



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Recurso nº : 143.638
Matéria : COFINS - Ex(s): 1998 a 2002
Recorrente : UNIMED NATAL SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 20 de maio de 2005
Acórdão nº : 103-21.984

COOPERATIVAS - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Por falta de autorização em lei, não há oportunidade anterior à lavratura do auto de infração para a discussão sobre a qualificação, efetuada pelo Fisco, de atos não cooperativos. Não merece acolhida, portanto, a preliminar de cerceamento do direito de ampla defesa.

COOPERATIVA DE SERVIÇO MÉDICO – DESCARACTERIZAÇÃO – A imputação da prática de atos não cooperativos, por si só, não é o bastante para sugerir que o Fisco tenha descaracterizado a sociedade cooperativa, uma vez que a lei, com o apoio da doutrina, admite a realização de negócios-meio, na maioria das vezes indispensáveis à consecução do negócio-fim, a exemplo dos serviços prestados por terceiros, não cooperados, em complementação à assistência oferecida pelos associados aos usuários das cooperativas de serviços médicos.

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – RATEIO DAS RECEITAS DECORRENTES DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE – COFINS – Para fins de incidência da Lei nº 9.715/98, é correto o rateio das receitas mensais recebidas dos adquirentes dos planos de saúde, proporcionalmente à segregação dos custos entre os atos cooperativos e os não cooperativos, a exemplo das reiteradas decisões proferidas para o IRPJ, tendo em vista que o pagamento feito pelo assistido tem em mira a cobertura do serviço médico e os demais serviços prestados por elementos estranhos à sociedade cooperativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS – Os órgãos julgadores em sede administrativa não dispõem de poderes para negar a aplicação de lei vigente, assim considerado o ato normativo que percorreu o rito do processo legislativo próprio, gozando, como tal, da presunção de constitucionalidade.

OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL - RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA – Há renúncia às instâncias administrativas se o sujeito passivo opta pela discussão da matéria em sede judicial.

MULTA DE OFÍCIO – AUSÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO EM DECORRÊNCIA DA DECISÃO DE SEGUNDA INSTÂNCIA - É indevida a multa de ofício quando não remanesce, do julgamento em segunda instância, base de cálculo para a imposição da sanção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

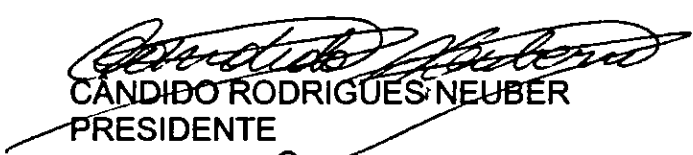
Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

MULTA DE OFÍCIO – LANÇAMENTO EFETUADO NA VIGÊNCIA DE SEGURANÇA CONCEDIDA - É indevida a multa exigida em lançamento de ofício efetuado na vigência de medida de segurança concedida, à luz da interpretação extensiva que o intérprete deve conferir ao art. 63, *caput* da Lei nº 9.430/96, porque, se a punição é obstada pela norma em face de medida liminar pleiteada em juízo, com maior razão o será diante de decisão de mérito favorável ao demandante, já esgotada a cognição, de modo exauriente, pelo juiz.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora incidentes sobre débitos tributários não pagos no vencimento, diante da existência de lei que determina a sua adoção, com o respaldo do art. 161, § 1º, do CTN.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de cerceamento do direito de defesa suscitada pela recorrente, NÃO TOMAR CONHECIMENTO das razões do recurso em relação à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência tributária anterior a 1º/02/1999, bem como excluir a exigência da multa de lançamento *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


FLÁVIO FRANCO CORRÊA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

Recurso nº : 143.638
Recorrente : UNIMED NATAL SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por UNIMED NATAL SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão da DRJ/RECIFE de nº 5.680 (fls. 217 a 229), da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, que julgou procedente o auto de infração, em fls. 04 a 13.

A recorrente foi cientificada da autuação no dia 11 de abril de 2003.

À luz das informações do autuante, o lançamento constante do presente processo decorre da incidência da Lei Complementar nº 70/91 sobre atos não cooperativos, para o período entre abril de 1998 e dezembro de 2002, para cumprir a determinação judicial proferida no mandado de segurança nº 2000.84.00.001073-1, mediante a qual afastou-se a aplicação da Lei nº 9.718/98 sobre o faturamento da sociedade, conceito que representa a receita total. Assim, segundo o autuante, toda a exigência se ampara na disciplina legal anterior à vigência da Lei nº 9.718/99, computando-se, na base de cálculo, apenas as receitas provenientes de atos não cooperativos, sob a alíquota de 2% imposta pela Lei Complementar nº 70/91, e não a incidência de um percentual de 3% insculpido no ordenamento jurídico com o advento da Lei nº 9.718/99, judicialmente impugnada.

Pode-se dizer que o lançamento ora examinado compreendeu dois períodos bem delineados, cada qual sob a regulação de leis distintas, isto é, o primeiro, entre abril de 1998 e janeiro de 1999, regido pelos preceitos da Lei Complementar nº 70/91, e o segundo, entre fevereiro de 1999 a dezembro de 2002, sob a égide da Lei nº 9.718/99. No entanto, a decisão judicial de primeira instância, ao deferir o afastamento da lei nova, deu causa à idéia de que o presente lançamento deveria todo ele estar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

fundamentado na lei antiga, ainda que compreendendo fatos geradores ocorridos em datas posteriores à sua revogação. Isso explica o crédito constante deste auto de infração, integralmente constituído à alíquota de 2%, mesmo para o lapso temporal sujeito à Lei nº 9.718/98, reservando-se o Fisco a complementar a exigência para esse período em outro processo, de nº 16707.011128/2003-32, para fins de prevenir a decadência, com a aplicação da alíquota de 1%, correspondente ao diferencial entre os percentuais de 3% e 2%, instituídos, respectivamente, pela Lei nº 9.718/98, vigente na época, embora afastada, e pela Lei Complementar nº 70/91.

