



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20
Recurso nº : 131.488
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Ex(s): 1994
Recorrente : UNIMED LIVRAMENTO SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 02 de julho de 2003
Acórdão nº : 103-21.312

DECADÊNCIA - CSLL - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, a CSLL passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

SOCIEDADE COOPERATIVA - CSLL - Não são alcançados pela incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88, da Lei 5.764/71, é passível de tributação normal. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e as despesas/custos segundo a sua origem - atos cooperativos e não cooperativos - ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não se apoiar em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED LIVRAMENTO SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativo até o mês de novembro de 1993, inclusive, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero, Aloysio José Percínio da Silva e Cândido Rodrigues Neuber que não acolhiam a preliminar, nos termos e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 AGO 2003

131.488*MSR*07/07/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20
Acórdão nº : 103-21.312

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EDISON ANTONIO COSTA DE BRITTO GARCIA (Suplente Convocado) e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20

Acórdão nº : 103-21.312

Recurso nº : 131.488

Recorrente : UNIMED LIVRAMENTO SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS
MÉDICOS LTDA

RELATÓRIO

A recorrente, em 22/12/1998, foi autuada em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme lançamentos de fls. 02/27, em relação aos fatos geradores 03/1993 a 12/1993, no montante de R\$ 80.095,70, já inclusos os consectários legais até 30/11/1998, com aplicação de multa de 75%, com fundamento no artigo 2º, e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/1998:

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 08/11 a autuação fiscal decorreu pelo fato de a contribuinte ter dado tratamento incorreto aos rendimentos de aplicações financeiras, tendo em vista que tais rendimentos não estão alcançados pela não incidência de que gozam as sociedade cooperativas.

Daí, a fiscalização ajustou o resultado da atividade principal, conforme o anexo 1.1 (fls. 12), apurando o resultado fiscal, após o ajuste, conforme o anexo 1.2 (fls. 13).

A interessada, intimada em 22/12/1998, apresentou a impugnação de fls. 133/138, onde, em síntese, alega:

- a fiscalização não deu a merecida atenção a circunstância dos rendimentos financeiros da autuada serem decorrentes do antigo Fundo de Aplicações Financeiras (FAF) e do resgate de Certificados de Depósitos Bancários (CDB);
- o FAF alcançava, aos seus aplicadores, a correção monetária pura e simplesmente. Os CDBs estavam sujeitos, à época, exclusivamente ao regime do Imposto de Renda na Fonte, tributo este que foi recolhido;
- cabia à fiscalização não tributar correção monetária, no caso do FAF e rio que concerne aos CDBs, retirar do montante imponible os rendimentos auferidos a tal título,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20

Acórdão nº : 103-21.312

- concentra-se a autuação exclusivamente nos valores de atualização monetária decorrentes das verbas oriundas dos atos cooperativos praticados pela autuada, atos estes consabidamente fora da faixa de incidência do imposto de renda, e, por conseguinte, da aludida contribuição;
- o valor de recuperação da moeda oriunda dos atos cooperativos não pode ser tributado pela absoluta ausência de qualquer regra legal que preveja o cumprimento desta exação;
- o Direito Tributário brasileiro, em 1993, não contemplava hipótese de incidência específica para as receitas decorrentes de aplicações financeiras das pessoas jurídicas;
- se a atividade sobre a qual nasceu a verba financeiramente aplicável era tributada, por simples decorrência tributada era a aplicação financeira. Caso contrário, não havia imposição fiscal;
- na pior das hipóteses deveria ter sido retirado do valor da aplicação a parcela correspondente a atualização monetária, pelos índices financeiros do período;

A final, requer a improcedência do auto de infração ou, ao menos reduzido, levando-se em consideração os descontos a serem feitos da correção monetária verificada oficialmente no período e dos valores oriundos de aplicação em Certificados de Depósito Bancário - CDB.

A primeira Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento de Santa Maria/RS, apreciou e julgou a impugnação, tendo, à unanimidade, considerado procedente o lançamento, ficando a decisão assim ementada, consoante Acórdão DDRJ/STM nº 556 de 31/05;2002:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ
Ano-calendário: 1993*

Ementa: COOPERATIVAS - RESULTADOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA - Os resultados obtidos nas aplicações de recursos no mercado financeiro não decorrem de atos cooperativos, no conceito dado pelo art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, sendo tributável todo o rendimento auferido das aplicações. Inexiste previsão legal que autorize o desconto de variação monetária na tributação desses



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20

Acórdão nº : 103-21.312

rendimentos.

Lançamento Procedente"

Intimada da Decisão (AR de fls. 193), a contribuinte, irresignada, recorreu a este Conselho, em 24/07/2002, com o recurso de fls. 194/201, com a documentação de fls. 202/224.

No apelo levanta uma preliminar de decadência parcial da exigência, uma vez que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é decorrente do regime de apuração mensal do imposto de renda.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20

Acórdão nº : 103-21.312

VOTO

Conselheiro JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO - Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade.

Dele conheço.

Existe preliminar a ser analisada, relativa à decadência do direito de se constituir o crédito tributário sobre os períodos-base anteriores a novembro de 1993, uma vez que se trata de lançamento que realizava mensalmente, classificado, pois, como lançamento por homologação.

Essa questão, não foi submetida em sede de impugnação, motivo pelo qual não foi objeto de exame pela Turma julgadora.

O lançamento questionado reporta-se aos fatos geradores ocorridos de março a dezembro de 1993.

A recorrente questiona a ocorrência da decadência dos fatos geradores anteriores a dezembro de 1993.

Para o exercício de 1994, a recorrente entregou sua Declaração de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - com opção pelo Lucro Real - Apuração Mensal - fls. 36/55.

Compulsando os autos, verifica-se que a apuração e o lançamento do imposto relativo ao ano-calendário de 1993, foi efetuado de forma mensal, ou seja, discriminando mês a mês a ocorrência dos fatos geradores e sobre ele imputando juros de mora e multa, conforme o Auto de Infração de fls. 08/11,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20

Acórdão nº : 103-21.312

O IRPJ e, depois de 1989 a CSLL, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82 - que impôs ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, após a sua apuração antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte da Administração Tributária - é, por via de consequência, um tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação.

De acordo com o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nesta modalidade de lançamento, o que se homologa não é o pagamento mas a atividade imprimida pelo contribuinte. Isto porque, se fosse o pagamento o objeto da homologação, como ficaria a hipótese de existência de prejuízo, ao invés de lucro, quando não há qualquer pagamento?.

Segundo o magistério do Prof. Hugo de Brito Machado, aplica-se a regra especial da decadência ao lançamento quando:

"Por homologação é o lançamento é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente o homologa (CTN art. 150).

O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutiva da ulterior homologação (CTN. Art. 150 § 1o). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

As leis geralmente fixam prazos para homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4o)."

Sobre o tema, também se manifestou o Conselheiro José Antônio Minatel, no acórdão nº 108-04.974, lecionando o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20

Acórdão nº : 103-21.312

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

Dentro desse diapasão, transparente está que, enquanto o artigo 150 do CTN preceitua a contagem do prazo decadencial para os casos de lançamento por homologação, e o artigo 173 o faz para os demais casos.

Assim, tendo em vista que o auto de infração somente foi lavrado em 22/12/1998 e dele tomou conhecimento o sujeito passivo, em 22/12/1998, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não há como deixar de se reconhecer e declarar a superveniência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos entre março de 1993 a novembro de 1993.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem, sistematicamente, adotado idêntico entendimento, a exemplo das decisões consignadas nos acórdãos 01-03.386, 01-03.391 e 01-03.385, cujas ementas abaixo são transcritas:

"IRPJ - DECADÊNCIA - GANHO DE CAPITAL - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

IRPJ - PIS-REPIQUE - DECADÊNCIA - HOMOLOGAÇÃO - APLICAÇÃO DO CONTIDO NO § 4º DO ARTIGO 150 DO CTN: Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20
Acórdão nº : 103-21.312

pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática prevista no artigo 150 do CTN e a contagem do prazo decadencial se opera na forma de seu § 4º, iniciando-se com a ocorrência do fato gerador.

IRPJ - DECADÊNCIA - Até o ano calendário de 1991, o IRPJ era tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no art. 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do § único do mesmo artigo.

DECADÊNCIA - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

LANÇAMENTOS REFLEXIVOS: IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL, COFINS E PIS REPIQUE - Estando os procedimentos reflexivos parte inclusos no processo é de se estender-lhes o decidido no processo principal em virtude de terem a mesma base factual. Cabe privativamente à Lei Complementar versar sobre normas gerais de direito Tributário."

Ex positis, acolho parcialmente a preliminar de decadência argüida, declarando-a para os meses de janeiro de 1993 a novembro de 1993.

MÉRITO

O ponto nuclear do litígio reside em definir com clareza quais os atos que se encontram dentro do campo da não incidência tributária de que gozam as cooperativas.

Segundo a melhor doutrina e jurisprudência, as cooperativas não são tributadas pelo imposto de renda quanto aos resultados dos atos cooperativos, todavia, o são relativamente ao resultado dos atos não cooperativos, sobre os quais não gozam de nenhum tipo de isenção. Assim que, a regra geral é a incidência de imposto, sendo a não incidência, exceção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20
Acórdão nº : 103-21.312

Ao tratar de isenções, o artigo 111, do CTN, estabeleceu como regra de interpretação da legislação tributária, o critério da interpretação literal.

A Constituição Federal, a seu turno, no artigo 146, inciso III, alínea "c", ao estatuir que somente a Lei Complementar pode tratar de normas gerais de direito tributário, especialmente, sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, quer dizer que os atos cooperativos, inclusive, podem ser tributados, todavia, tal tributação deve ser feita de forma adequada e somente deve incidir sobre os atos cooperativos praticados por sociedades cooperativas.

A Lei 5.764/71, por sua vez, no artigo 79, definiu os atos cooperativos como sendo aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Temos, então, que os atos não cooperativos não gozam de nenhum privilégio e seus resultados devem ser tributados à igualdade de qualquer sociedade mercantil.

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

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

A mesma Lei 5.764/71, admitiu, excepcionalmente, a realização de alguns negócios com entes não cooperados, contudo, sobre seus resultados fez incidir tributo. Assim que, se a lei definiu como tributáveis os resultados desses poucos negócios não cooperativos, não haveria e nem poderiam escapar da tributação, por consequência lógica, os demais resultados, oriundos de atos praticados com não cooperados. Isto porque, as normas de isenção e de não incidência tributária são exceções e não regra.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20

Acórdão nº : 103-21.312

A mesma lei, nos artigos 87 e 111, determina que os resultados estranhos à atividade cooperativa sejam contabilizados em separado, de forma a permitir sua apuração para efeito de incidência tributária.

"Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

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."

Decorre do exposto, que o conceito de ato cooperativo é de definição restrita, contida no artigo 79, da Lei 5.764/71. Os demais atos, sejam eles auxiliares ou acessórios, por não se identificarem com os definidos no referido artigo, são atos não cooperativos.

Dentro de tal contexto, temos que se a escrituração contábil da sociedade cooperativa segrega as receitas e os seus correspondentes custos, despesas e encargos segundo a 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 receitas dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. Isto porque, neste caso, é impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

No caso sob exame, está claramente demonstrado e a própria recorrente o reconhece, que a matéria de fundo objeto destes autos - aplicações financeiras pelas cooperativas - realmente não constituem atos cooperativos, sujeitos, portanto, à tributação. Tanto, assim, é, que pleiteia sejam considerados para fins de tributação, exclusivamente, os resultados de aplicações financeiras desses atos não cooperativos, pela exclusão, portanto, da correção monetária do período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.011275/98-20
Acórdão nº : 103-21.312

Quanto ao pleito de exclusão do expurgo da correção monetária do período, não lhe assiste razão, pois as receitas das aplicações financeiras, sejam juros, variações ativas, ou a qualquer título que tenham, constituem ganhos advindos de atos não cooperados, que transitam pela conta de resultados do exercício, situação em que são confrontadas as receitas financeiras, as despesas financeiras e as demais contra partidas devedoras e credoras, chegando-se no final ao lucro líquido do exercício que irá se constituir na base de cálculo do IRPJ, após proceder as adições e exclusões autorizadas pela legislação fiscal.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência para o período compreendido entre os meses de janeiro de 1993 a novembro de 1993, e no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala de Sessões - DF, em 02 de julho de 2003


JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO