Lei nº 5.764, de 1971, não se encontram alcançadas pelos benefícios fiscais próprios dos atos cooperativos. Isso porque é da essência das cooperativas a prática de atos eminentemente cooperativos; e
- a partir de novembro/1999, as sociedades cooperativas devem recolher a Cofins à alíquota de 3% sobre a base de cálculo aplicável às demais pessoas jurídicas, isto é, sobre a receita bruta, segundo a definição da Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º, com as exclusões do § 2º, e, também, daquelas permitidas no art. 15 da MP nº 1.858-9, de 1999 (atual MP nº 2.158-35).

A empresa foi intimada a conhecer da decisão em 16/02/2004, contra a qual se insurgiu em 15/03/2004, apresentando recurso voluntário a este Egrégio Conselho de Contribuintes, com as mesmas razões de dissentir postas na impugnação.

Reforça sua resistência apresentando os seguintes fundamentos:

- a) preliminarmente, requer seja saneado o endereço constante na decisão recorrida, de vez que constou o endereço da Unimed localizada na cidade do Rio de Janeiro e não a Unimed Nova Iguaçu;
- b) o presente auto de infração é decorrente da fiscalização perpetrada em relação ao IRPJ e da CSLL, objeto do Processo nº 10735.002350/2003-21, o qual encontra-se ainda aguardando julgamento de primeira instância, juntamente com o Processo nº 10735.002351/2003-75;
- c) pugna pela nulidade da decisão recorrida em face da não reunião de todos os processos e conseqüente falta de julgamento do processo principal do IRPJ;
- d) expende extenso arrazoado sobre a natureza jurídica da sociedade cooperativa, com base na Lei nº 5.674/71, afirmando que a sociedade cooperativa de prestação de serviços médicos não tem como fazer com que seus associados exerçam sua profissão sem depender de exames laboratoriais e/ou hospitais, concluindo que outros tipos de sociedade atuam em nome da pessoa jurídica e que nas cooperativas a atuação se dá em nome do cooperado;
- e) aduz que a LC nº 70/91 isentou as sociedades cooperativas do pagamento da Cofins e que a MP nº 2.158-35/2001 está tendo sua constitucionalidade contestada na Justiça;
- f) defende que não há como conceber medicina sem laboratórios, clínicas ou hospitais e que o serviço contratado é o atendimento médico, o qual para ser prestado em sua integralidade necessita de exames, hospitais, remédios;
- g) aponta decisão da CSRF que decidiu pela impossibilidade de tributação indiscriminada das receitas das cooperativas, sem segregação entre atos cooperativos e atos não cooperativos; e

[Handwritten signature]

h) defende, ainda, que inexistia previsão para a conclusão adotada pela Fiscalização e que os atos cooperativos compreendem meios e fins que não podem ser vistos isoladamente, sendo imprestável o lançamento que descaracterizou a sua condição de sociedade cooperativa, tributando toda e qualquer receita apurada de ofício.

Ao fim, requer a anulação do julgamento de primeira instância para que outra seja produzida ou, alternativamente, se assim não entender o Colegiado, seja o lançamento julgado improcedente.

Ainda em sua defesa a recorrente protocolou, em 26/08/2004 (fls. 379 a 440), junto a este Conselho petição para juntada ao recurso voluntário de planilhas de "Demonstração do Resultado Operacional de 1998, 199, 2000 e 2001", objetivando comprovar a possibilidade de se efetuar a segregação contábil das receitas e despesas dos atos cooperativos principais e auxiliares e atos não cooperativos, resultado operacional, dos custos administrativos e as sobras ou perdas, apurados através da Declaração do Imposto de Renda e seus anexos e outros documentos que compõem o processo e que estavam em poder do Senhor Auditor-Fiscal.

Ouvido o Procurador da Fazenda Nacional sobre a juntada posterior dos documentos ao recurso voluntário, manifestou-se ele pela preclusão do direito de juntada de documentos aos autos, pugnando pelo prosseguimento do feito, negando-se provimento ao recurso voluntário.

A diligência foi requerida com as seguintes finalidades:

"1. a autoridade administrativa competente determine sejam analisados os documentos acostados aos autos às fls. 379 a 440 para que se proceda, se for o caso, os ajustes do lançamento de ofício lavrado, nos termos em que procurou fazê-lo a fiscalização, que alegou insucesso em tal empreitada;

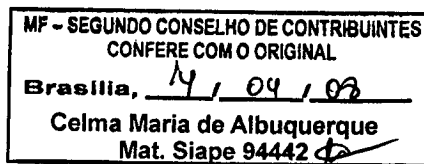
2. da referida análise deverão ser elaborados demonstrativos, planilhas, relatórios e tudo mais que seja necessário à perfeita compreensão do trabalho desenvolvido, evitando-se, assim, o comprometimento da legalidade da exigência tributária contida nos autos.

3. após, deverá ser dada ciência a recorrente dos termos do relatório ou conclusões extraídas pela fiscalização, para que, se quiser, manifestar-se no prazo de 10 dias, retornando os autos a este Conselho para julgamento."

Determinada a diligência, retornaram os autos com o relatório fiscal de fls. 613/618 e manifestação da recorrente às fls. 619/621.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 04 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442



Voto Vencido

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora
(Vencido quanto a Decadência)

Primeiramente impende destacar que os presentes autos não são decorrentes da fiscalização e autuação no âmbito do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 (PAF) determina que a exigência de crédito tributário deve ser formalizada em autos de infração distintos para cada imposto ou contribuição, permitindo, no § 1º, a inclusão de todos no mesmo processo quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

Ocorre que os elementos de prova pertinentes ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da contribuição social não são os mesmos que alcançam a contribuição ao PIS e a Cofins, uma vez que aqueles tributos fundam-se na apuração de resultado e as duas contribuições na receita bruta auferida. Portanto, o elemento de prova destas é somente ponto de partida para produção da prova naqueles.

Afasto a pretensão de unificação dos autos de infração em um mesmo processo.

No relatório de diligência fiscal constam as seguintes informações e conclusão, importantes para o deslinde da matéria (fl. 618):

"Ratear os custos e despesas com base nas receitas é razoável mas o inverso é impraticável por causa dos custos e despesas indiretas, e, conforme já descrito ficou demonstrada a impossibilidade de realizar-se uma efetiva segregação das receitas pela origem dos atos, pois o contribuinte não discrimina em suas faturas a parcela cobrada que corresponderia a cada ato.

Verifica-se através da planilha apresentada que o contribuinte apropria mais de 99% dos valores informados como receitas/despesas/custos como atos cooperados, e não é o que se observa na escrita contábil. Corroborando o entendimento desta fiscalização a contadora da pessoa jurídica informa (fls.) não ser possível, para o período em questão, efetuar a segregação com base na escrita contábil.

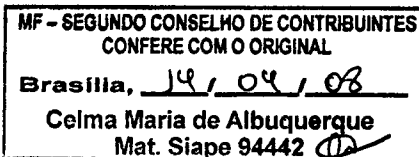
Conclusão:

De acordo com os fatos descritos e os elementos já anteriormente anexados a este processo, fica evidenciado através desta Diligência, que os valores informados nas planilhas apresentadas ao Conselho de Contribuintes não estão baseadas na contabilidade apresentada a esta fiscalização, motivo pelo qual concluímos não ser possível com base na escrita contábil e os elementos apresentados a esta fiscalização, efetuar a segregação dos atos cooperados e dos não cooperados."

Por seu turno, a recorrente manifesta-se alegando que:

"Conforme restou a todo tempo informado pela Fiscalização, esta não realizou, no período em discussão, o devido detalhamento da

Handwritten signature and initials at the bottom right of the page.



escrituração contábil, discriminando os valores recebidos a título de atos cooperativos e não-cooperativos.

No entanto, é possível extrair-se do material apresentado à Fiscalização a verdade concreta, qual seja, a de que a maioria dos valores refere-se, e nem poderia ser diferente, a prática pelo contribuinte de atos cooperativos e, portanto, não tributáveis."

Entende ser necessária ao deslinde da matéria a produção de prova pericial.

Quanto a esta última questão – prova pericial – a sua evocação em sede de manifestação acerca do resultado da diligência fiscal é totalmente inoportuna além de não estar formulada nos termos em que determinados pelo art. 16 do Decreto nº 70.235/72. E mesmo que assim fosse, entendendo desnecessária a realização de prova pericial, constando do processo suficientes elementos para formação da convicção do julgador e estando os autos prontos para decidir no estado em que se encontram.

Os Conselhos de Contribuintes têm realizado julgamentos concernentes à exigência tributária de cooperativas, formando jurisprudência pacificada, ou majoritária, para diversos pontos de conflito entre o Fisco e esse segmento de atividade econômica. Valer-me-ei de diversos Acórdãos que trataram da matéria aqui discutida para firmar os fundamentos da decisão.

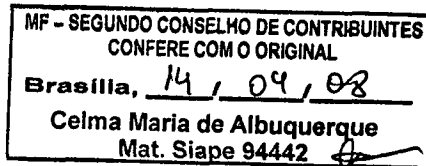
Para esclarecer, de pronto, a questão do ato cooperativo nas cooperativas médicas, valho-me de parte do voto proferido no Acórdão nº 108-06.449, na sessão de 22/03/2001, oportunidade em que a saudosa Conselheira Tânia Koetz Moreira fundamentou o que seja ato cooperativo e ato não cooperativo em uma cooperativa médica. Peço vênica para reproduzir abaixo:

"A cooperativa de serviços médicos tem por objetivo congregar os integrantes da profissão médica, proporcionando-lhes oportunidade e condições para o exercício de suas atividades profissionais. A sua ação, enquanto cooperativa, consiste em colocar os serviços profissionais dos médicos associados à disposição e ao alcance dos usuários, ou seja, dos pacientes, que os utilizam mediante o pagamento de uma mensalidade fixa. Todo ato praticado entre a sociedade e os médicos associados é ato cooperativo, na exata definição do artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

Porém, para que a atividade profissional de seus associados possa ser exercida plenamente, é indispensável o apelo a serviços prestados por terceiros não associados, que são os hospitais, as clínicas, os laboratórios.

O objetivo da UNIMED, como já exposto, é assegurar a oportunidade de trabalho a seus cooperados, congregando os profissionais médicos e encaminhando-lhes os usuários de seus serviços que, de outra forma, teriam provavelmente dificuldade em chegar até eles. Quando a cooperativa exerce esta mesma atividade em relação a terceiros não associados, ou seja, quando encaminha o usuário ao hospital ou ao laboratório, evidentemente está praticando ato não cooperativo, pois que nem o usuário nem o prestador do serviço é seu associado.

e



Tal operação enquadra-se à perfeição no que preceitua o artigo 86 da Lei nº 5.674/71, já citado mas que aqui reproduzimos novamente:

'Art. 86 – As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda os objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.'

Nesses atos, a cooperativa está, exatamente, fornecendo serviços que constituem sua atividade precípua (o encaminhamento de pacientes usuários de plano de saúde) a não associados (os hospitais e laboratórios), atendendo assim a contento seu objetivo social, que é proporcionar condições ao desempenho da atividade dos médicos associados. Tal atividade não lhe é vedada, mas o resultado daí advindo sujeita-se à tributação, nos exatos termos do artigo 111 da mesma lei."

Este o juízo formado neste Conselho de Contribuintes. Ou seja, inexistente impedimento legal à atividade, porém a mesma não se confunde com o ato cooperativo por estar patente que um dos lados da relação jurídica não é ocupado por sujeito de direito expressamente determinado por lei.

Quanto à questão da tributação do ato cooperativo, resistido pela recorrente, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-7 tais atos passaram a sofrer a incidência das contribuições sociais do PIS e da Cofins a partir do período de apuração novembro de 1999.

Para espantar todas as dúvidas a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório SRF nº 088, de 17 de novembro de 1999, nos seguintes termos:

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

Na Mensagem de Veto nº 1.243, de 30 de dezembro de 2002, à Lei nº 10.637, de 2002, pode ser constatada a expressa revogação da isenção anteriormente concedida pela Lei Complementar nº 70/91:

"- arts. 9º, 33 e 67:

(...)

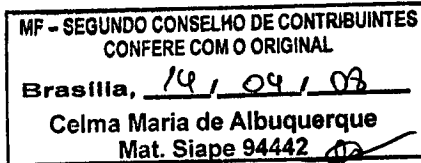
'Art. 33. São isentas da Cofins as sociedades cooperativas, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades, de acordo com o disposto no art. 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.'

(...)

Razões do veto:

2

1



Os arts. 9º e 33 restabelecem normas de incidência, respectivamente, da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis às sociedades cooperativas, vigentes até meados de 1999, as quais foram alteradas por darem ensejo a graves distorções concorrenciais, principalmente por alcançar todas as atividades tidas como cooperativas, inclusive consumo e crédito.

Ressalte-se que as alterações objetivaram construir um modelo de tributação onde apenas às cooperativas de produção passou a ser dado justo privilégio.

(...)

Assim, por conflitar com normas da Lei de Responsabilidade Fiscal, por comprometer o equilíbrio fiscal e, por consequência, desatender ao interesse público, é de propor o veto dos referidos dispositivos, cabendo destacar que as revogações contidas na versão original podem ser tidas como tácitas, dadas as alterações promovidas no texto legal."

Decidir de modo diverso implicaria afronta à Medida Provisória revogadora e reconhecimento de sua inconstitucionalidade, o que não constitui matéria do recurso nem de competência deste Tribunal Administrativo.

Desse modo, inexistente qualquer mácula no procedimento fiscal destinado a apurar a Cofins devida para o período de novembro de 1999 a dezembro de 2003 sobre toda a receita auferida pela recorrente, consideradas as exclusões de lei.

Quanto ao período anterior – janeiro de 1998 a outubro de 1999 – no qual a legislação de regência autorizava a exclusão da receita decorrente da prática do ato cooperativo tributando-se somente aquelas auferidas a partir do ato considerado não cooperativo, também prevalece a autuação fiscal, tendo em vista os fatos constatados a partir da escrita fiscal da recorrente.

São as seguintes às disposições da Lei nº 5.764/1971 quanto aos atos cooperativos:

"Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução de seus objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. (...)

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único. (...)

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos arts. 85 e 86, serão levados à conta do fundo de assistência técnica, educacional e social e serão

JA

contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para a incidência de tributos.

Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional do Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao fundo de assistência técnica, educacional e social.

(...)

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta lei."

No Acórdão nº 107-08.551 o Conselheiro Luis Martins Valero, com muita propriedade, fundamentou as razões que estabelecem os óbices ao acolhimento de toda atividade exercida pelas cooperativas médicas como sendo ato cooperativo. Peço vênica para reproduzir na parte que interessa a este julgado:

"algumas cooperativas médicas têm enquadrado como decorrentes de atos cooperativos auxiliares, mas não tributando-as, a maioria das receitas que não decorrem, diretamente, do trabalho dos seus médicos cooperados no atendimento de sua clientela (usuários).

O julgador administrativo, quando chamado a decidir litígios que envolvam essas questões tem que ter em mente algumas premissas básicas:

1) O que motiva um grupo de profissionais do mesmo ramo a se associarem em cooperativa é a necessidade comum de melhorar as condições em que seus serviços são prestados, viabilizando a criação de uma estrutura que permita maior afluxo de usuários (clientela), atraídos pelas diversas especialidades de seus cooperados (médicos) reunidas nessa estrutura (cooperativa);

2) Na definição da Lei, o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias. Assim não tem sentido falar-se em faturamento, ou lucro da cooperativa no tocante às receitas derivadas do ato cooperativo;

3) Quem se beneficia da lucratividade é o profissional cooperado que, individualmente e de forma quantificada, a ela presta seus serviços; por isso, a renda por ele auferida, mediante participação nos resultados da cooperativa, é sempre tributada em sua declaração de rendimentos;

O problema se apresenta quando o serviço prestado pelo cooperado (médico) à clientela (usuários) não se esgota na ambiência da cooperativa, sendo necessária a intervenção de terceiros não cooperados (laboratórios, hospitais, clínicas cirúrgicas e de tratamento

Q

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 14, 04, 08 Celma Maria de Albuquerque Mat. Siape 94442
--

especializado como quimioterapia, hemodiálise, fisioterapia, exames especializados, como radiografia, ecografia, ressonância magnética, ultra-som, angiografia, etc). A situação se agrava quando esses serviços de terceiros são oferecidos mediante pagamento prévio à cooperativa que os contrata (plano de saúde), muitas vezes utilizados pelos usuários (clientela) sem requisição (complemento do diagnóstico) do médico cooperado. Há notícia de planos vendidos por cooperativas chamados de 'livre escolha' com reembolso posterior do pagamento que o usuário fez, diretamente, ao terceiro não conveniado.

No início me filiei à tese daqueles que defendem que o fato de uma cooperativa de trabalho utilizar-se dos serviços de terceiros não cooperados não a desvirtua como tal, desde que esses serviços tenham sido requisitados pelo profissional cooperado que deles necessite, acessoriamente, para bem atender ao usuário.

Mas confesso que agora enxergo um empecilho à plena aceitação dessa tese. É que grande parte das receitas das cooperativas médicas provém das mensalidades dos planos de saúde, ou seja, não representam exata contraprestação por serviços prestados aos usuários, pode ser mais, assim como pode ser menos.

Veja, se o montante recebido dos usuários num determinado período for mais que suficiente para cobrir os custos e despesas resultantes do atendimento a eles prestados, incluindo aqueles prestados por terceiros não cooperados, haverá um resultado positivo englobado na sobra líquida.

É neste ponto que a tese de que a receita dos planos de saúde deve ter o tratamento de 'receita de atos cooperativos' encontra importante óbice, pois, o resultado líquido apurado não advém somente do trabalho dos médicos cooperados, mas também do exercício de atividade de risco, própria de empreendimentos privados, não-abrigados pelo tratamento privilegiado deferido ao ato cooperativo."

Por outro lado, constatou a fiscalização que a escrita contábil da recorrente não atendeu às exigências estabelecidas na legislação do cooperativismo, não segregando as receitas de acordo com suas origens – ato cooperativo e ato não-cooperativo.

Informa a fiscalização a impossibilidade de se promover, a partir dos documentos fiscais que arrimam a escrita contábil da recorrente, a segregação das receitas em razão de não constar dos mesmos qualquer elemento que as distinga.

Ora, conforme fundamentos da mensagem de veto acima reproduzida, as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 1.858-7 nas normas de incidência da contribuição ao PIS e da Cofins foram motivadas nas consequências produzidas no meio social-econômico ao tempo da vigência da isenção outorgada pela Lei Complementar nº 70/91, "as quais foram alteradas por darem ensejo a graves distorções concorrenciais, principalmente por alcançar todas as atividades tidas como cooperativas, inclusive consumo e crédito."

Nesse contexto, já havendo tratamento diferenciado para as receitas decorrentes do ato cooperativo, nos termos determinados pelo art. 146 da Constituição da República, refoge dos limites legais acrescer à receita isenta aquelas decorrentes do ato considerado

Handwritten signature and initials.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 14 / 04 / 08 Celma Maria de Albuquerque Mat. Siape 94442

juridicamente não cooperativo para efeitos tributários, bem como corresponderia a alargar, sem previsão legal, a cunha isentiva das cooperativas.

Ocorre que a escrita contábil, que deve refletir a realidade econômica de qualquer entidade jurídica, é de total e completa responsabilidade de quem tem a competência e a responsabilidade legal de realizá-la, ou seja, da própria cooperativa, representada por seus administradores.

É relevante o fato de as receitas de uma cooperativa de trabalho médico advirem de origens diversas – da relação da cooperativa com seu associado, da contratação com terceiros para viabilizar a atividade do associado, de contrato firmado com os usuários dos serviços dos associados, os quais remuneram a potencial prestação dos serviços e não sua efetividade, conhecidos mercadologicamente como plano de saúde e de outras fontes de menor expressão econômica.

A recorrente apresentou, extemporaneamente, demonstrativos nos quais pretendeu demonstrar as receitas de forma segregada, afastando a alegação fiscal de sua impossibilidade.

A douta Procuradoria, manifestando-se quanto ao referido documento, postou-se contrariamente ao seu acolhimento em razão da intempestividade das provas.

Quanto a esse argumento, não se pode olvidar do formalismo mitigado que envolve o Processo Administrativo Fiscal. Às regras nele veiculadas agregam-se as constantes da Lei nº 9.784/99, em cujo art. 3º, inciso III, garante ao administrado o direito de apresentar documentos antes da decisão. Portanto, entendo não contrariar regra processual a apresentação de provas antes da inclusão do processo em pauta de julgamento.

Ocorre que, em relatório fiscal de diligência, decorrente de Resolução expedida por esta Câmara, a fiscalização não logrou ratificar, na escrita contábil da recorrente, os valores constantes dos precitados demonstrativos trazidos aos autos.

A própria recorrente declara a impossibilidade de fazer a referida segregação na escrita contábil e que os demonstrativos apresentados foram elaborados a partir de planilha eletrônica, da qual também não foi dado ciência à fiscalização quanto à origem dos valores registrados.

A não segregação das receitas na escrituração, nos termos em que determinado no art. 87 da Lei nº 5.764/1971, compromete irremediavelmente a separação das receitas tributáveis das não tributáveis, passando a escrita contábil a fazer prova em favor do Fisco e contra a recorrente, com já decidido Pelos Conselhos de Contribuintes em outros julgados sobre a mesma matéria, como a seguir exemplificado:

Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

"Processo n.º: 10735.003325/2004-45; Recurso n.º: 130.548; Acórdão no : 202-17.342; Recorrente : UNIMED DUQUE DE CAXIAS RJ - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA; Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro – RJ.

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

COFINS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO. Para que um ato seja considerado como cooperativo, mister que o mesmo tenha como requisito básico o fato de estarem em ambos os lados da relação negocial a cooperativa e seus associados para consecução dos seus objetivos.

RECEITAS. DESTAQUE. FALTA. TRIBUTAÇÃO INTEGRAL. A falta de destaque das receitas segundo a sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) autoriza a tributação da totalidade dos seus resultados, por ser impossível a determinação da parcela desse lucro alcançada pela não incidência tributária."

Primeira Câmara do primeiro Conselho de Contribuinte:

"Número do Recurso: 147029; Câmara: PRIMEIRA CÂMARA; Número do processo: 10735.003327/2004-34; Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO; Matéria: IRPJ E OUTRO; Recorrente: UNIMED DUQUE DE CAXIAS RJ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA; Recorrida/Interessado: 10ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I; Data da Sessão: 27/07/2006 00:00:00; Relator: Paulo Roberto Cortez; Decisão: Acórdão 101-95657

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

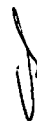
Ementa: IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - ATOS NÃO COOPERADOS - TRIBUTAÇÃO - As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto de renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas. Porém, a falta de destaque das receitas segundo a sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) autoriza a tributação da totalidade dos seus resultados, por ser impossível a determinação da parcela desse lucro alcançada pela não incidência tributária."

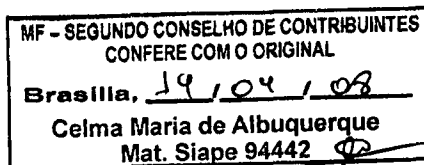
Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2008.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 02 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442 





Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ,
Designada quanto à decadência

Ouso divergir da I. Relatora no que diz respeito apenas à forma de contagem do prazo decadencial. Entende a Conselheira que a decadência deve obedecer as regras inseridas na Lei nº 8.212/9, e neste caso, ao prazo de 10 anos para a constituição do crédito tributário. Entendo, com a devida vênia, que a exemplo do que acontece com o PIS (pacificado pela CSRF), o prazo deva ser o estabelecido pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Em síntese, em se saber, basicamente, qual o prazo de constituição do crédito tributário para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

A ciência do auto de infração se verificou em 20/08/2003, exigindo-lhe a Cofins, no período de apuração de 1998, 1999, 2000 e 2001. Defendo ter ocorrido a extinção do crédito tributário, face à figura da decadência, para os períodos anteriores a agosto/98.

Admito que a análise da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Nesta Câmara há divergências entre os Membros, inclusive no que diz respeito a se houve pagamento ou não. Neste caso, houve registro de terem ocorrido insuficiências no recolhimento da Cofins. Importante esclarecer a minha posição consolidada de que, havendo ou não pagamento, a contagem será sempre do fato gerador, conforme esclarecimentos ao longo deste voto.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: a inércia do titular do direito; e o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessário, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação, supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge, assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessário de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.¹

¹ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.²

Enquanto a decadência visa a extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito. Na verdade a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumido: a decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto; a prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida.

Feitas as considerações preliminares, há de se questionar primeiramente se a Cofins deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integrava o Sistema da Seguridade Social.

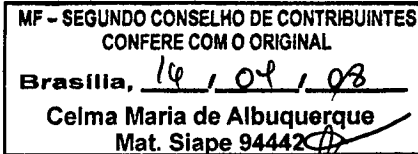
Dispõem os mencionados dispositivos legais, *verbis*:

"Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente".

"Art. 45 - O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

² Fábio Faccichi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.



II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado. (negrito, não do original)

(...)".

Claro está para mim que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da Seguridade Social de constituir seus créditos. Sabe-se que o INSS não possui competência para constituir crédito relativo à Cofins, competência esta do Departamento da Receita Federal, por meio de lançamento, segundo as regras do Decreto nº 70.235/72.

Assim, em se tratando da Cofins, a aplicabilidade do mencionado art. 45 tem como destinatário a seguridade social, mas as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Oportuno deixar explícito que em momento algum esta Conselheira afasta a aplicabilidade da Lei nº 8.212/91 por fazer juízo quanto a ilegalidade ou não dessa lei. Defendo como acima explicitado, e fundamentalmente que o afastamento da Lei nº 8.212/91 se verifica apenas e tão somente pela impertinência ao caso, conforme acima demonstrado.

Afastada a aplicação da Lei nº 8.212/91, resta analisar se a contagem deve obedecer ao art. 150, § 4º, ao art. 173, ambos do CTN.

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 19 / 09 / 08 Celma Maria de Albuquerque Mat. Siape 94442
--

Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde, analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

“(...) .Em conclusão :

a) nos impostos que comportam lançamento por homologação a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;

b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;

c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;

d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;

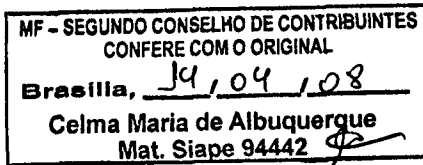
e) as conclusões de ‘c’ e ‘d’ acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;

f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada.”

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte :

“Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para

1 *2*



que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada 'Modalidades de Lançamento' estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de 'lançamento por declaração' Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir '... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o '... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

J *B*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 14, 04, 08 Celma Maria de Albuquerque Mat. Siape 94442
--

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir 'do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada." (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

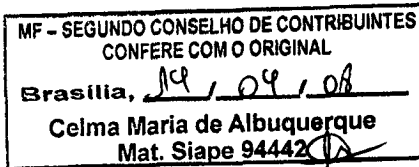
'Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação .

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de 'auto-lançamento.'

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou



não, o citado artigo define que 'o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa'.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao 'conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado', na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Contribuição para a Cofins natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à Cofins, para os fatos geradores ocorridos no período anterior **agosto de 1998** vez que a ciência ao auto de infração se verificou em **20 de agosto de 2003**, portanto, há mais de cinco anos da ocorrência dos mencionados fatos geradores.

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de acolher a decadência para os fatos geradores anteriores a agosto de 1998 (janeiro a julho de 1998).

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2008.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

