



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

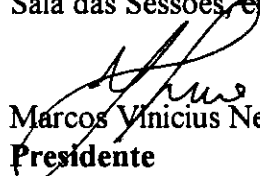
Sessão : 28 de agosto de 2001
Recorrente : UNIMED VITÓRIA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

FINSOCIAL – DECADÊNCIA - O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.049/83 não define prazo decadencial, apenas estatui a guarda de documentos. Não havendo antecipação de pagamento, mesmo que a destempo, descaracteriza a modalidade de lançamento por homologação. Na hipótese, opera o estabelecido no artigo 173, I, do CTN. **COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS** - A prestação de serviços por terceiros, não cooperados, não se enquadra no conceito de atos cooperados, sendo, portanto, tributáveis as receitas daí advindas. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **UNIMED VITÓRIA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator) e Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), que davam provimento integral. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Adolfo Montelo, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Eduardo da Rocha Schmidt e Ana Neyle Olímpio Holanda.

Iao/cf/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

Recorrente : UNIMED VITÓRIA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Por bem tratar a matéria exposta no presente processo, adoto o Relatório de fls. 106 a 107, como segue:

“Trata o presente processo do auto de infração de fls. 01/08, lavrado pela AFTN Valéria Testoni Gomes, matrícula 3.021.373-7, da DRF-VITÓRIA, através do qual são exigidos da contribuinte acima identificada, que é uma cooperativa, a contribuição para o Fundo de Investimento Social no valor de 15.409,91 Ufir, multa de 100% e juros de mora, totalizando o crédito tributário de 43.891,39 Ufir.

O auto de infração originou-se de fiscalização externa realizada no domicílio da contribuinte, através da qual foi constatado pela autuante, ao analisar os livros comerciais e fiscais, como atos ‘auxiliares’. De acordo com a autuante, os resultados decorrentes destes atos devem ser oferecidos à tributação, em consonância com a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 e o Parecer Normativo CST nº 38, publicado no Diário Oficial em 05 de novembro de 1980. Sendo assim, a autuante considerou as receitas provenientes dos atos não cooperativos ‘auxiliares’ para fins de determinação da base de cálculo da contribuição lançada.

No enquadramento legal foram citados o art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, arts. 16, 80 e 83 do Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986.

Inconformada com a exigência tributária, a contribuinte interpôs a petição de fls. 31/41, contestando o lançamento e alegando que:

- em relação aos meses de janeiro a agosto de 1991 já havia decaído o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, em face do decurso do prazo de cinco anos, previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966);



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

- o Regulamento do Finsocial (Decreto nº 92.698/86) dispõe em seus artigos 5º e 32, inciso IX, que as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, estão isentas do Finsocial, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;
- é cooperativa de trabalho médico, como definido no art. 2º de seu estatuto social (fl. 53/54);
- segundo o § 8º do art. 2º de seu estatuto social (fl. 69), a atividade hospitalar, quando indispensável ao desempenho do cooperado integraria o ato cooperativo na forma da lei, na condição de negócio auxiliar;
- a Lei nº 5.764/71, ao dispor que são considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88, apenas delimita o campo de incidência tributária;
- os atos auxiliares são insofismavelmente cooperativos, uma vez que se inserem entre os objetivos sociais da entidade;
- é patente a fragilidade do Parecer Normativo CST nº 38/80, ao tratar dos atos não cooperativos diversos dos legalmente permitidos, bastando atentar para a equiparação de serviços odontológicos com serviços de hospital e laboratoriais;
- a cobertura de despesas hospitalares e de laboratórios constitui um prolongamento da atividade médica, quando seu uso for indispensável ao tratamento do paciente, sendo atos inerentes ao exercício da profissão para a qual a cooperativa foi criada;
- o tributarista Carlos Ervino Gulyas defende, em trabalho publicado na Revista de Direito Tributário nº 17/1981, que a alienação de bens do ativo de sociedades cooperativas deve ser incluída entre as que servem aos fins sociais, uma vez que a lei veda que o valor superavitário seja distribuído a associados ou terceiros;
- no caso das cooperativas de leite, todas as etapas, inclusive realizadas por terceiros, são consideradas da essência do ato cooperativo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

- não é legítima a utilização da taxa referencial diária, como índice para cálculo dos juros de mora, no período compreendido entre fevereiro e julho de 1991, uma vez que a lei que a instituiu previu sua aplicação retroativa.

Por fim, a contribuinte apresentou os documentos de fls. 42/103, dentre eles cópia da petição apresentada no processo nº 10873.013398/96-62."

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, a autoridade julgadora singular entendeu parcialmente procedente o lançamento tributário, cujo fundamento da decisão esta consubstanciado na seguinte ementa:

"Assunto: Contr. para o Fundo de Invest. Social – FINSOCIAL

Exercício: 1991, 1992

COOPERATIVA DE MÉDICOS

Se conjuntamente com os serviços de sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens e serviços de terceiros com diárias de serviços hospitalares e de laboratórios e outros serviços realizados por não associados, é evidente que estas operações não se compreendem nos atos cooperativos, estando as receitas correspondentes sujeitas à tributação.

DECADÊNCIA

O prazo para a Fazenda Nacional lançar a contribuição para o Finsocial decai em dez anos a contar da data fixada para o seu recolhimento (art. 102 do Decreto nº 92.698/96 e art. 3º do Decreto-lei nº 2.049/83).

MULTA DE OFÍCIO – REDUÇÃO

Retroatividade benigna – A lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Incidência do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por força do disposto no artigo 106, inciso II, letra c, do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT nº 01, de 07-01-97.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE".



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

Inconformada com decisão singular da qual foi intimada em 05/02/99, a Recorrente interpôs tempestivo Recurso Voluntário, em 02/03/99, no qual repisa os mesmos argumentos aduzidos na peça impugnatória, fazendo juntar cópia do Recurso Voluntário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, bem como cópia do Mandado de Segurança nº 99.0001144-9, impetrado perante a Quarta Vara Federal de Vitória, cuja liminar concedida determina a recepção do Recurso, independentemente da realização de depósito recursal.

É o relatório

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Trata-se de lançamento de ofício da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, relativo à rubrica “Receitas Auxiliares”, registrada na contabilidade de cooperativa.

Quanto ao prazo decadencial para que a Fazenda Nacional constitua o crédito tributário do FINSOCIAL, cabe ressaltar que a disciplina contida em seu Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86, há muito tem sido afastada por este Egrégio Conselho, seja pelo fato de ser matéria de competência de Lei Complementar (conforme art. 146, inciso II, alínea “b”), e, nesse diapasão, o Código Tributário Nacional cumpre tal requisito, seja pelo fato de o referido regulamento ter inovado o conteúdo normativo do Decreto-Lei nº 2.049/83.

No exame da decadência, referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a agosto/91, adoto e transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 202-10.856 (Recurso nº 101.003), da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.

“A Fazenda defende que o prazo de decadência para o FINSOCIAL é de 10 anos, ex vi do disposto no Decreto-Lei nº 2.049/83, enquanto a recorrente entende que é de 5 anos, como previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

O Decreto-Lei nº 2.049, de 01.08.83, que regulou a cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta para a contribuição para o FINSOCIAL, estabeleceu, em seu art. 3º, regras de guarda de documentos, a saber:

‘Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de 10 (dez) anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos ficam efetivados e da base de cálculo das contribuições, sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior’

Este dispositivo estabelece o dever de os contribuintes conservarem, pelo prazo dez anos, os documentos comprobatórios dos pagamentos e da apuração



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

das bases de cálculo. O artigo 10 do mesmo Decreto-Lei, por sua vez, estatui prazo prescricional:

'Art. 10 — A ação para cobrança das contribuições devidas ao FINSOCIAL prescreverá no prazo de 10 anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento.'

Da interpretação conjunta destes dois dispositivos, a meu sentir, não é possível conceber o prazo decadencial das referidas contribuições. O artigo 3º apenas estatui a guarda de documentos, imposição coerente com a necessidade de cobrança do débito dentro do prazo de prescrição previsto do artigo 10, não havendo razão para se inferir que estamos diante da decadência e não da prescrição. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida a partir da obrigação acessória de manter registros dos pagamentos.

Assim, na falta de legislação específica sobre a matéria e havendo o Supremo Tribunal Federal reconhecido (...) a natureza tributária da Contribuição para o FINSOCIAL, deve-se aplicar à hipótese as disposições do Código Tributário Nacional relativas à decadência.

O Código Tributário Nacional define, nos artigos 147, 149 e 150, as três modalidades de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação.

No que respeita à decadência, o Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150."

A modalidade de lançamento, neste caso, é a por homologação.

Os tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação têm um tratamento diferenciado na legislação tributária, uma vez que a Fazenda Pública transfere para o contribuinte (sujeito passivo da obrigação) a incumbência de constatar a ocorrência do fato gerador, apurar a base de cálculo e aplicar a alíquota correspondente, a fim de apurar o *quantum* devido, antecipando o pagamento, limitando-se, aquela, a exercer o controle e administração tributários, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

Analisando o "lançamento por homologação", constatamos três momentos distintos com características próprias: (i) o ato de formalização do contribuinte, em que reconhece o fato gerador e aplica a legislação fiscal ao fato jurídico; (ii) a antecipação do pagamento; e (iii) o ato homologatório da Fazenda Pública dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Na prática, a Fazenda Pública, ao conferir os procedimentos do contribuinte, mormente não expede um ato de homologação, mas, verificando o não cumprimento correto da obrigação tributária, realiza o lançamento de ofício, notificando o contribuinte a cumpri-lo.

O termo "lançamento por homologação" merece crítica severa, uma vez que não se pode atribuir ao contribuinte uma atividade exclusiva da administração. É que o art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe que *"compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento"*, definindo lançamento como sendo *"o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível"*.

Com muita propriedade, Paulo de Barros Carvalho¹ identifica a contradição lógica entre o ato de lançamento e o "lançamento por homologação":

"A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito."

Quando é que o funcionário da Fazenda lavra a homologação? Exatamente quando não pode celebrar ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o agente público exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico administrativo de

¹ Curso de Direito Tributário. 7ª ed. Saraiva. 1995, pág. 283-284.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.

Assim posta a questão, resta a pergunta: se a homologação não se coaduna com lançamento, então o quê é objeto de homologação por parte da administração tributária?

Tal questão mostra-se fundamental para desvendar a questão colocada neste trabalho, pois, considerando ser a Contribuição Social um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, marcará o regime jurídico decadencial a que estará sujeita.

Para Paulo de Barros Carvalho, o que se homologa é o pagamento da obrigação tributária antecipada pelo contribuinte e não os procedimentos preparatórios realizados pelo contribuinte.

Aí repousa contundente divergência que advém do pressuposto adotado pelo Mestre. O que se depura da obra citada é que, para Paulo de Barros Carvalho, com relação aos termos “lançamento” do art. 142 e “lançamento” do art. 150, ambos do Código Tributário Nacional, há uma inconsistência lógica entre os conteúdos semânticos dos dois vocábulos, a exemplo do que é reconhecido, amplamente, com o vocábulo “tributo”.

O “lançamento” do referido art. 142, apesar de ser definido pela norma como, procedimento, tem merecido grandes estudos dogmáticos justificando e motivando sua ascensão à categoria de ato administrativo. As teses jurídicas acerca desse tema, apesar de majoritárias, encontram forte contraposição dos que entendem que o lançamento seja procedimento como, literalmente, aduz o texto normativo.

Numa visão sistêmica do Direito, entendo que ambas as teses têm fortes argumentos para sustentação, a primeira, alicerçada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e do Direito Administrativo, que entende que é o ato administrativo que constitui, modifica ou extingue direitos. A segunda, na estrutura idealizada pelo Código Tributário Nacional, ou seja, a de que o lançamento instaura a relação jurídica através de um ato procedimental sujeito à revisão de ofício.

Podemos notar que, independentemente de qualquer norma que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, o poder-dever de a Fazenda realizar o lançamento é:

- (i) vinculado, ou seja, deve ser realizado segundo os ditames normativos legais, tanto no que tange às norma de competência, que possibilitam o exercício da fiscalização, como no que tange às normas de incidência



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

tributária, que estabelecem o direito subjetivo da Fazenda no âmbito da relação jurídica tributária que acomete o sujeito passivo do dever de adimplir certa obrigação; e

- (ii) obrigatório, ou seja, salvo norma de igual ou superior hierarquia em sentido contrário, deve ser, inexoravelmente, o exercício funcional.

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo, ainda que decorrente de um procedimento fiscal, mas um ato administrativo de caráter declaratório da ocorrência de um fato imponível (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídica tributária, entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo agente prolator do ato, e o sujeito passivo, a quem fica acometido de um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.

Sendo ato administrativo de lançamento, é privativa da autoridade administrativa, que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta. É, portanto, mais que um poder, é um ato de dever de aplicar a norma, de forma vinculada e obrigatória.

O Professor Hugo de Brito Machado² ensina:

“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equivale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.”

² op. cit. Pág. 120



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

No mesmo sentido, Alberto Xavier³ lembra que: *“O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se distingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são, a rigor, atos de aplicação da lei, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais. (...) Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.”*

Aliomar Baleeiro, ao estudar o Direito Tributário como ramo do Direito das Finanças⁴, cuja origem não pode ser negada, entendia, a exemplo do Código Tributário Nacional, que:

“Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições.”

Não menos categórico, Américo Masset Lacombe⁵, ao tratar do tema “Crédito Tributário”, postula:

“A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato imponible prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (obligatio, haftung, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, debitum, shuld, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade

³ Xavier, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66

⁴ Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/ 281, nº 193

⁵ Lacombe, Américo Masset. Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. CEJUP, Belém, 1997



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

administrativa será assim a ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei tributária."

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de, verificada a ocorrência do fato imponible, exercer sua atividade e lançar o tributo devido. Não tem o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional qualquer discricionariedade ao aplicar a norma, vinculando-se, integralmente, aos ditames da lei, que o obriga a realizar o lançamento com o fim de preservar o bem e o interesse públicos.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

Assim, dada a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, em se tratando de lançamento por homologação, o contribuinte está obrigado a praticar todos os atos preparatórios ao lançamento e antecipar o pagamento do tributo devido, que, para o caso em tela, encontrava-se sob suspensão da exigibilidade por força do pedido de compensação.

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142, parágrafo único, do CTN) pelo fato de ser o lançamento ato administrativo vinculado.

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma individual e concreta (liminar concedida) ou geral e abstrata (suspensão da exigibilidade pelo depósito judicial) que, simplesmente, objetiva o vetor da relação jurídica tributária acometida ao sujeito passivo.

Independentemente do conteúdo semântico que adotemos para o vocábulo "lançamento" do referido art. 142, não podemos estendê-lo para o vocábulo "lançamento" do mencionado art. 150.

Coincide, no entanto, que lançamento é uma forma pela qual se verifica (seja através de ato ou de procedimento) a ocorrência do fato imponible, apura-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota devida, tudo com o fim de quantificar o tributo devido à Fazenda. É um método de identificação e apuração do núcleo obrigacional da relação jurídica tributária.

O vocábulo "lançamento" contido no referido art. 150, por sua vez, não é ato privativo da autoridade tributária, nem mesmo é vinculado e obrigatório, para fins de responsabilidade funcional. Resta-lhe as características de procedimento constitutivo da obrigação



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

tributária, pelo qual o sujeito passivo reúne os elementos probatórios dos eventos que se identificam com o fato jurídico.

Atribui-se ao sujeito passivo a função de colher os elementos constitutivos do fato impositivo e de aplicar-lhe a norma jurídica tributária, antecipando o pagamento do tributo devido independentemente do estabelecimento da relação jurídica tributária através do ato cogente do credor.

Trata-se de uma constituição material do crédito tributário (entendo como formal aquela instrumentalizada pela autoridade competente), que faz transparecer a relação jurídica tributária ensejadora do dever de pagar.

É de ressaltar-se que, levando-se às últimas conseqüências a interpretação dos critérios para constituição do crédito tributário pela autoridade competente, nos termos do art. 142 (ato administrativo privativo e vinculado), enquanto não houvesse o exercício pela autoridade não haveria relação jurídica tributária e, conseqüentemente, não seria possível falar em obrigação. Se não há relação jurídica regularmente constituída, segundo os requisitos formais, não há obrigação exigível.

Se o pagamento extingue o crédito tributário, cabível, então, outro questionamento: qual crédito tributário será extinto, aquele que não foi constituído? Ou seja, admitindo-se a possibilidade de somente o ato administrativo constituir o crédito tributário, o pagamento antecipado não teria extinguido nada, pois não houve a regular constituição desse crédito.

Nessa dinâmica, podemos reconhecer que o vocábulo “lançamento”, nestas circunstâncias, não tem o mesmo conteúdo semântico do “lançamento” do referido art. 142.

Ademais, na definição de lançamento por homologação, o Código Tributário Nacional o concebe como sendo aquele em que a legislação acomete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido (“... ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa ...”). Note-se que o traço que define o lançamento por homologação não é, efetivamente, a realização ou não do pagamento, mas sim o “dever” de antecipá-lo. Daí porque não podemos dizer que o fato de o contribuinte não cumprir esse dever altera a natureza jurídica da modalidade de lançamento. O tributo continuará sendo da modalidade de lançamento por homologação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

Um caso prático em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados é conclusivo a esse respeito, vejamos: o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados é a saída da mercadoria do estabelecimento industrial. Ocorrido, o contribuinte realiza todas as operações lógicas para fazer incidir a norma e apurar o *quantum* devido. Quantificada a obrigação, o contribuinte leva o valor devido à compensação com os créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados obtidos com a entrada dos produtos adquiridos.

Ora, essa operação, ainda que correta, pode não resultar imposto a pagar, o que não desconfigura o Imposto sobre Produtos Industrializados como um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação.

Usando o recurso do absurdo, tendo o contribuinte incorrido em erro, seja de cálculo, seja por interpretação diversa da norma de incidência na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados devido e não tendo recolhido tributo algum por conta da compensação, perderia essa exação o caráter de tributo sob a modalidade por homologação?

Todos os procedimentos necessários foram praticados pelo contribuinte e esse é que estará sujeito à homologação, pois o foco da norma definidora não é o pagamento, mas sim a conduta acometida ao contribuinte de efetuar os atos preparatórios para constatar o fato gerador e quantificar o imposto.

Inegável que, ao proceder os atos preparatórios para conformar o crédito tributário devido, o contribuinte faz incidir a norma tributária sobre o fato jurídico hipoteticamente previsto na norma. É na essência um ato de aplicação da norma que a administração tributária impôs ao contribuinte. Não se trata de mero recolhimento do tributo, mas sim a realização de um ato complexo que, através do emprego da norma jurídica tributária, constata a ocorrência do fato gerador – fato imponível –, quantifica a base de cálculo e aplica a alíquota prevista, tudo para realizar a antecipação do pagamento.

O antecedente da norma jurídica, que obriga a antecipação do pagamento da exação, é que confere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação sua natureza jurídica e não o cumprimento da obrigação, efetivamente.

O § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional dispõe:

“§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

Mais uma vez, o que é objeto de homologação não é o pagamento, mas o “lançamento”. O termo “lançamento” aqui utilizado não é o ato administrativo de lançamento do referido art. 142, mas o procedimento do contribuinte que constitui o antecedente da norma jurídica do dever de antecipação do pagamento.

Colocadas essas considerações, entendemos que o vocábulo “lançamento” do art. 150 do Código Tributário Nacional é procedimento, é dever instrumental acometido ao sujeito passivo, que deverá reunir todas as informações e elementos integrante da norma jurídica tributária, com o fim de possibilitar-lhe o dever de antecipar o pagamento do tributo.

O Código Tributário Nacional, no art. 156, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário.

Observe-se que o referido artigo contém 10 itens enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor, uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exequibilidade. É a norma secundária eleita por Lorival Vilanova⁶, que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

Está, pois, mal colocada a prescrição ao lado da decadência como modalidade de extinção do crédito tributário, pois esta se dá na forma indireta. Ao perder o direito à ação, o direito substantivo, indiretamente, perde sua capacidade de cogência jurídica.

E embora no art. 156 a lei refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” –, ao defini-las, mais adiante, inverte, acertadamente, a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional esboçam conceitos mais exatos: a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) e a prescrição refere-se à perda da ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174).

Se assim, podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de ocorrência da decadência

⁶ Causalidade e Relação no Direito. 2ª ed., Saraiva, 1989.



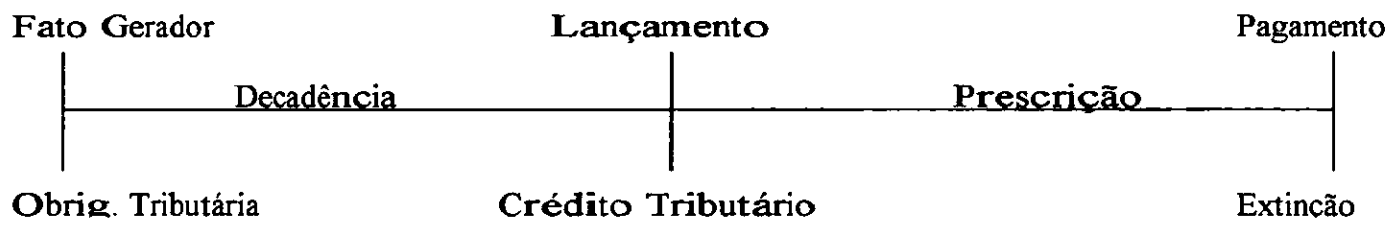
MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173); e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

Na dicção da norma jurídica veiculada no art. 174, a prescrição começa quando termina a decadência – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário -, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes da verificação da decadência) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento).

Fábio Fanucchi⁷ captou bem essa mensagem, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e do curso da prescrição:



E é exatamente aqui que se encontra a principal controvérsia: saber em que momento se dá o início da contagem do prazo decadencial e o momento em que se dá a constituição definitiva do crédito tributário para a Contribuição Social.

Há duas regras que disciplinam a decadência no Código Tributário Nacional: (i) a regra geral do art. 173; e (ii) a regra específica para os tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação do art. 150, § 4º, como seguem:

A regra geral –

“Art. 173; O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

1 - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

7



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado."

A REGRA ESPECIAL -

"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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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 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."

Como vimos, a natureza jurídica de uma modalidade de lançamento, instituto de direito, não pode ficar ao prazer da ocorrência de um fato, qual seja, ocorrer ou não a antecipação de pagamento. O fato é irrelevante, pois um tributo não deixará de ser da modalidade "por homologação" pela falta da antecipação do pagamento. Se a lei atribuiu o dever de antecipação, será o tributo por homologação.

A regra geral prevista no art. 173, inciso I (especialmente o inciso I, pois nele é que se insere a polêmica), marca como termo inicial da decadência o primeiro dia do exercício seguinte à aquele em que o lançamento poderia ser efetuado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

Mas, que lançamento? Aquele ato administrativo privativo da autoridade fazendária do art. 142 ou aquele procedimento do contribuinte, erroneamente denominado de "lançamento", do art. 150, § 1º.

Tenho para mim que o termo lançamento, neste caso, é o típico, previsto no referido art. 142, pois se trata de uma regra geral, que abrangia todas as modalidades de lançamento, salvo a que tenha regra específica.

Nesse contexto, insere-se o § 4º do art. 150, que repito:

"§ 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 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."

Para os lançamentos cuja modalidade é por homologação, o termo inicial é a data do fato gerador, aqui entendido como fato imponível, ou seja, tem a Fazenda Pública cinco anos a partir desse evento para fiscalizar o contribuinte e dele exigir eventual tributo impago. Não ocorrendo, dá-se a homologação tácita, não sendo passível de cogitação o dilargamento do prazo, salvo a hipótese "comprovada" de dolo, fraude ou simulação. Foi um excesso, diga-se de passagem, o legislador ter utilizado o termo "comprovada", pois o que não é comprovado não gera direito, ou seja, somente é possível falar em dolo, fraude ou simulação se tais ocorrências forem comprovadas.

A idéia de que, não ocorrido o pagamento, o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação passaria da regra do § 4º do art. 150 para a regra do art. 173, inciso I, é uma criação, obra de uma engenharia jurídica, cujos fundamentos tomam como critério da determinação da natureza jurídica dos institutos, não os dispositivos positivados, mas os eventos futuros e insertos do mundo fenomênico. Há uma interpretação do Direito pelo "fato" e não pela norma.

Diante disso, entendo que a decadência do direito de a Fazenda constituir os créditos tributários relativos ao FINSOCIAL opera-se a partir do quinto ano contado do fato gerador.

Quanto ao mérito, há dúvidas quanto à natureza das receitas contidas na rubrica "Receitas Auxiliares", não sendo possível averiguar, pelo que dos autos constam, se estão ou não ligadas à atividade cooperada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

É certo que o ato cooperado é privilegiado em relação à incidência das normas tributárias, seja pelo texto expresso da Constituição Federal, seja pelas normas específicas do FINSOCIAL. Certo também que há atos cooperados que necessitam de atos auxiliares, a fim de que alcance os objetivos do cooperativismo.

Dispõe o art. 3º do Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986:

“Art 3º São contribuintes do FINSOCIAL, de acordo com este Regulamento (Decreto-lei nº 1.940/82, art. 1º, §§ 1º e 2º).

(...)

1) sociedades cooperativas em relação às operações com terceiros não cooperados; (...).”

Apesar de o auto de infração não ter especificado a natureza jurídica dos atos que estão contidos na rubrica “Receitas Auxiliares”, a própria Recorrente o fez, detalhando que tais atos são imprescindíveis à consecução do ato cooperado.

Ora, tenho para mim que os atos que precedem, de forma irremediável, o ato cooperado com ele se fundem. Senão vejamos. Em uma cooperativa de médicos cirurgiões, os atos de locação de salas cirúrgicas são imprescindíveis para o ato cooperado da atividade preponderante dos médicos. Sem ele não haverá ato cooperado. De outra forma, a reunião de recursos para aquisição de insumos agrícolas para os cooperados é ato pressuposto do exercício da agricultura. Da mesma forma que as despesas, o recebimento de receitas, que são destinadas a dar cumprimento ao ato cooperado, também não estão ao alcance da incidência da legislação tributária.

Dispõe o art. 5º do Decreto nº 92.698/86:

“Art 5º As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, estão isentas da contribuição para o FINSOCIAL tão-somente quanto aos atos cooperativos próprios das suas finalidades (Lei nº 5.764/71, art. 111).”

A seu turno, o art. 111 da Lei nº 5.764/71 dispõe:

“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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

Imprescindível, então, que a tributação seja aplicada, tão-somente, às operações contidas nos artigos 86, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, *in verbis*:

“Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

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. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

(...)

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

Os atos praticados pela Cooperativa, pelo que se extrai da peça impugnatória, além de serem necessários ao cumprimento do ato cooperado, não estão relacionados nos arts. 85, 86 e 88, da Lei nº 5.764/71, o que descaracteriza, de plano, a motivação para o lançamento do tributo. Não há, no caso, fato bastante e suficiente para ensejar a aplicação da norma tributária do FINSOCIAL.

A interpretação diversa importará o rompimento da cadeia isentiva criada pela legislação do cooperativismo, que é privilegiada pela Constituição Federal.

Não pode a fiscalização desclassificar ato que a norma não o fez ou dar interpretação abrangente ou restritiva quando a norma também não o permite. Aliás, o auto de infração em apreço sequer qualifica as chamadas “Receitas Auxiliares”, o que depõe, inclusive, contra a possível interpretação que tenha feito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

Nesse sentido, há vasta jurisprudência do Superior Tribunal Justiça que impõe verdadeiro divisor de águas dos atos tributáveis em cooperativas:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. Se, entre duas interpretações, o regulamento do imposto de renda, baixado por decreto, adota aquela que favorece o contribuinte, o Fisco não pode desconsiderá-la, exigindo o tributo à base da outra; tudo porque a interpretação da lei, pelo Chefe do Poder Executivo, vincula os órgãos hierarquicamente subordinados, e, quando ela é manifestada por decreto, sobrepõe-se, também, formalmente às demais manifestações da Administração. Hipótese em que, muito embora a Lei nº 5.764, de 1971, também autorize o entendimento de que o resultado das aplicações financeiras feitas por cooperativas está sujeito ao imposto de renda, o Decreto nº 85.450, de 1980, que a regulamentou, e que tem caráter de norma complementar (CTN, art. 100, I), fez por excluí-lo do campo de incidência do tributo. Recurso especial conhecido e improvido.” (RESP Nº 88.179/PR, DJ de 31/08/1998, PG: 00055, Relator Min. ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, Data da Decisão: 21/05/1998).

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA. VENDA DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO PERMANENTE. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 85, 86 E 111 DA LEI 5.764/71.

I - As cooperativas gozam de não-incidência do imposto de renda sobre resultados positivos obtidos em decorrência de suas regulares atividades (arts. 85, 86 e 111 da Lei 5.764/71).

II - Não constitui fato imponible a venda isolada de máquinas ou veículos desgastados e obsoletos, integrantes do patrimônio permanente das cooperativas, se vendidos com o objetivo de substituí-los por novos, com idêntica finalidade, sem que tenha havido atividade lucrativa.

III - Recurso a que se nega provimento, sem discrepância.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

(RESP nº 58124/SP, -DJ de 13/11/1995, PG: 38642, Relator Min. DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, Data da Decisão: 18/10/1995).

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 2001

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Luiz Roberto Domingo', with a stylized flourish at the end.

LUIZ ROBERTO DOMINGO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

**VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO
RELATOR-DESIGNADO**

Quanto à preliminar de decadência invocada pela Recorrente, em face de o auto de infração ter sido formalizado em 05.09.96 e referir-se a fatos geradores ocorridos em 31.01.91 a 31.03.92, divirjo do voto do ilustre Relator originário, Conselheiro Luiz Roberto Domingo, por alinhar-me com a corrente que entende que, na ausência de recolhimentos relativos aos períodos de apuração lançados, não há que se falar em lançamento por homologação, mas sim em lançamento de ofício, o que o enquadra na regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, em que está previsto o prazo de 05 (cinco) anos para a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante iterativa jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça nesse sentido, a exemplo do decidido no Resp nº 23.706, de 14 de outubro de 1996, *verbis*:

“Se não houver antecipação de pagamento, não há falar-se em lançamento por homologação, mas em lançamento de ofício, hipótese em que o prazo de decadência corre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado.”

Neste contexto, entendo que, relativamente aos fatos geradores em questão não decaiu o direito de a Fazenda Pública da União constituir o crédito tributário relativamente ao FINSOCIAL de que trata este processo, devendo, portanto, ser rejeitada a preliminar de decadência.

No mérito, conforme relatado, a Autuada é uma cooperativa de prestação de serviços médicos, constituída, exclusivamente, por médicos. Por outro lado, a cooperativa comercializa, por meio de "planos", serviços amplos, que não se restringem à prestação de serviços médicos, mas incluem outros serviços, que, necessariamente, têm que ser prestados por terceiros, não cooperados, principalmente hospitais e laboratórios.

Aqui, também, a minha divergência com o ilustre Relator do voto-vencido, Conselheiro Luiz Roberto Domingo, decorre do fato de partilhar da corrente, até o momento majoritária, quanto à essa matéria, que se encontra muito bem sumariada pela ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, no voto condutor do Acórdão nº 101-93.044:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

“- O conceito de ato cooperativo é de definição restrita, que está contida no art. 79 da Lei 5.764/71. Os demais atos, sejam eles auxiliares ou acessórios, por não se identificarem com os definidos no referido art. 79, são atos não cooperativos.

- A definição legal de ato cooperativo dada pelo artigo 79 da Lei 5.764/71 compreende os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução de seus objetivos sociais. O objetivo social da cooperativa de trabalho médico é negociar diretamente com os consumidores do trabalho de seus cooperados, potencializando sua força negocial individual. Para isso ela existe: para prestar serviços aos médicos seus associados. Ao contratar com terceiros a prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, a cooperativa está praticando atos não cooperativos, não importa que os intitule atos cooperativos auxiliares.

- A Lei não determina que a sociedade cooperativa realize apenas os negócios inerentes aos atos com seus associados, podendo, também, atuar na modalidade operacional de outras pessoas jurídicas, quando então sua conduta, para todos os fins, será aquela prescrita para a característica desse ato não cooperativo. Isso não quer dizer, porém, que essa atividade, devidamente autorizada pela lei brasileira, implique na descaracterização da sua atuação em cooperativa. Isto é, os fatos que decorrem de atos cooperativos são uma coisa, e os fatos decorrentes de atos não cooperativos são outra coisa. Uns não interferem nos efeitos jurídicos dos outros.

- Pelo art. 18 do Decreto-lei 59/66, os resultados das sociedades cooperativas não estavam sujeitos à incidência do imposto. A Lei 5.764/71 trouxe significativa alteração ao regime tributário das sociedades cooperativas, ao delimitar a não incidência aos atos cooperativos (Lei 5.764/71, art. 79 c.c. art. 111). Portanto, a não incidência, antes alcançando a cooperativa como um todo (não incidência subjetiva), passou a alcançar apenas os atos cooperativos (não incidência objetiva). E, por não se tratar de não incidência subjetiva, ou seja, pelo fato de a não incidência não abranger a sociedade como um todo, mas apenas os atos definidos no artigo 79 da Lei 5.764/72, em relação aos demais atos por ela praticados, submete-se a sociedade às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas. Portanto, não estão alcançados pela não incidência os resultados dos serviços prestados aos consumidores (pessoas estranhas à cooperativa) por pessoas físicas não associadas ou pessoas jurídicas (também estranhas à cooperativa), em nada importando sejam eles classificados como negócios acessórios.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

- Não há previsão legal para tributação dos atos cooperativos, exceto, a partir de 1º de janeiro de 1998, quanto aos praticados por sociedades cooperativas que tenham por objeto a compra de bens e revenda para seus associados, por determinação do art. 64 da MP 1.602, de 14/11/96. Não há, também, previsão legal para descaracterizar a natureza jurídica das sociedades cooperativas pela prática reiterada de atos não cooperativos. Não tem, ainda, a Secretaria da Receita Federal, competência legal para fiscalizar as atividades das cooperativas e puni-las por eventual infração à lei de regência (se fosse o caso), mediante tributação dos resultados dos atos que, por lei, não sofrem incidência do imposto (o que, de resto, não se coaduna com o nosso sistema jurídico: usar tributo como penalidade). A única exegese possível, portanto, nos casos de sociedades cooperativas que praticam, em maior ou menor escala, atos não cooperativos, é que a não incidência alcança todos os atos cooperativos, devendo ser tributado o que exorbita desse campo.

- Se escrituração contábil da sociedade segrega as receitas e correspondentes custos, despesas e encargos segundo sua origem (atos cooperativos e demais atos), serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita (acompanhada de documentação hábil que a lastreie) não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. É que, nesse caso, impossível será a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

Nos casos em que a cooperativa de trabalho médico recebe mensalidades dos usuários e, como contraprestação, se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais e exames complementares de diagnose e terapia, diárias hospitalares, etc., a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos/despesas diretas ou indiretas dos serviços prestados pelos cooperados, e, em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos. Nesses casos, a cooperativa deve ratear a receita das mensalidades entre receitas de atos cooperativos e receita de outros atos segundo critério razoável, a ser justificado perante a fiscalização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.013400/96-11
Acórdão : 202-13.137
Recurso : 110.927

- Esse tem sido o entendimento acatado pela mais recente jurisprudência desta Câmara (Acórdãos 101-92.476/98, 101-92.455/98, 101-92.647199, 101-92.648/99).” (g/n)

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 2001

ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO