



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	D. 11 / 05 / 2001
C	 Rubrica

121

Processo : 10830.003690/96-28

Acórdão : 203-06.874

Sessão : 18 de outubro de 2000

Recurso : 106.873

Recorrente : UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

Recorrida : DRJ em Campinas - SP

NORMAS PROCESSUAIS – PERÍCIA – O recebimento do pedido de perícia, para ser apreciado, requer seja formalizado de acordo com as regras contidas no Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Tributário, devendo ficar demonstrado não existir nos autos os elementos necessários ao julgamento da lide. **DECADÊNCIA** – O prazo quinquenal deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário. Se a Lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial só começa a correr após decorridos 05 (cinco) anos da data do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos. (STJ – Jurisprudência – T1 Primeira Turma, em 25/09/2000 - RESP 260740/RJ – Recurso Especial). **Preliminares rejeitadas. FINSOCIAL COOPERATIVA - ISENÇÃO** – Apenas os atos praticados com os cooperados é que estão fora do campo de incidência da Contribuição. A aquisição de bens ou serviços junto a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas não cooperadas, visando atender obrigações contratuais previamente assumidas pela cooperativa, quando esses bens ou serviços deveriam ser produzidos pelos próprios cooperados, não possui as características que o benefício fiscal pretendeu alcançar, tampouco deve ser classificada como despesas administrativas ou operacionais da entidade. **ALÍQUOTA** – O Supremo Tribunal Federal declarou constitucional as majorações da alíquota do FINSOCIAL excedentes a 0,5%. Entretanto, essas majorações aplicam-se somente às empresas exclusivamente prestadoras de serviços de que trata o § 2º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.940/82. **Recurso a que se nega provimento.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, em razão do indeferimento do pedido de perícia por parte da autoridade singular; II) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Antonio Lisboa Cardoso (Suplente), Mauro Wasilewski, Daniel Correa Homem de Carvalho e Francisco Mauricio



MINISTÉRIO DA FAZENDA

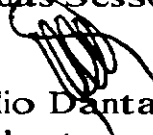
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28

Acórdão : 203-06.874

R. de Albuquerque Silva; e III) **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski, Daniel Correa Homem de Carvalho e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Arthur Pinto de Lemos Netto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2000


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Lina Maria Vieira e Renato Scalco Isquierdo.
Imp/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28

Acórdão : 203-06.874

Recurso : 106.873

Recorrente : UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado, às fls. 110/116, contra decisão proferida pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP (fls. 91/106), que julgou procedente a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 01/17.

Consta do “Anexo ao Auto de Infração” de fls. 04, como descrição dos fatos, o seguinte:

“A sociedade deixou de recolher totalmente os valores da contribuição para o FINSOCIAL, incidente sobre o faturamento de atos não cooperativos, nos meses de 01/90 a 03/92, conforme demonstrativos de cálculos anexos a este Auto de Infração.

A falta de recolhimento se deveu ao argumento equivocado de que as ditas contribuições não seriam devidas às sociedades cooperativas. Ocorre que tal argumento é totalmente improcedente visto que, de acordo com o disposto no artigo 5º do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto n.º 92.698, de 21/05/86, somente os atos cooperativos são passíveis de isenção.

De acordo com os seus registros contábeis, a sociedade apura e registra em separado os atos não cooperativos, cujos valores se resumem em relação anexa, elaborada pela própria sociedade. Por outro lado, nos anos calendário de 1994 e 1995, foram constituídas provisões para as referidas contribuições, o que demonstra que a sociedade tinha conhecimento da obrigação tributária.

Inobstante o acima descrito, a sociedade não se utilizou de qualquer medida judicial ou administrativa para acobertar o seu procedimento, o que justifica plenamente o presente lançamento.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da Peça Impugnativa de fls. 55/66, a autoridade julgadora de primeira instância administrativa proferiu sua decisão, assim ementada (fls. 91/106):



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

“FINSOCIAL

PERÍODOS DE APURAÇÃO
JANEIRO A DEZEMBRO DE 1990
JANEIRO A DEZEMBRO DE 1991
JANEIRO A MARÇO DE 1992

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Nega-se provimento ao pedido de decadência neste processo, eis que o prazo de decadência para o FINSOCIAL é de 10 (dez) anos, de acordo com o art. 3º do Decreto-lei nº 2.049, de 01 de agosto de 1983.

DA INADMISSIBILIDADE DE LANÇAMENTO CONDICIONAL

Ao escriturar e, portanto, oferecer à tributação, os seus resultados na proporção informada à fiscalização, a autuada segregou suas operações em atos cooperados e atos não cooperados. Não cabe agora, na fase de impugnação, tendo em vista inexistir lançamento condicional, pretender a revisão dos critérios antes adotados em sua escrituração e aceitos como válidos pela fiscalização, principalmente não estando a almejada revisão lastreada em provas que atestem a veracidade do enquadramento de todas as operações em atos cooperados.

COOPERATIVAS**DEFINIÇÃO LEGAL DE ATO COOPERATIVO**

Para ser considerado um ato cooperativo não basta que seja praticado na consecução dos objetivos sociais, mas é imprescindível que seja praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas. Fundamental, portanto, a qualificação dos sujeitos das relações jurídicas estabelecidas.

COOPERATIVAS**NÃO-INCIDÊNCIA DE CARÁTER OBJETIVO**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

A não incidência em questão beneficia somente os atos das cooperativas praticados exclusivamente com cooperados e não a pessoa jurídica da cooperativa.

MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTAS

EMPRESAS EXCLUSIVAMENTE PRESTADORAS DE SERVIÇOS

CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 187.436-8/RS, por maioria de votos, o Plenário do STF declarou a constitucionalidade dos aumentos de alíquotas do FINSOCIAL, relativamente às empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE”.

Cientificada dessa decisão em 11 de dezembro de 1997, no dia 30 seguinte a autuada protocolizou seu Recurso a este Conselho (fls. 110/116), alegando, em síntese, que:

a) “A decisão é nula de pleno direito porque ao indeferir a prova pericial regularmente requerida, cerceou o direito de defesa da Recorrente.”, já que a mesma “pretendia, com a perícia contábil, demonstrar a origem das receitas, em cada um dos meses constantes do Auto de Infração, identificando os contratos que deram origem a tais receitas e quais as suas respectivas naturezas, sendo que “Somente com a realização da auditoria contábil é que restaria comprovado que o percentual de 25% (...) das receitas referem-se a operações derivadas dos chamados atos auxiliares, como definidos pela doutrina e que integram o conceito do ato cooperativo”, considerando, ainda, que essas receitas estariam “acobertadas pela isenção do artigo 5º do Decreto nº 92.698, de 21.05.86 que regulamentou a cobrança do FINSOCIAL inciso I do artigo 6º da Lei Complementar 70/91.”;

b) teria o período anterior a 22/07/91 sido alcançado pela decadência, nos termos do art. 173 do CTN, que fixa em 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; não existindo amparo legal ou jurisprudencial no prazo de 10 (dez) anos, pois lei ordinária (DL nº 2.049/83) não poderia alterar dispositivo de lei complementar (o CTN);

c) no mérito, a autoridade julgadora *a quo* considerou como sendo “uma confissão expressa da prática de atos não cooperativos” o fato de a mesma estar utilizando o percentual de 25% para segregar na contabilidade os atos cooperados e atos complementares, cujo



Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

“entendimento decorreu da dificuldade em compreender o real significado dos atos complementares ou auxiliares que complementam e fazem parte do ato cooperativo.”, transcrevendo doutrina a respeito dos atos auxiliares praticados pelas cooperativas, os quais se constituiriam em atos cooperativos, portanto, *“[...] isento conforme artigo 5º do Decreto 92.698, de 21.05.86”*;

d) os atos complementares foram praticados *“em PROL DOS COOPERADOS”*, não podendo sofrer a incidência do FINSOCIAL por identificarem-se com os cooperativos;

e) a moderna interpretação da Lei nº 5.764/71 dá uma interpretação bem mais abrangente que a interpretação dada pelo julgador singular, que *“considerou fundamental ‘para a caracterização do ato cooperado, único não sujeito à tributação’ a condição dos sujeitos integrantes das relações jurídicas estabelecidas.”*, distanciando-se aquele julgador dos conceitos acima, quanto aos atos complementares serem também atos cooperativos, ao recorrer aos artigos 86, 87 e 111 dessa lei, bem como ao Parecer Normativo nº 38/80;

f) os contratos que a recorrente faz com terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, para realizar serviços complementares, o faz em nome dos seus cooperados, sendo os mesmos imprescindíveis para que *“os Contratos de Prestação de Serviços possam ser executados como se apresentam. [...] não há qualquer RECEITA para a Recorrente mas, sim, despesas.”*;

g) *“O Eg. Tribunal de Alçada Civil já decidiu, ao julgar a Apelação Cível 343.396, por sua 1ª Câmara”*, considerando que a cooperativa age em nome dos cooperados e sem finalidade lucrativa, transcrevendo excerto dessa decisão;

h) a recorrente, para cumprir os contratos firmados, necessita que os cooperados utilizem os serviços de terceiros (laboratórios, hospitais etc.) *“sem o que impossível a cura!”*; e

i) a majoração da alíquota é inconstitucional, se contrapondo ao julgado do STF e copiosa jurisprudência dos tribunais inferiores e do Conselho de Contribuintes.

Consta às fls. 117/119 medida liminar dispensando o depósito recursal de 30%, criado pela MP nº 1.621, de 12/12/97, seguidamente reeditada.

A digna Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta suas Contra-Razões às fls.123/124, em que considera não merecer nenhum reparo a decisão recorrida, tanto no que diz respeito ao indeferimento do pedido de perícia quanto à decadência argüida, apresentadas como preliminares.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

Quanto ao mérito, a PFN considera, igualmente, não assistir razão à apelante, considerando ser a tributação de atos não cooperativos matéria pacificada na doutrina e jurisprudência, fundamentando seus argumentos nos termos da decisão recorrida, às fls. 91/105.

É o relatório.

A stylized, handwritten signature in black ink, consisting of a large, looped 'S' followed by a vertical stroke and a small flourish.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido. Foi interposto com amparo em medida liminar dispensando o depósito recursal de 30%, criado pela MP nº 1.621, de 12/12/97, e reedições.

Como preliminar, cabe-nos apreciar a argüida nulidade da decisão de primeiro grau, em face do não acolhimento do pedido de perícia formulado pela então impugnante, reiterado nesta fase recursal. A autoridade julgadora *a quo* rejeitou o pedido, considerando que, admiti-lo, seria o mesmo que considerar imprestável todo o levantamento fiscal efetuado com base em informações fornecidas pela própria fiscalizada, bem como que toda a sua escrituração comercial e fiscal padeceria de credibilidade.

Aduz a recorrente que a perícia teria como finalidade demonstrar que o percentual de 25% das receitas totais, informadas pela mesma, no curso da ação fiscal, como sendo decorrentes de atos não cooperados, na realidade, teriam como origem "*operações derivadas dos chamados atos auxiliares*", portanto, compreendidos no conceito de atos cooperados.

Com razão a autoridade julgadora monocrática, pois o fundamento utilizado para justificar a realização da perícia requerida faz parte do próprio mérito, que se está a discutir, qual seja: se os chamados atos auxiliares e/ou complementares, praticados com o concurso de terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, estariam abrangidos no conceito de atos cooperados, para efeitos da não-incidência do FINSOCIAL. Já que se contesta tão-somente o fato da informação ter sido equivocada apenas quando afirma ser a receita correspondente aos 25% oriunda de atos praticados com não-cooperados, quando a informação correta seria a de que se tratariam de atos cooperados, nenhum prejuízo trará às partes o fato desses aspectos serem enfrentados como matéria de mérito, conforme faremos mais adiante.

Em face do exposto, rejeito a argüida preliminar de nulidade da decisão recorrida.

A segunda preliminar a ser apreciada diz respeito à decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar a contribuição, quanto ao período de apuração anterior a 22/07/91, levando-se em conta que a ciência do Auto de Infração deu-se em 22/07/96. A recorrente defende



Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

que esse prazo seria de 05 (cinco) anos “[...] *contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*”¹

Nos seus julgados esta Câmara tem decidido que o prazo decadencial para o lançamento da Contribuição em causa é de 10 (dez) anos, amparada, inclusive, na jurisprudência emanada de reiteradas decisões da Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça - STJ, conforme fez certo, por exemplo, os julgados assim ementados:

“TRIBUTO – HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA. O prazo quinquenal deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do Fato gerador. O prazo decadencial só começa a correr após decorridos 05 (cinco) anos da data do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos. Recurso Provido.” (Acórdão RESP 260740/RJ – RECURSO ESPECIAL – Primeira Turma, em 25/09/2000 – Relator Min. GARCIA VIEIRA).

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL, EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, parágrafo 4º E 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES. 1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas, sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento. 2. Não configura a decadência no caso em exame – cobrança de diferença do ICMS em lançamento por homologação -, porquanto o fato gerador ocorreu em junho de 1990, e a inscrição da dívida foi realizada em 15 de agosto de 1995, portanto, antes do prazo decadencial, que só se verificará em 1º de janeiro de 2001 (6/90 – fato gerador/ + 5 anos = 6/95 – extinção do direito potestativo da Administração/ 1º/01/96 – primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo da Administração/ + 5 anos = prazo de decadência da dívida/ 15/08/95 – data em que ocorreu a inscrição da dívida/ 1º/01/2001 – limite do prazo decadencial). 3. Recurso conhecido e provido. Decisão unânime.”

¹ Recurso voluntário – fls. 112.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

(Acórdão RESP 198631/SP – RECURSO ESPECIAL – Segunda Turma, em 25/04/2000 – Relator Min. FRANCIULLI NETTO).

“**TRIBUTÁRIO – FINSOCIAL – COMPENSAÇÃO – PRESCRIÇÃO – DECADÊNCIA.** É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que, não havendo lançamento por **homologação** ou qualquer outra forma, o prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos.” (Acórdão RESP 250753/PE – RECURSO ESPECIAL – Primeira Turma, em 15/06/2000 – Relator Min. GARCIA VIEIRA).

Idêntica interpretação tem sido dispensada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ quanto à decadência do direito para pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente, consoante se depreende do julgamento do RE n.º 76.248-RS, Relator o Min. Antonio de Pádua Ribeiro, de cujo voto condutor do acórdão extraio os seguintes excertos:

“[...]”.

O crédito tributário se constitui pelo lançamento (CTN, art. 142), e se extingue pelo pagamento (CTN, art. 156, I e VII). Todavia, em se tratando de lançamento por homologação, “o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento” (CTN, art. 150, parágrafo 1º). Portanto, antes da homologação do lançamento, não se pode falar em crédito tributário e no pagamento que o extingue, pois não se pode extinguir o que até então não existia.

Em casos tais, a homologação pode ser expressa, se a autoridade pratica ato nesse sentido, ou tácita, se expirado o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, sem que o Fisco se tenha pronunciado (CTN., art. 150, parágrafo 4º).

Na espécie, não houve qualquer ato da autoridade fiscal homologatória do lançamento, razão por que a decadência do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o decurso do prazo de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados da homologação do lançamento, [...]”.

Ressalte-se, ainda, que, relativamente à Contribuição em pauta, o direito supra foi expressamente estabelecido no art. 122 do Decreto nº 92.698, de 21/05/86, cujo dispositivo, com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 2.049/83, determina:



Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

“Art. 122. O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contados (Decreto-Lei nº 2.049/83, art. 9º):

I – da data do pagamento ou recolhimento indevido;

II – [...]”

Por outro lado, ainda em defesa dessa tese, mas recorrendo a outros fundamentos, temos o disposto no art. 3º do supracitado Decreto-Lei nº 2.049/83, nos seguintes termos:

“Art. 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo **prazo de dez anos** a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstas neste Decreto-Lei.” (os negritos não são do original).

Entendo indubitosa a intenção do legislador ao editar esse dispositivo², pois nenhum efeito prático referida norma poderia surtir se à autoridade fiscal não coubesse o lançamento de ofício, no prazo estipulado para a guarda dos documentos comprobatórios das operações, se apurada irregularidade na base de cálculo da contribuição ou mesmo inadimplência no seu recolhimento, ocorrências essas passíveis de autuação, nos termos do artigo 142 do CTN.

Mais recentemente, o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, teve o mérito de tornar mais explícito o prazo decadencial de dez anos, porém esse prazo, no meu entendimento, já se encontrava regulado pelo supratranscrito dispositivo do Decreto-Lei nº 2.049/83.

Rejeito, assim, essa preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento.

Passemos à apreciação do inconformismo da recorrente quanto à majoração da alíquota da contribuição excedente a 0,5%, que entende ser inconstitucional.

A Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL foi instituída pelo Decreto-Lei nº 1.940/82, nos seguintes termos:

² Neste caso, admite-se que a lei estaria fixando prazo de decadência de 10 (dez) anos, condição prevista no parágrafo 4º do art. 150 do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

“Art. 1º - É instituída, na forma prevista neste Decreto-Lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor.

§ 1º - A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento), e incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.

§ 2º - Para as empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição será de 5% (cinco por cento) e incidirá sobre o valor do Imposto sobre a Renda devido, ou como se devido fosse.” (os negritos não são do original)

Da leitura dos parágrafos supratranscritos verifica-se que foram estabelecidos dois grupos de contribuintes. Às instituições financeiras foi reservado o grupo descrito no § 1º, as quais contribuiriam para o Fundo à alíquota de 0,5% sobre a receita bruta. O segundo grupo destina-se às empresas **exclusivamente vendedoras de serviços**, sendo o recolhimento ao Fundo devido à alíquota de 5% sobre o Imposto de Renda devido ou como se devido fosse.

De recente estudo, da autoria do i. tributarista Leo Krakowiak, publicado sob o título “A Contribuição para o Finsocial e as Instituições Financeiras”³, em que o tema é analisado com a necessária profundidade, extraí os textos que, pela sua pertinência, transcrevo a seguir:

“O presente estudo tem por objetivo analisar algumas questões que têm sido suscitadas relativamente às consequências da decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal que, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 187.436-8/RS, assentou serem legítimas as majorações da alíquota da contribuição ao FINSOCIAL devida pelas empresas exclusivamente vendedoras de serviços que se seguiram à Lei nº 7.738/89 (art. 28); sucessivamente de 0,5% para 1,0%, 1,2% e 2,0%.

[...].

Em 21/12/87, o Decreto-Lei nº 2.397/87 dispôs no seu artigo 22 que:

³ Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo — n.º 24. p. 78-82.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

“Art. 22 . O § 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, cujo *caput* foi alterado pelo artigo 1º da Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a vigorar com a seguinte redação, mantidos os seus §§ 2º e 3º e acrescido dos §§ 4º e 5º:

[...]”.

Como visto, esse dispositivo legal modificou tão-somente o disposto no § 1º do artigo 1º do DL nº 1.940/82, mantendo:

“[...] a distinção entre a alíquota e base de cálculo aplicáveis às empresas exclusivamente prestadoras de serviços e aquelas aplicáveis a todas as demais empresas. Essa distinção foi expressamente reconhecida pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE nº 187.436-8, não foi alterada nem pelo referido DL nº 2.397/87 nem tampouco pelos DL nº 2.049/83, Decreto nº 91.236/85, Lei nº 7.611/87 e DL nº 2.412/88, que embora versando sobre o Finsocial não cuidaram especificamente da questão.

Pois bem, era este o quadro legislativo em vigor quando do advento da Constituição Federal de 1988. Cumpre verificar, assim, qual o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal quanto à exigência da contribuição ao Finsocial após a nova Constituição.

Ao ser julgado o Recurso Extraordinário nº 150.755-1, como constou da própria ementa do acórdão, sua apreciação restringiu-se à questão da constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89, do seguinte teor:

“Art. 28. Observado o disposto no artigo 195, § 6º da Constituição, as empresas públicas ou privadas **que realizam exclusivamente venda de serviços**, calcularão a contribuição para o Finsocial à alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta” (grifo nosso).

Na ocasião, entendeu o Plenário do STF, com base no voto vencedor do Ministro Sepúlveda Pertence, que o dispositivo em questão teria validamente instituído para **‘as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços**, contribuição social sobre o faturamento com amparo no art. 195, I da Constituição Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

Ressalte-se que, como se constata da leitura do dispositivo julgado constitucional, **o mesmo trata apenas e tão-somente das empresas que realizam exclusivamente venda de serviços**, não atingindo, portanto, as empresas comerciais e mistas, nem tampouco as instituições financeiras, sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas. (negritei).

Já no julgamento do RE n.º 150.644-1, em que foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal a legitimidade da exigência do Finsocial com relação às demais pessoas jurídicas, decidiu o Tribunal que o art. 56 do ADCT teria recepcionado provisoriamente a "contribuição" para o Finsocial "até que a lei disponha sobre o art. 195, I", o que só teria ocorrido com o advento da Lei Complementar n.º 70/91, que instituiu a Cofins. Em consequência, julgou inconstitucionais as majorações de alíquotas ocorridas até então.

Em virtude desta decisão, diversos Tribunais Regionais Federais, e inclusive uma das Turmas do Supremo Tribunal Federal, passaram a entender que também o Finsocial devido pelas empresas prestadoras de serviços seria devido somente à alíquota de 0,5%.

É nesse contexto então que foi levado ao Plenário do Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário n.º 187.436-8, quando em acórdão cujo inteiro teor ainda não foi publicado foram julgadas constitucionais as *majorações da alíquota da contribuição ao Finsocial instituída pela Lei n.º 7.738/89, em seu art. 28.*"

De fato, entendeu-se que a recepção da contribuição exigida com base no § 2º do art. 1º do DL 1940/82 (prestadoras de serviços), tal como já decidido no RE n.º 150.755/1, teria se dado como adicional do IR que era, e não com base no art. 56 do ADCT, uma vez que este refere-se expressamente à alíquota de 0,6%, que no ano de 1988 era aplicável unicamente às empresas referidas no § 1º do DL 1.940/82, por força do disposto no art. 22 do DL 2.397/87.

Em consequência, tendo sido expressamente reconhecido pela Fazenda Nacional no Ato Declaratório Normativo CST n.º 4/89 a revogação implícita do § 2º do art. 1º do DL 1.940/82 com o advento da Lei n.º 7.689/88, como referido pelo Ministro Sepúlveda Pertence no RE 150.755-1, e já tendo sido naquela ocasião julgada constitucional a instituição pelo art. 28 da Lei n.º 7.738/89 da contribuição para o Finsocial devida pelas prestadoras de serviços, entendeu o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

Supremo Tribunal Federal que seria legítima com relação a elas a majoração da alíquota aplicável.

Ocorre que, como foi demonstrado, o art. 28 da Lei nº 7.738/89 trata única e exclusivamente da contribuição para o Finsocial devida pelas *"empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços"*. Já as instituições financeiras e sociedades seguradoras, bem como as entidades a elas equiparadas, *tal como todas as demais empresas*, continuaram até o advento da Lei Complementar nº 70/91 sujeitas ao recolhimento da contribuição na forma prevista pelo § 1º do art. 1º do DL 1.940/82, com a redação do DL 2.397/87.

Aliás, o fato de que se trata de dois regimes jurídicos absolutamente distintos, além de ter sido expressamente consignado pelo Ministro Sepúlveda Pertence no RE nº 150.755-1 e inclusive reiterado pelo Ministro Marco Aurélio agora no RE 187.436-8, pode ser verificado das próprias leis que majoraram as alíquotas do Finsocial.

Com efeito, ao majorar a alíquota de 0,5% para 1%, assim dispôs a Lei nº 7.787/89, em seu art. 7º:

"Art. 7º À alíquota da contribuição para o Finsocial (*Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, art. 1º, § 1º, Lei nº 7.738, de 9 de março de 1989, art. 28*) é fixado em 1% (um por cento), até a aprovação dos Planos de Custeio e Benefícios." (grifos nossos).

Como se vê, há expressa referência a dois regimes distintos do Finsocial: a) aquele do art. 1º, § 1º do DL 1.940/82, aplicável às empresas comerciais e mistas, bem como às instituições financeiras, sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas; e b) aquele do art. 28 da Lei nº 7.738/89, aplicável apenas às empresas exclusivamente vendedoras de serviços. Igualmente, a mesma fórmula é utilizada pelas Leis nºs 7.894/89 e 8/147/90, que majoraram as alíquotas, respectivamente, para 1,20% e para 2%.

Se assim é, e limitando-se a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 187.436-8 a julgar constitucionais as majorações da alíquota *da contribuição instituída pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89*, relativamente, portanto, às empresas **exclusivamente vendedoras de serviços**,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28
 Acórdão : 203-06.874

dúvida não há quanto ao fato de que tal julgado não se aplica em absoluto às instituições financeiras, sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.

[...].

Finalmente, cumpre salientar que o próprio Supremo Tribunal Federal expediu ao Senado Federal o Ofício nº 135/P.MC, de 08/07/97, do qual vale transcrever o seguinte extrato:

“Senhor Presidente,

Comunico a Vossa Excelência, atendendo a deliberação plenária do Supremo Tribunal Federal, que esta Corte, por votação majoritária, confirmou a constitucionalidade do art. 7º da Lei nº 7.787, de 30-6-89, do art. 1º da Lei nº 7.894, de 24-1-89 e do art. 1º da Lei nº 8.147, de 28-12-90, *unicamente com relação às empresas prestadoras de serviços.*”⁴ (grifo nosso).

De todo o exposto, podemos concluir que a constitucionalidade das leis que se seguiram à Lei nº 7.738/89, artigo 28, declarada pelo Supremo Tribunal Federal, quanto à majoração da alíquota da Contribuição ao FINSOCIAL além de 0,5%, é, realmente, aplicável às **empresas que realizam exclusivamente venda de serviços**, em cujo conceito se enquadra a recorrente, pelo que entendo correta, também neste particular, a decisão recorrida.

Analisemos agora a viabilidade da tributação das receitas consideradas pela fiscalização como decorrentes de atos não-cooperados.

Tornar-se-ia repetitivo falar sobre a finalidade à qual se propõe o sistema cooperativo, largamente utilizado e por demais conhecido, mas permito-me lembrar que a associação de pessoas em torno de uma cooperativa tem como objetivo precípua a alocação, no mercado, de produtos ou serviços que sejam fruto da atividade desenvolvida por cada um dos cooperados, na intenção de torná-los mais próximos do público alvo, através do desenvolvimento de um trabalho conjunto que, em última instância, a todos aproveita.

Em face dessas peculiaridades, admite-se a cooperativa como sendo uma entidade sem fins lucrativos, cabendo-lhe o papel de mera “facilitadora” no relacionamento produtor x consumidor. E não poderia ser diferente, pois mostrar-se-iam incompatíveis ao desempenho desse papel a presença de interesses próprios, visando lucros. Ela deve, sim, manter o equilíbrio de suas contas, com vistas à sua própria manutenção e perenidade. Naturalmente, isto

⁴ Ibid. p. 79 a 82.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28
 Acórdão : 203-06.874

envolve custos administrativos e operacionais, comuns a qualquer empreendimento, classificáveis como gastos necessários ao seu pleno funcionamento **enquanto entidade**, cujos gastos não devem ser confundidos ou comparados com os valores pagos pela aquisição, no mercado, junto a terceiros não-cooperados, de produtos ou serviços que deveriam ser gerados no interior da cooperativa, já que esses produtos ou serviços representariam a própria razão de ser da associação, **enquanto entidade cooperativa sem fins lucrativos**.

Dessa forma, nos compromissos assumidos junto a esses consumidores dos seus produtos e/ou serviços, deve-se cuidar da capacidade interna dos mesmos serem honrados com seus próprios recursos, a tempo e hora contratualmente acertados, somente se justificando o concurso de terceiros não-cooperados na absoluta e **eventual** falta de condições desse atendimento ser efetuado com os meios internamente disponíveis, caracterizando-se essa medida como sendo de caráter **excepcional e emergencial**, pois teriam como escopo tão-somente o cumprimento de obrigação previamente assumida sob conta e risco da cooperativa. Não sendo assim, correríamos o risco de, sob o manto de uma aparente associação cooperativa, termos atos negociais sendo praticados à margem da tributação, cujos atos, no jargão popular, costuma-se chamar de operações de "fachada", capazes de gerar distorções fiscais e econômicas sobrejamente conhecidas.

Esse é o contexto que vislumbro mais consentâneo para a análise do mérito da questão que se põe à apreciação deste Colegiado.

O caso concreto diz respeito aos chamados atos auxiliares, ou complementares, que, sob a ótica da recorrente, seriam praticados com o objetivo de viabilizar o cumprimento da obrigação contratual de prestar os serviços médicos, hospitalares, laboratoriais e outros, assumidos com seus segurados. Tais serviços tornariam possível a satisfação integral do filiado (consumidor) ao plano de saúde, pois, nas palavras da recorrente, "[...] *para que os cooperados, já foi escrito e afirmado, possam desincumbir-se da prestação de serviços contratada com as pessoas jurídicas e físicas, objeto da Recorrente, é necessário que se sirvam de laboratórios, hospitais, etc. sem o que, impossível a cura!*"

Entendo que realmente é devido ao segurado o pleno atendimento, até porque é ele a parte mais vulnerável da relação. O que me foge à compreensão é o porquê da cooperativa, assumindo o compromisso de prestar serviços médicos integrais, sem reunir condições internas para fazê-lo com seus próprios recursos, obrigando-se à terceirização de parte desses serviços, deseje manter-se livre da carga tributária que isonomicamente onera a todas as empresas que atuam nesse seguimento, sendo que a justa tributação, faz-se mister ressaltar, não estaria recaindo sobre todos os seus atos, mas apenas sobre o percentual da receita total em relação aos valores desembolsados para o pagamento dos serviços adquiridos junto a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas não-cooperadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

Que não se alegue o efeito cumulativo do FINSOCIAL, a exemplo da atual COFINS e da CPMF, arguindo duplicidade na sua cobrança relativamente aos pagamentos efetuados a fornecedores pessoas jurídicas, pois uma das principais bandeiras daqueles que defendem o banimento dessas contribuições do sistema tributário nacional reside justamente no que seria o seu efeito cascata, isto é, faz-se incidir sobre cada etapa do processo produtivo, onerando sobremaneira o produto final. Mas convenhamos não ser este o foro adequado a que se deva trazer esse tipo de questionamento.

De outra forma, raciocinando em torno de uma hipotética situação, imaginemos que dois profissionais médicos decidissem formar uma associação cooperativa para explorar o seguimento econômico representado pelos planos de saúde⁵. Apenas esses dois cooperados, obviamente, não teriam condições de oferecer aos segurados, que nessas alturas já seriam em grande número, todos os serviços constantes do contrato de filiação ao plano, firmado pelas partes. Somente terceirizando esses serviços é que teriam condições de atendimento pleno. Diante dessa hipotética situação, poderíamos chegar ao extremo de termos quase 100% dos serviços sendo executados por não-cooperados, mas estrategicamente situados fora do campo de incidência da contribuição e de outros tributos, pois, no raciocínio trazido pela recorrente, seriam serviços complementares e/ou auxiliares, dos quais os imaginados dois cooperados não poderiam prescindir, para o completo atendimento a que estaria a cooperativa contratualmente obrigada. Estaria, assim, ocorrendo uma flagrante distorção na já referida finalidade a que se propõe o sistema cooperativo, além de se estar praticando uma tremenda injustiça fiscal, passível de gerar consequências que poderiam até mesmo inviabilizar esse seguimento da economia.

Convém ainda ressaltar que, ao se tributar essas operações com extracooperados, não se estaria tributando “despesas da cooperativa”, conforme a respeitável opinião de alguns, pois, na linha do que foi dito anteriormente, despesas seriam aquelas administrativas e operacionais inerentes e voltadas à própria manutenção da entidade, repita-se, comuns ao funcionamento de qualquer empreendimento, tenha ele esta ou aquela natureza jurídica ou finalidade. Essa tributação visaria, isto sim, dispensar um tratamento fiscal adequado a operações que não se incluíam no conceito de não-incidência, contemplada na legislação que disciplina a matéria.

Peço vênica para transcrever excertos do voto vencedor condutor do Acórdão nº 101-92.476, proferido pelo ilustre Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, em processo sobre idêntica matéria, conforme segue:

⁵ Situação hipotética, aventada apenas para efeito de raciocínio, pois sabidamente a legislação não contempla associação cooperativa com somente dois associados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

“O recurso apresentado parte da premissa de que a sociedade só pratica atos cooperativos, e como tal, não há o que tributar, pois todos seus atos se encontram fora do campo de incidência do imposto.

Ocorre que tal premissa não é verdadeira. Os atos decorrentes dos serviços prestados por terceiros não-associados não se caracterizam como atos cooperativos.

A definição legal de ato cooperativo é dada pelo artigo 79 da Lei 5.764/71 e 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 seus associados. Ao contratar com terceiros a prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, a cooperativa estará praticando atos não-cooperativos, não importa que os intitule atos cooperativos auxiliares.

Assim, 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. Note-se que esses últimos atos (prestação aos usuários, de serviços hospitalares, laboratoriais, etc. se caracterizam pela presença de terceiros estranhos à cooperativa nas duas pontas da relação).”

Esta Câmara tem decidido nesse sentido, conforme fez certo ao acolher, majoritariamente, voto vencedor proferido pelo i. Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, em processo versando sobre idêntica matéria, de cujo voto permito-me transcrever os seguintes excertos:

“Esses atos, serviços prestados por terceiros não-cooperados, não se caracterizam como atos cooperados, tal como definidos no art. 79 da Lei n. 5.764/71, nem atos auxiliares (ou atos meios), e, portanto, sujeitos à tributação. Os acórdãos, cujas ementas são transcritas a seguir, demonstram o entendimento jurisprudencial já consolidado nos Conselhos de Contribuintes a respeito da tributação de tais atos.

SOCIEDADE COOPERATIVA - Não são alcançados pela incidência do Imposto de Renda os resultados dos atos cooperativos. Nas cooperativas de trabalho médico, em que a cooperativa se compromete a fornecer, além dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003690/96-28
Acórdão : 203-06.874

serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais e exames complementares de diagnose e terapia, diárias hospitalares, etc., esses serviços prestados por não-associados não se classificam como atos cooperativos, devendo seus resultados serem submetidos à tributação. (Ac. 101-93.044, Rel. Sandra Maria Faroni)

COFINS - A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme artigo 79 da Lei nr. 5.764/71. Não são atos cooperativos os praticados com pessoas não-associadas (não-cooperados) e, portanto, devida a contribuição normal e geral de suas receitas. (Ac. 202-10887, Rel. Maria Teresa M. Lopes)

IRPJ/CSL/PIS/COFINS - SOCIEDADES COOPERATIVAS - COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS - Sujeitam-se à incidência tributária a receita e/ou os resultados obtidos pela sociedade cooperativa na prática de atos não-cooperados. O encaminhamento de usuários a terceiros não associados, como hospitais, clínicas ou laboratórios, ainda que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não-cooperado. Norma impositiva contida no artigo 111 da Lei nº 5.674/71 (artigo 168, inciso II, do RIR/94). (Ac. nº 108-06006, Rel. Tânia Koetz Moreira)"

Nessa ordem de juízos, nego provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2000

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