A perfeição do relatório dos fatos, conforme a excelente descrição da DRJ em Recife, merece as homenagens do órgão *ad quem*, na oportunidade em que o adoto e transcrevo:

De acordo com o autuante, o referido auto resulta da diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, conforme o descrito em fls. 05/06 e no Relatório de Trabalho Fiscal de fls. 14 a 26.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 162 a 187, à qual anexou as cópias de fls. 188 a 215, requerendo que se decida pela improcedência do referido lançamento, ficando a impugnante exonerada da obrigação contida no auto de infração, inclusive os juros, multa e taxa Selic, seja pela preliminar de cerceamento de defesa, por descaracterizar a impugnante indevidamente, seja no mérito, para declarar indevidos os referidos créditos apurados e considerados como não derivados de atos cooperativos; solicita seja deferida a perícia delineada em fls. 186/187.

Houve, em síntese, as seguintes alegações:

- pelo consignado no Relatório de Trabalho Fiscal, o auditor, de forma clara, descaracteriza a sociedade cooperativa, quando conclui que "*sua receita não*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

decorre de atos cooperativos, mas de transações no mercado, devendo seus resultados se sujeitarem à tributação". Em nenhum momento foi dado à impugnante o direito de defesa e o contraditório, ambos previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo federal, ocasionando, dessa feita, cerceamento de defesa, princípio consagrado na Carta Política de 1988;

- a Delegacia da Receita Federal não tem competência para descaracterizar a impugnante em auto de infração, cujo processo vem disciplinado no Decreto nº 70.235/72 (art. 7º e incisos e art. 10), sem o devido processo legal, ampla defesa e contraditório. A própria lavratura do auto, com a prévia descaracterização da Impugnante como sociedade cooperativa que é, criada na forma da Lei Federal nº 5.764/1971, vem demonstrar a impossibilidade da cobrança pretendida;

- o já citado documento fiscal foi todo baseado como se a autuada somente praticasse atos não cooperativos, os quais, por consequência, não estavam abrangidos pela norma contida no art. 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70/91;

- cabe aqui o registro do dispositivo legal acima citado, tendo em vista a existência de processo judicial em curso na 2ª instância da Justiça Federal, com decisão de 1ª instância a favor da suspensão da exigibilidade da COFINS sobre os atos cooperativos;

- rejeita a conclusão da fiscalização, sustentando, por consequência, que toda sua receita está vinculada a atos cooperativos, pois praticados entre a sociedade e seus associados ou entre ela e outras cooperativas;

- tudo o que a impugnante realiza o faz em nome e por conta dos seus cooperados, com vistas a cumprir o seu objeto social – a prestação de serviços de assistência à saúde – a exigir a contratação de hospitais, laboratórios, raios X e outros semelhantes, sob pena de, não os possuindo, não propiciar um serviço adequado e competitivo;

- só praticando ato cooperativo, sem qualquer finalidade de lucro, impossível a exigência do tributo em questão;

- o auditor fiscal entende que o ato cooperativo *"tem sido indevidamente elástico para abarcar transações comerciais realizadas pelas cooperativas e, assim,*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

excluir da tributação os resultados delas decorrentes". Esse pensamento é por demais mesquinho e ilógico, de vez que, sem a venda do seu produto (planos de saúde), fecha-se o mercado para o associado, sendo certo que a impugnante, como cooperativa, opera em seu próprio nome, por delegação de poderes (art. 44 e 45 da Lei nº 5.764/1971), nas contratações realizadas em nome dos médicos cooperados, visando ao cumprimento dos objetivos da sociedade;

- mesmo na hipótese da existência de faturamento, tal exação não poderia ocorrer, porque a autuada obteve decisão de mérito, na Primeira Vara Federal (processo nº 2000.84.00.001073-1), que garante à *"impetrante o direito de não efetuar o recolhimento da COFINS com base na Lei 9.718/98"*;

- a COFINS jamais incidiria na Impugnante, pois a citada contribuição só atinge as pessoas jurídicas;

- são os cooperados que vendem ou prestam serviços, não havendo a materialidade da hipótese de incidência, que é o faturamento, assim compreendido como a receita bruta da cooperativa;

- a cooperativa não apresenta receita, nada obstante se vejam contabilmente lançados certos valores que, apenas de forma transitória, passam pela cooperativa, para posterior repasse aos cooperados;

- a imposição das penalidades (multa de ofício de 75%, juros de mora e aplicação da taxa SELIC) é inconstitucional, por violar o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF) e ter caráter confiscatório (art. 150, IV, CF);

- incorre em inconveniência a aplicação da taxa SELIC a débitos de natureza tributária, por haver previsão legal específica no Código Tributário Nacional, delimitando o máximo aplicável na atualização de dívidas desta natureza.

Eis a ementa da decisão de 1ª instância:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/12/2002

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS.

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese negar-lhe execução.

COFINS. ISENÇÃO ÀS SOCIEDADES COOPERATIVAS.

A isenção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS para as sociedades cooperativas, prevista no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/1991, alcança os atos cooperativos próprios de suas finalidades. Aquelas que praticarem operações com não-associados, que não se caracterizem como ato cooperativo, sujeitam-se à incidência da COFINS sobre a receita proveniente dessas operações.

MULTA DE OFÍCIO. *A multa a ser aplicada em procedimento ex-officio é aquela prevista nas normas válidas e vigentes à época de constituição do respectivo crédito tributário, não havendo como imputar o caráter confiscatório à penalidade aplicada de conformidade com a legislação regente da espécie.*

JUROS DE MORA.

Na imposição de juros de mora deve-se aplicar a legislação que rege a matéria.

JUROS DE MORA / TAXA SUPERIOR A UM POR CENTO AO MÊS. POSSIBILIDADE.

É válida a imposição de juros de mora à taxa superior a 1% (um por cento) ao mês, quando há previsão legal nesse sentido.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIAS. DILIGÊNCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Lançamento Procedente"

Ciência da decisão em 17.09.2003, fls. 233.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

Recurso tempestivo ao órgão *ad quem*, em fls. 234 a 259.

Bens arrolados em fls. 260 a 271, controlados pelo processo nº 16707.001529/2003-84, conforme informação em fls. 272.

Neste recurso, a autuada apresenta os argumentos de defesa abaixo resumidos:

- 1) preliminarmente, o Fisco, com a autuação, descaracterizou a sociedade cooperativa;
- 2) o auto de infração é instrumento para apurar infração à legislação tributária;
- 3) a descaracterização exigiria procedimento fiscal específico, objetivando a ampla defesa e o contraditório;
- 4) o Fisco não reservou prévia oportunidade à recorrente para defender-se, antes da autuação que resultou na descaracterização da personalidade jurídica da autuada (sic), violando o art. 5º, LV, da Carta Magna e o art. 2º da Lei nº 9.784/99;
- 5) houve descaracterização quando o autuante, de forma clara, conclui que a receita da recorrente não decorre de atos cooperativos, mas de transações de mercado, motivo por que seus resultados foram objeto do lançamento de ofício;
- 6) o Fisco federal não tem competência para descaracterizar a recorrente;
- 7) o órgão julgador de 2ª instância deve reconhecer a indevida descaracterização da recorrente, seguindo a tendência jurisprudencial dos Conselhos de Contribuintes;
- 8) a recorrente é cooperativa de trabalho médico que negocia planos de assistência à saúde, como mandatária dos médicos cooperados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

- 9) a autoridade fiscal, malgrado a autuação, reconheceu que a fiscalizada divide suas receitas, custos e despesas em três grupos, quais sejam, principais, auxiliares e eventuais;
- 10) em 2002, houve mudanças do plano de contas da recorrente, o que não modificou o tratamento tributário que lhes é dado, como confirma o agente fiscal;
- 11) o Fisco, todavia, entendeu que somente as receitas eventuais foram espontaneamente oferecidas à tributação, resolvendo, daí, *sponte sua*, tributar todos os demais atos, principais e auxiliares;
- 12) toda a autuação se deu como se a recorrente somente praticasse atos não cooperativos,
- 13) como cooperativa que é, a fiscalizada atua em nome próprio, por delegação dos associados, mediante um pacto social, prestando-lhes serviços inerentes aos seus objetivos estatutários, realizando apenas atos cooperativos;
- 14) as cooperativas não têm intuito de lucro, pois são formadas para alcançar um objeto comum, baseado na cooperação, o que não significa que não tenham fim econômico;
- 15) os eventuais superávits – as sobras – retornam proporcionalmente aos associados, assim como as eventuais perdas são por eles suportadas;
- 16) os associados são, ao mesmo tempo, sócios e beneficiários – dupla identidade - enquanto a sociedade é meramente instrumental, para a prestação de serviços aos associados, de forma empresarial, o que não retira dos cooperados o exercício do objeto de interesse comum;
- 17) são os cooperados que cumprem os direitos e as obrigações relacionados ao objeto comum, podendo-se dizer que cooperativa e cooperado não se apresentam como pessoas distintas, agindo a primeira em nome do segundo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

18) no ato cooperativo, há a perseguição aos cumprimentos dos fins sociais da cooperativa, sem fator de intermediação, ao passo que na prática do ato não-cooperativo não há essa perseguição;

19) não há a imputação fática de qualquer ato que não se coaduna com o conceito de ato cooperativo, pois a recorrente tudo faz em seu nome e por conta de seus cooperados, para cumprir o seu objeto social – a prestação de serviços de assistência à saúde - o que exige a contratação de hospitais, laboratórios, raios X e outros semelhantes, sob pena de não propiciar um serviço competitivo;

20) o Fisco não lhe imputou a cobrança de valor a mais do que aquele que seria a contratação dos serviços, desenvolvendo atividade intermediária mercantilista;

21) também não praticou qualquer outro ato que não guardasse estrita relação com o seu objeto, de modo que não há como pensar em ato não cooperativo;

22) somente realizou ato cooperativo, sem qualquer finalidade de lucro, o que torna impossível a idéia de receita em sua atividade objeto, pela prestação de serviços aos cooperados, não caracterizando aquisição de disponibilidade econômica;

23) na qualidade de cooperativa médica, atendendo a requisitos de um associado, fornece o serviço intermediário de internação, ou um exame de laboratório ou outro serviço necessário ao tratamento à saúde do usuário, o que não desnatura a prática de atos cooperativos, porquanto, agindo assim, está fornecendo ao profissional médico cooperativado meios para que ele preste o serviço final, em absoluta conformidade com os contratos de assistência à saúde firmados pela recorrente;

24) os atos não cooperativos, conforme já decidiu este Conselho, são aqueles previstos nos arts. 85 e 86 da Lei nº 5.764/71;

25) o agente fiscal, ao abrir o tema sobre "o ato cooperativo e a venda de planos de saúde", pronunciou, em seu relatório, que o ato cooperativo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

tem sido indevidamente elastecido para abarcar negócios comerciais realizados pelas cooperativas e, com isso, excluir a tributação dos resultados dela decorrentes;

26) a tese acima não pode ser acolhida, por ilógica e mesquinha, porque, sem a venda do seu produto (planos de saúde), fecha-se o mercado para o associado;

27) a recorrente, por delegação de poderes, opera em seu próprio nome, nas contratações efetuadas em nome dos médicos cooperados, nos designados negócios-meio, visando ao cumprimento dos objetivos da sociedade;

28) os negócios-meio, ou essenciais, são os necessários à consecução dos fins econômicos, uma vez que, sem eles, tornar-se-ia inviável a constituição das cooperativas, que executa seus atos voltados, exclusivamente, para seus sócios e sem objetivo de lucro;

29) as receitas auferidas na contratação de serviços de assistência à saúde, mediante mensalidade fixa, rol de médicos cooperados à disposição dos contratantes, hospitais, clínicas, serviços de laboratório e outros, são negócios essenciais à prestação do serviço principal;

30) a fiscalizada é uma projeção do cooperado, o que significa afirmar que as receitas auferidas são dos associados e não dela própria, isto é, não existe, para ela, o que seria a base de cálculo da COFINS;

31) mesmo que se admitisse a realização de faturamento, a recorrente está amparada em ordem judicial, obtida em mandado de segurança, que garante à impetrante não recolher a COFINS, com base na Lei 9.718/98;

32) a COFINS não incide na recorrente, porquanto os serviços são prestados ou vendidos pelos cooperados;

33) a recorrente não auferir receita, nada obstante que os valores sejam lançados contabilmente na escrituração da cooperativa para posterior repasse aos cooperados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

- 34) que o STJ já se manifestou a respeito da matéria, conforme RESP 476510/SC, decidindo que a Lei Complementar nº 70/91, instituidora da isenção às cooperativas, não pode ser revogada por medida provisória, no caso, a MP nº 1.858-6/99;
- 35) a multa de ofício aplicada, de 75%, tem caráter confiscatório e viola a capacidade contributiva;
- 36) os juros impostos, como previstos pelo Código, ostentam o aspecto de pena pelo atraso no cumprimento da obrigação, como se fosse uma indenização pelo retardamento do adimplemento do dever oriundo da exação;
- 37) os juros de mora, pelo CTN, não podem ultrapassar 1% ao mês;
- 38) os juros de mora anuais, com a exclusão do sistema financeiro, estão limitados a 12% ao ano;
- 39) a taxa SELIC não reflete a natureza restauradora dos juros legais e, sim, um meio de remuneração do capital;
- 40) a taxa SELIC foi criada pela Lei nº 9.065/95, sendo que sua forma de cálculo recebeu regulação infralegal pelo Bacen, órgão integrante do Ministério da Fazenda, assim como a Receita Federal, ou seja, é o próprio credor que estipula os encargos financeiros ao seu alvedrio, o que acena para a injuridicidade da pretensão fazendária, afora a inconstitucionalidade da medida, malferindo o devido processo legal;
- 41) o teto dos juros incidentes sobre as dívidas tributárias é regido pelo CTN;
- 42) o recurso merece provimento pelos argumentos preliminares, que impedem o conhecimento do mérito;
- 43) caso se rejeite a preliminar, que se dê provimento ao recurso pelo mérito.

O recurso deu entrada, inicialmente, no Segundo Conselho, sendo distribuído à Terceira Câmara que, em resolução, determinou sua conversão em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

diligência, a fim de que se juntassem aos autos a petição inicial, as decisões, a apelação e contra-razões do mandado de segurança impetrado e, posteriormente, finda a diligência, oferecida nova oportunidade à recorrente para manifestar-se sobre o que dela resultasse.

Cópias do processo judicial nº 2000.84.00.001073-1, da Seção Judiciária do Rio Grande do Norte, além de dados adicionais extraídos de sistema eletrônico de informação, em fls. 281 a 338, revelam que o Tribunal Regional Federal da 5ª Região julgou procedente a apelação da União, no dia 4 de dezembro de 2003.

Aproveitando a ocasião para pronunciar-se sobre as conclusões da diligência, a recorrente, em fls. 341 a 345, no dia 23.06.2004, apenas reitera, dessa feita:

- a) o direito de não recolher a COFINS, conforme a sentença da 1ª Vara Federal do Rio Grande do Norte;
- b) houve descaracterização da sociedade cooperativa, sem a obediência a procedimento específico, violando a ampla defesa;
- c) a Receita Federal carece de competência para descaracterizar a sociedade cooperativa;
- d) o auto de infração não é instrumento criado para descaracterizar a cooperativa, à luz do disposto no Decreto nº 70.235/72;
- e) os Conselhos de Contribuintes reúnem diversos julgados que recusam a descaracterização da cooperativa pelo Fisco;
- f) o auto de infração não pode prosperar por dois fundamentos, o primeiro pela isenção do art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91, e o segundo, pela descaracterização da personalidade jurídica da sociedade (sic).

Com o retorno dos autos ao Segundo Conselho, para prosseguimento, os membros da Terceira Câmara, por unanimidade de votos, declinaram da competência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

para o Primeiro Conselho, sob o fundamento de que a presente autuação está lastreada, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação pertinente ao imposto de renda da pessoa jurídica.

A recorrente foi defendida pelo Dr. Carlos Sérvulo de Moura Leite,
OAB/RN nº 1.797.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

VOTO

FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator

Recurso tempestivo.

Conforme consta nos autos, a recorrente tomou ciência, em abril de 2003, de um auto de infração que se reportou a fatos acontecidos entre abril de 1998 e dezembro de 2002.

O ponto principal da controvérsia está situado na tributação da totalidade das receitas auferidas com as vendas de planos de saúde, negócios qualificados pelo autuante como atos não cooperativos. Parte, então, a recorrente ao ataque da qualificação, alegando que tal entendimento:

- a) é incorreto, gerando a exigência da Cofins, quando, em essência, são atos cooperativos, sob o abrigo da isenção do art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91;
- b) implica descaracterizar a sociedade cooperativa, a partir da conclusão de que as receitas em referência decorrem de negócios de mercado, quando, ao contrário, a cooperativa é mero instrumental para a prática de serviços aos associados, de forma empresarial, o que não retira dos cooperados o exercício do objeto comum.

Segundo o conceituado dicionário de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira¹, descaracterizar é perder as características; aquilo que se descaracteriza se desfaz de seus caracteres – elementos identificadores de pessoa ou coisa, conforme orienta o dicionarista.

¹ Minidicionário da língua portuguesa, Editora Nova Fronteira, 9ª impressão, pág. 170
143.638*MSR*02/06/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

Walmor Franke², com a autoridade de quem participou da elaboração do anteprojeto e do projeto de lei cooperativista, os quais resultaram na aprovação da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, explica, repetindo Gierke, que a *"missão fundamental da cooperativa se concentra na efetivação de relações negociais dirigidas para sua esfera interna. Esses negócios internos, em que o interesse das partes – cooperativa e cooperado – é idêntico, são "negócios cooperativos internos", "atos cooperativos" ou "negócios-fim", que, em benefício do cooperado, há de ser "precedido ou sucedido de um negócio externo, ou de mercado, denominado "negócio com terceiros" ou "negócio-meio". O autor conclui, afirmando que, "embora se trate de negócios distintos, verifica-se, porém, que há nas cooperativas uma íntima conexão entre o negócio-fim e o negócio-meio (...) O negócio interno ou negócio-fim está vinculado a um negócio-meio. Este último condiciona a plena satisfação de sua existência (como, por exemplo, nas cooperativas de consumo em que o negócio-fim, ou seja, o fornecimento de artigos domésticos aos associados, não é possível sem que esses artigos sejam comprados no mercado). (...)*

No entanto, Franke adverte que *"as próprias cooperativas que adotam, no seu funcionamento, o princípio do exclusivismo" – não é o caso da Unimed – "operando unicamente com associados, necessitam praticar, além de negócios internos (negócios-fim) e negócios de mercado (negócios-meio), outros negócios jurídicos, que não se confundem com aqueles, a saber: a) negócios auxiliares, que são todos os negócios que, em dado caso, precisam ser realizados por motivos especiais e imperiosos no interesse da persecução do objeto da sociedade, os quais, se tornam necessários à execução dos negócios-fim", a exemplo da locação de imóveis para o uso da cooperativa e a aquisição de material de escritório; e b) "negócios acessórios, os quais não se encontram em relação imediata com o fim da sociedade", a exemplo da venda de uma máquina obsoleta. Na mesma obra³, ostentando vasto conhecimento sobre outras tradições jurídicas, o especialista observa que, nos sistemas legislativos*

² Direito das sociedades cooperativas, Editora Universidade de São Paulo, 1973, págs. 24j/27

³ Ob. cit. págs. 30 e 31



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

que facultam às cooperativas a realização de negócios com terceiros, há tratamento discriminatório entre elas e as denominadas "puras", no que respeita aos benefícios fiscais, concedendo-se às últimas, em regra, **"certos favores tributários que são negados às que estendem a terceiros os negócios correspondentes aos negócios internos ou negócios-fim"**. (os grifos não estão no original)

Além da manifestação doutrinária acima iluminada, a legislação pátria não veda às cooperativas a celebração de negócios com pessoas estranhas ao quadro de cooperados, a teor dos art. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71. Nesta linha, cite-se a orientação especializada de Renato Lopes Becho⁴, quando, ao referir-se à natureza dos atos praticados com estranhos ao quadro de associados, o ilustre magistrado explica que *"nossa lei, contudo, excluiu a relação com terceiro não associado do contexto do ato cooperativo"*, acrescentando, ao final, que, tecnicamente, pela visão jurídica, a posição do direito brasileiro é a mais acertada.

Pelo que se expôs, qualificar as vendas de planos de saúde como ato não cooperativo não corrompe as características típicas de uma cooperativa, de acordo com a doutrina e em conformidade aos preceitos legais. Já se deixou anotado, anteriormente, que o ordenamento jurídico nacional não proíbe a celebração de negócios-meio, na maioria das vezes indispensáveis ao fim da sociedade.

Estou convencido de que a atuação do agente fiscal não implicou descaracterização da sociedade. O que consta no auto de infração é a tributação de receitas que, aos olhos do Fisco, decorreram de atos não cooperativos, do que a defesa diverge, afirmando que se originam, ao contrário, de atos cooperativos e, por conseguinte, conforme o raciocínio da recorrente, amparadas pela isenção do art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91.

⁴ Tributação das sociedades cooperativas, 2ª edição, Dialética, pág. 134



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

Na mesma direção da linha aqui assinalada, a decisão recorrida indica os seguintes trechos do relatório fiscal, os quais, conjugados, assentam a certeza de que o Fisco não descaracterizou a sociedade, pela dicção clara quanto à inexistência de proibição à prática de atos não cooperativos:

"Não são cooperativos, portanto, os atos praticados com terceiros. A venda de planos de saúde à população em geral é, iniludivelmente, uma operação de mercado..." (fl. 20, último parágrafo – item 4); "Não se está querendo argumentar que a cooperativa não possa transacionar no mercado. Poder ela pode, mas haverá imposição tributária sobre as receitas e resultados dessas transações." (fl. 22, sendo o último parágrafo do item 4). (os grifos não estão no original)

Se, afinal, não houve a descaracterização da sociedade, desnecessário estender argumentos sobre o descumprimento de eventual rito procedimental. O que a recorrente pretende, em síntese, é a antecipação da ampla defesa e do contraditório à fase que não lhe é própria, sem previsão em lei, antes da lavratura da exigência, contrariando os artigos 14 e 15 do Decreto nº 70.235/72, norma que rege o processo administrativo fiscal, na forma do art. 1º do referido Decreto, combinado com o artigo 69 da Lei nº 9.784/99.

Rejeito, pois, a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Superada a questão preliminar, a importância principal do debate reside na determinação da receita tributável pela Cofins.

A jurisprudência do STJ nos auxilia a retirar o véu da dúvida, assentando que há ato cooperativo quando a sociedade age em intermediação entre o médico cooperado e o usuário, que aproveita o serviço daquele, a teor do art. 79 da Lei nº 5.764/71, conforme se depreende do decidido no RESP nº 215.311-MA, DJ de 11.12.2000, Relatora Ministra Eliana Calmon. No mesmo julgado, a ilustre Relatora ainda destaca em seu voto:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

“Se a Cooperativa, presta serviços a associados, não tendo interesse negocial, ou sem fim lucrativo, há completa isenção, porquanto o fim da cooperativa não é obter lucro, mas, sim, prestar serviços aos associados, sendo os próprios médicos que, recebendo os honorários dos conveniados, recolhem diretamente o ISS que incide sobre as importâncias que lhes são repassadas pela Cooperativa”.

Ora, as palavras da Ministra traduzem a cristalina percepção jurisprudencial segundo a qual os pagamentos efetuados aos médicos associados são custos correspondentes a atos cooperativos. Considerando que o principal papel da sociedade é aglutinar a clientela, parte da receita arrecadada com essa aglutinação se destina aos honorários dos próprios associados e ao funcionamento da organização como um todo, para bem cumprir sua função de satisfazer os interesses dos cooperados. Isto é, há uma parte da receita obtida com a venda dos planos de saúde que se refere a atos cooperativos.

Preceitua o art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404/76 que, na determinação do resultado do exercício, serão computadas as receitas e rendimentos do período, independentemente de sua realização em moeda, bem assim os custos, as despesas, os encargos e as perdas correspondentes a essas receitas e rendimentos (os grifos não estão no original). Vejo na obrigatória correspondência, gravada no texto legal selecionado, uma vinculação entre custos e respectivas receitas que, no âmbito das cooperativas, deve corresponder à espécie de ato praticado, como, aliás, recomenda o Parecer Normativo CST nº 38/80.

A jurisprudência administrativa coleciona interessantes pronunciamentos na solução de conflitos sobre a tributação do imposto de renda das cooperativas de serviços médicos, as quais, mediante o pagamento de mensalidades da clientela, oferecem atendimento médico aos usuários do plano de saúde, afora certos serviços de não cooperados, incluídos no preço, em complementação à assistência prestada pelos cooperados. Para ilustrar, vale recordar o trecho abaixo, do acórdão nº 103-21.155, lavrado nesta Câmara, pelo Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

"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 da cooperativa de trabalho médico, onde esta recebe mensalidades dos usuários e, como contraprestação, se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como: exames laboratoriais, exames complementares de diagnóstico e terapia, diárias hospitalares, fornecimento de medicamento, etc., a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Esses serviços, prestados por não associados não se classificam como cooperativos. Nesses casos, a cooperativa deve ratear a receita das mensalidades entre receitas de atos cooperativos e receitas de outros atos segundo critério razoável a ser justificado perante a fiscalização."

Assim contempladas as posições jurisprudenciais aqui realçadas, entendo que é razoável e válido o rateio das receitas mensais recebidas dos adquirentes dos planos de saúde, proporcionalmente à segregação dos custos entre os atos cooperativos e os não cooperativos, a exemplo das reiteradas decisões deste Conselho, proferidas para a pacificação de litígios que versam sobre o IRPJ, uma vez que o pagamento feito pelo assistido tem em mira a cobertura do serviço médico - ato cooperativo - e os demais serviços prestados por elementos estranhos à sociedade cooperativa - atos não cooperativos. Nesse sentido, sublinhe-se o Acórdão CSRF/01-03.322, 1ª Turma, de 16.04.2001, publicado no DOU de 24.09.2001, conforme anotado na obra de Antonio Ailton Ferreira, Luiz Martins Valero, Ricardo Fernandes de Souza Costa e Victor Hugo Isoldi de Mello Castanho⁵:

⁵ Regulamento do Imposto de Renda – 2002, vol. I, FISCOsoft Editora, pág. 413.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

“COOPERATIVAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Nas cooperativas de prestação de serviços, é lícito apropriar a receita correspondente aos atos não cooperativos pela aplicação sobre o montante das receitas do percentual obtido na comparação dos custos incorridos com terceiros com o total dos custos incorridos. Eventual erro no rateio deve ser apurado pela fiscalização, mediante aprofundamento de sua atividade fiscalizadora, sendo inaceitável a simples glosa do total da exclusão relativa a atos cooperativos procedida diante da dificuldade na sua apuração exata. Recurso improvido.”

O Fisco, todavia, desprezou o rateio do contribuinte, tomando a totalidade das mensalidades auferidas para exigir a Cofins sob a incidência da Lei Complementar nº 70/91. Não pode prosperar o lançamento, portanto, sob a égide da norma mencionada, pois a autuação impôs o gravame tributário sem distinguir a parcela tributável das mensalidades, assim considerada a parte derivada, unicamente, de atos não relacionados aos atendimentos dos associados aos usuários, ou não decorrentes de atos praticados entre as cooperativas associadas, na consecução dos seus objetivos sociais. Em suma, na base de cálculo do crédito tributário constituído de ofício, com relação aos períodos de apuração entre abril de 1998 e janeiro de 1999, agregou-se um valor que não deveria ser agregado, porquanto referente a atos cooperativos.

Os fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, por sua vez, submetem-se à disciplina do art. 2º e 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, conforme a previsão do art. 17, I, da mesma lei. Anote-se que a regra daí então instituída passou a atingir, para fins de exigência da Cofins, o faturamento da cooperativa, conceito dentro do qual estão compreendidas todas as receitas, independentemente da natureza dos atos negociais que lhes dão origem, à alíquota de 3%.

Por outro lado, a Medida Provisória nº 1.858 - 6, de 29 de junho de 1999, em seu artigo 23, II, alínea “a”, revogou expressamente a isenção dos designados atos cooperativos, consoante a regra inscrita no artigo 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91. A revogação em referência permaneceu no texto das reedições sucessivas daquela MP,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

assim continuando até o presente momento, hoje sob o comando do artigo 93, I, alínea "a", da Medida Provisória nº 2.158-35, editada em agosto de 2001.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, inseriu alterações na apuração da COFINS das cooperativas, criando exclusões de sua base de cálculo, do que se lê em seu art. 15, *caput* e parágrafos, *in verbis*:

"Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996, excluir da base de cálculo da COFINS:
I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º As operações referidas no parágrafo anterior serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas."

Entretanto, coube à MP 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, o começo de uma nova redação, introduzindo outras exclusões da base de cálculo da COFINS, apresentando, porém, o significativo detalhe da menção direta à aplicação da Lei nº 9.718/99 às sociedades cooperativas, encerrando um texto que se tornou definitivo nas reedições sucessivas, até a derradeira e ainda vigente MP nº 2.158-35, de 2001. Eis o artigo 15, *caput* e § 1º, da MP nº 1858-9, repetido na atual vestimenta da MP 2.158-35:

"Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:
I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa."

Devidamente expostas as normas vigentes ao longo do tempo, é de se concluir que a Medida Provisória nº 1.858-6 e reedições subseqüentes aniquilaram as incertezas sobre a incidência da Lei nº 9.718/98, no que diz respeito à COFINS das cooperativas, desde de 1º de fevereiro de 1999. A revogação do art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91, as exclusões da base de cálculo previstas no *caput* do art. 15 da MP nº 1.858-7, com a redação aperfeiçoada a partir da MP nº 1.858-9, e a remissão, nessa última MP, aos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, eliminaram quaisquer possibilidades de contestação à interpretação de que a lei intenta alcançar e tributar a receita bruta das cooperativas, com as exceções restritas ao disposto nos artigos 3º, § 2º, da Lei 9.718/98, e 15 da MP nº 2.158-35.

A despeito das considerações supramencionadas, o autuante equivocadamente supôs que estivesse obrigado a vislumbrar os efeitos de coisa julgada material em decisão judicial prolatada em juízo de primeira instância, ainda dependente, como tal, de confirmação do Tribunal Regional, sujeita a reexame necessário, na forma do art. 475, I, do CPC. Não percebo outra razão para explicar a menção à lei revogada no auto de infração, no relato da constatação de fatos ocorridos na vigência da lei nova, a Lei nº 9.718/98, que instituiu tratamento tributário inovador, ampliando a base de cálculo e aumentando a alíquota da Cofins. Por isso, a estranha partilha da autuação em dois processos distintos, ambos cuidando da tributação dos mesmos fatos – as receitas obtidas com as vendas dos planos de saúde – acontecidos em períodos idênticos, sendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

um deles para exigir a exação à alíquota de 2%, com base na Lei Complementar nº 70/91, e o outro, com o diferencial de 1%, sob a regência da Lei nº 9.718/98. Ora, é inadmissível a aplicação de leis distintas para os mesmos fatos, ocorridos em períodos comuns.

Quando o contribuinte ajuizou o mandado de segurança para a obtenção de provimento jurisdicional que o isolasse da incidência da Lei nº 9.718/98, toda a matéria circunscrita ao pedido contido na petição inicial delimitou o âmbito da sindicância do Poder Judiciário. Assim sendo, tudo o que diz respeito às inovações da Lei nº 9.718/98 deveria compor um único processo administrativo, para a prevenção contra a decadência. É nítido, portanto, que os dois processos administrativos aludidos se conjugam numa unidade para exigir o tributo com a alíquota imposta pela lei referida, sendo o presente um deles, que narra fatos passados desde 1º de fevereiro de 1999, com a aplicação do percentual de 2%, e o outro, sob o nº 16707.011128/2003-32, com a incidência do adicional de 1%. Os dois processos têm em comum os fatos, o período de incidência e, obviamente a lei vigente no tempo, que só pode ser a Lei nº 9.718/98. Importa concluir, daí, que a causa ora em exame está, igualmente, sob a sindicância do Poder Judiciário, em cuja sede a autuada discute, pela via do *mandamus*, a incidência e a constitucionalidade da referido ato legal e das reedições das Medidas Provisórias nº 1858 e 2.158. A imperfeição constatada no enquadramento legal desta autuação é insuficiente para o fim de anulá-lo, como exemplifica o decidido no Acórdão CSRF/01-03.264, 1ª Turma, publicada no DOU de 24.09.2001, com a seguinte ementa, conforme as anotações contidas na obra "Regulamento do Imposto de Renda – 2002", da FISCOsoft Editora, já destacada em páginas anteriores, confirmando a tendência jurisprudencial administrativa:

"AUTO DE INFRAÇÃO – IMPERFEIÇÃO NO ENQUADRAMENTO LEGAL – DECLARAÇÃO DE NULIDADE – AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO – IMPOSSIBILIDADE – A imperfeição na capitulação legal do lançamento não autoriza, por si só, a sua declaração de nulidade, se a acusação fiscal estiver claramente descrita e propiciar ao contribuinte dela se defender claramente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

mormente se este não suscitar e demonstrar o prejuízo sofrido em razão do ato viciado. Recurso especial provido."

Quanto à multa de ofício, ela é indevida por dois motivos: a) não remanescendo qualquer parcela do crédito tributário relativo a fatos geradores anteriores a 1º de fevereiro de 1999, como se adiantou precedentemente, não há base de cálculo para a imposição da sanção; b) por outro lado, os fatos geradores ocorridos desde 1º de fevereiro de 1999, uma vez sob a vigência temporal da Lei nº 9.718/98, estavam protegidos pela segurança concedida, datada de 17.05.2000, o que tornou a multa incabível, à luz da interpretação extensiva que o intérprete deve conferir ao art. 63, *caput*, da Lei nº 9.430/96, porque se a punição é obstada pela norma em face de medida liminar pleiteada em juízo, com maior razão o será diante de decisão de mérito favorável ao demandante, já esgotada a cognição, de modo exauriente, pelo juiz. *In casu*, revelam-se presentes outras circunstâncias excludentes descritas no dispositivo, ou seja, auto de infração lavrado em 11.04.2003, posteriormente à sentença e anteriormente à reforma pelo Tribunal Regional, afora o marco inicial da atividade fiscalizadora, em 20.02.2003, quando o contribuinte já se mantinha amparado pelo pronunciamento judicial exarado na sentença de mérito.

No que se refere à constitucionalidade dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC, é cediço que os julgadores das instâncias administrativas não têm competência para apreciar a arguição sobre a constitucionalidade de lei. Revela a doutrina do Direito Constitucional que nosso sistema abriga duas espécies de controle de constitucionalidade: o político e o judicial. O primeiro deles é essencialmente preventivo, enquanto o segundo é repressivo. A preventividade do controle político requer, como é óbvio, um controle prévio. Em nosso País, na esfera federal, exercem o controle preventivo, apenas, o Congresso Nacional – por intermédio da Comissão de Constituição e Justiça – e o Presidente da República, este último dotado de poderes conferidos pela Carta Magna para vetar o projeto de lei, por razão de interesse público ou por considerá-lo inconstitucional (art. 66, § 1º, CR/88) (os grifos não estão no original) Não há outro preceito pelo qual a Constituição tenha atribuído ao Poder



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

Executivo a competência para o exercício do controle de constitucionalidade de uma lei, assim compreendido o ato do Poder Legislativo que percorreu as fases precedentes do processo legislativo, na forma dos artigos 64 a 66 da Carta Política, antes da sanção do Presidente da República, que poderia, ao contrário, se visível a inconstitucionalidade, consignar o seu veto na ocasião oportuna, quando o que havia, até então, não era nada além de um simples projeto de lei. Ora, se houve a sanção presidencial, a lei nasceu, depois de submetido o respectivo projeto ao controle preventivo do Chefe Supremo do Poder Executivo.

O que pretende a defesa é o exercício de um controle *a posteriori*, de cunho repressivo, tipicamente judicial, embora em sede administrativa. A recorrente quer valer-se, pelo exposto, de um meio de controle que não se coaduna com os modelos constitucionais, clamando ao Poder Executivo pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, cuja aplicação lhe desagrada. Nesse desejo, todavia, alberga-se um risco não dimensionado no momento e na ânsia de defender-se, tais as implicações para a coletividade, porque, se houvesse a possibilidade jurídica de concedê-lo, a lei, por outro lado, poderia ser descumprida a todo instante pelo Poder Executivo, sempre com o apoio do argumento de que, em vez de infringi-la, estar-se-ia, tão-somente, prestigiando a Constituição, mediante a prática de um controle repressivo.

A imperatividade da lei vigente é decorrência da presunção relativa de sua constitucionalidade. Se assim não se presumisse, a lei não seria imperativa. Entretanto, adentrando-se puramente no campo das hipóteses, é de se admitir que uma lei, sancionada por um Presidente da República, possa aparentar vícios de inconstitucionalidade somente observados por outro Presidente da República, posterior àquele que a sancionou. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Moreira Alves, em liminar deferida na ADIN nº 221 – DF, explicitou que ***“os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar***



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87

Acórdão nº : 103-21.984

administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais" (RTJ 151/331) (grifos nossos). Duas conclusões se sobressaem, de imediato, das palavras do festejado Ministro: a primeira delas se refere à necessária existência de uma ordem emanada do próprio Presidente da República aos órgãos subordinados, no sentido de determinar o afastamento da lei que lhe pareça inconstitucional. Essa conclusão, como já se adiantou, traz o risco de fazer do Poder Legislativo um Poder sem expressão, afora a geração de um Poder Administrativo hipertrofiado, porquanto o entendimento presidencial em sentido divergente bastaria para derrubar a teoria da presunção de constitucionalidade das leis, ao menos daquelas que o Executivo quisesse descumprir. Ressalte-se, porém, que não houve qualquer ordem de descumprimento das normas ora questionadas, por parte dos Presidentes da República que assumiram o comando do Executivo Federal.

No rumo desse raciocínio explanado pelo Ministro do STF e, dessa feita, com a previdente reorientação de suas palavras, no curso de uma interpretação compatível com a idéia nuclear de que não cabe a invasão de competências constitucionais, o Poder Executivo baixou o Decreto nº 2.346/97, estabelecendo que o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos de decisão proferida pelo STF em caso concreto. O que se vê no ato referido é a cautela do Chefe do Executivo, que cuidou de resguardar os demais Poderes constituídos, impondo aos órgãos subordinados a obediência aos atos com força de lei, expedidos pelo Poder Legislativo, enquanto o Supremo Pretório, guardião máximo da Constituição, não declarar a inconstitucionalidade do ato.

Também para reforçar a preocupação com a eventualidade do exercício ilegítimo dos poderes alheios, vale recordar que o Decreto supramencionado, a teor de seu art. 4º, parágrafo único, determinou aos órgãos julgadores, coletivos ou singulares, da Administração Fazendária, o afastamento de lei, tratado ou ato normativo federal,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

desde que considerado inconstitucional pelo STF, quando houver impugnação ou recurso, ainda não definitivamente julgado, contra a constituição de crédito tributário.

Outra conclusão que se obtém das palavras do Ministro realça o caminho constitucionalmente previsto ao Chefe do Executivo, que detém legitimação ativa para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, em face de ato normativo que lhe pareça contrário à vontade do Legislador Constituinte (art. 103, I, CR/88). É cristalino: se o dispositivo constitucional oferece ao Chefe Supremo do Executivo Federal a legitimação para a propositura de ADIN, não há amparo, com base na Constituição, à tese de que o Executivo poderia, ao seu alvedrio, descumprir atos com força de lei, por sua livre convicção. Se assim o fosse, o art. 103, I, da Constituição da República, não teria o menor sentido.

O órgão *a quo* simplesmente aplicou a lei vigente no tempo da ocorrência do fato gerador, sem adentrar no exame de sua inconstitucionalidade. Se o fizesse, estaria invadindo a competência alheia, realizando a função de legislador negativo. Acrescente-se, ademais, a sólida jurisprudência administrativa, no repúdio ao pretendido exame de inconstitucionalidade de ato com força de lei, a exemplo do decidido nos acórdãos 106-11.421, em 15 de agosto de 2000 – 1º Conselho/6ª Câmara, publicado no DOU 22.12.2000, e 203-05792, em 17.08.99 – 2º Conselho/3ª Câmara, publicado no DOU em 18.10.2000.

Ainda sobre os juros da taxa SELIC, a jurisprudência do STJ nos oferece substancial apoio:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA. MULTA FISCAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO CDC.

1. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fato geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

2. A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.

3. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias" (AgrRg no RESP nº 671.494, DJ de 28.03.2005)

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO DA LIDE. NAO CONHECIMENTO. TRIBUTARIO. PIS. COFINS. ATUALIZAÇÃO DO DÉBITO PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. Não é possível em sede de agravo regimental inovar a lide, invocando questão até então não suscitada.

2. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei que determina a sua adoção.

3. Agravo regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido." (AgRG no AG 602.384, DJ de 14.02.2005"

Afora a posição jurisprudencial supra, adoto como fundamento de meu voto as razões jurídicas construídas pelo órgão julgador de 1ª instância, *in verbis*:

*"No que tange à exigência de juros de mora, os cálculos nos percentuais constantes em fls. 11 a 13 estão de acordo com o que estabelece o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, devidamente configurado em fl. 13.
(...)*

Quanto ao argumento da não incidência dos juros de mora, quando superior a 1% ao mês, ressalte-se que o Código Tributário Nacional, em seu art. 161, §1º, referenciado, regulamenta assim a cobrança dos juros de mora:

"Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês." (grifei)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011129/2003-87
Acórdão nº : 103-21.984

Como se verifica, a lei ordinária (ou ato a ela equiparado) pode estabelecer taxa de juros de mora superiores a 1% ao mês. Uma vez que a referida norma legal veio dispor nesse sentido, não merece acolhida a alegação de inaplicabilidade da cobrança dos juros de mora com taxas superiores a 1% ao mês".

Diante do exposto, voto no seguinte sentido de rejeitar as preliminares de cerceamento do direito de defesa suscitada pela recorrente, não tomar conhecimento das razões do recurso em relação à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a exigência tributária relativa a fatos geradores anteriores a 1º de fevereiro de 1999, bem assim excluir a multa de lançamento *ex officio*.

Sala das Sessões - DF, em 20 de maio de 2005


FLÁVIO FRANCO CORRÊA

