



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

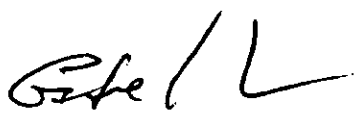
Processo nº : 10840.001482/2001-76
Recurso : 201-120.289
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : UNIMED DE RIBERÃO PRETO – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão : 24 de abril de 2006.
Acórdão nº : CSRF/02-02.267

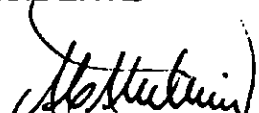
COFINS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. - O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 anos, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Maria Tereza Martínez Lopes que negou provimento ao recurso. Os demais Conselheiros acompanharam o Conselheiro Relator pelas suas conclusões.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


ANTONIO CARLOS ATULIM
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 AGO 2006

Lcmj

Processo nº : 10840.001482/2001-76
Acórdão nº : CSRF/02-02.267

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GUSTAVO VIEIRA DE MELO, ANTONIO BEZERRA NETO, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10840.001482/2001-76
Acórdão nº : CSRF/02-02.267

Recurso : 201-120.289
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : UNIMED DE RIBERÃO PRETO – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Examina-se recurso especial, formulado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão do Segundo Conselho de Contribuintes que, por meio do Acórdão nº 201-77.393, de 03 de dezembro de 2003 (fls. 504 a 512), por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso interposto pela empresa UNIMED DE RIBERÃO PRETO –COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, acolhendo argumentação desta apenas no que respeita à decadência suscitada sobre o lançamento de créditos apurados, a título da COFINS, no período de 11/95 a 05/96. A seguir, transcreve-se parcialmente a ementa, na parte atacada no presente RP que ora se analisa:

“COFINS. DECADÊNCIA.

Nos termos do art. 146, inciso III, “b”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas sobre decadência. Sendo assim, não prevalece o prazo previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada à Cofins as regras do CTN (Lei nº 5.172/66).

[...]”

Conforme evidenciam os elementos constitutivos do presente processo, a empresa acima identificada foi autuada pela falta de recolhimento da COFINS, acrescido de multa de ofício e demais encargos legais, relativamente aos períodos de novembro de 1995 a dezembro de 1998, calculada sobre o valor das receitas de vendas de mercadorias escriturado (excluídas as deduções legalmente admitidas), uma vez que a cooperativa não segrega a receita obtida a este título proveniente de atos cooperativos e não-cooperativos, no caso, a constatada revenda de medicamentos, (fls. 04 a 21).

Impugnado o lançamento fiscal (fls. 183 a 228), a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Riberão Preto/SP, por meio do Acórdão nº 519, de 14/01/2002 (fls. 296 a 303), julgou procedente o lançamento, mantendo integralmente a exigência fiscal.

Processo nº : 10840.001482/2001-76
Acórdão nº : CSRF/02-02.267

Insurgindo-se contra o referido acórdão, a empresa autuada interpôs recurso voluntário, tempestivo, enfatizando os argumentos expostos na impugnação, reprisando as seguintes questões: os créditos apurados, de ofício, relativos ao período compreendido entre novembro de 1995 a abril de 1996 estariam fulminados pela decadência; a fiscalização não poderia arbitrar a matéria tributável, considerando toda a receita de mercadorias vendidas como de origem em atos não cooperados, em vista de procedimento previsto em Parecer Normativo emanado pela Secretaria da Receita Federal, ferindo o princípio da legalidade, segundo o qual exige-se a promulgação de lei e não mero ato normativo para fundamentar o lançamento fiscal; o correto seria a própria fiscalização, a quem incumbe proceder ao lançamento tributário, segregar as receitas obtidas pelas vendas de mercadorias, em atos não cooperados; argumenta, ademais, que o fornecimento de medicamentos, a preço de custo, consiste em “atos cooperados”, sendo a cooperativa mandatária dos médicos, cooperados, que, na verdade, adquirem os referidos medicamentos e repassa-os aos usuários, sem implicar em revenda destes; alega que o mesmo raciocínio se aplica às internações hospitalares, exames laboratoriais, etc., sendo atos – meio para chegar-se ao ato – fim que é a prestação de serviço completa pela médico cooperado; segue, atacando a cobrança de juros equivalentes à SELIC e a aplicação da multa de ofício, por natureza confiscatória (fls. 317 a 348).

Em 03 de dezembro de 2003, o Colegiado da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 201-77.393, constante às fls. 504 a 512, decidiu, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, no tocante à alegação de decadência, conforme acima explanado.

Cientificada do inteiro teor do acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou o Recurso Especial às fls. 515 a 526, pugnano pela manutenção integral do lançamento fiscal e, portanto, pela reforma do acórdão recorrido, alegando, em síntese:

- a) impossibilidade de análise da constitucionalidade de lei pelo Conselho de Contribuintes;
- b) o Supremo Tribunal Federal não se pronunciou sobre a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91;
- c) irreversibilidade da decisão administrativa que trará graves lesões aos cofres públicos;



Processo nº : 10840.001482/2001-76
Acórdão nº : CSRF/02-02.267

d) ausência de razões para afastar a constitucionalidade e legalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91;

e) o lançamento está em conformidade com os princípios de legalidade tributária e com os princípios específicos do custeio da seguridade social.

O recurso especial proposto pela Procuradoria foi recebido, estando presentes os pressupostos de admissibilidade, a saber: tempestividade, decisão não unânime e contrária à lei vigente, consoante Despacho nº 186, proferido pela Presidente da Primeira Câmara, às fls. 528 e 529.

Também a empresa autuada, inconformada com o acórdão, interpôs, às fls. 546 à 555, recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento em divergência de julgados proferidos pelas Câmaras dos Conselhos sobre a tributação, de ofício, conjunta de atos não – cooperados e atos – cooperados.

A recorrente juntou às razões recursais cópias das ementas dos acórdãos nºs 103-21.599, de 15/04/2004, 103-21.626, de 13/05/2004, 105-14.149, de 01/07/2003, 108-06.646, de 23/08/2001, CSRF/01-04.445, de 24/02/2003, 108-06.448 e 108-07.687. Os acórdãos foram juntados aos presentes autos às fls. 564 a 619.

Por meio do Despacho nº 201-317 (fls. 620 a 623), a Presidente da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, não admitiu o recurso interposto pela empresa, embora tempestivo, pela razão de os acórdãos trazidos pela recorrente não guardarem estreita identidade ou semelhança com o caso em concreto, quanto à fundamentação fática. O caso em concreto fundamenta-se na tributação da COFINS sobre a venda de medicamentos por cooperativas, a clientes do plano de saúde, atividade considerada ato – não cooperativo e, portanto, sujeita ao recolhimento da COFINS.

Os arestos apresentados pela recorrente versam sobre a descaracterização de cooperativas e segregação de receitas entre atos – cooperados e não – cooperados.

A empresa apresentou, ainda, contra – razões ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional às fls. 535 a 545, onde sustentou que o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 150, § 4º do CTN.

É o relatório.

Processo nº : 10840.001482/2001-76
Acórdão nº : CSRF/02-02.267

VOTO

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

Aprecia-se o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, pelo qual se discute a decadência dos créditos lançados, *ex officio*, compreendidos entre o período de 11/94 a 05/96, havendo sido mantida a exação fiscal no que respeita aos demais tópicos.

A controvérsia cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado “lançamento por homologação”, deve ser contado por uma das regras previstas no CTN ou pela regra prevista no art. 45 da Lei nº 8.212/91. Eis a transcrição dos dispositivos legais que regem a espécie:

O art. 150, § 4º do CTN estabelece o seguinte:

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

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

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

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(grifei)



Processo nº : 10840.001482/2001-76
Acórdão nº : CSRF/02-02.267

O art. 173 do CTN assim estabelece:

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

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

E, por fim, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 assim estabelece:

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

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

(...)

Como se pode observar, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 fixou prazo de decadência para a Seguridade Social “**apurar e constituir seus créditos**” e não um novo prazo para homologação do lançamento diverso daquele referido no art. 150, § 4º do CTN.

Portanto, nas hipóteses em que o contribuinte introduz no sistema norma individual e concreta consistente no autolancamento e sobrevém o fato jurídico da homologação tácita, não há como invocar o art. 45 da Lei nº 8.212/91 para lançar de ofício eventuais diferenças, pois o legislador escreveu no art. 156, VII do CTN que ***Extinguem o crédito tributário: (...) VII o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.***

Reforça esta interpretação o fato de o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, estabelecer que (...) ***O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.(...).*** O legislador, ao fixar prazo único de cinco anos para a homologação tácita das compensações declaradas à Receita Federal, sem distinguir entre impostos e contribuições sociais, referendou a interpretação acima, pois o Fisco não poderá invocar o prazo do art. 45 da Lei nº 8.212/91, se após cinco anos contados da data da apresentação da declaração de compensação, detectar que houve compensação indevida de contribuições sociais.

Por outro lado, na hipótese de não restar configurado o lançamento por homologação, o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência o fato impositivo não

Processo nº : 10840.001482/2001-76
Acórdão nº : CSRF/02-02.267

terá relevância jurídica para gerar a homologação tácita e a conseqüente extinção do crédito tributário ditada pelo art. 156, VII do CTN.

Nesta hipótese, surge o problema de determinar se o prazo de decadência para lançar as contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social deve ser contado pelo art. 173, I do CTN ou pelo art. 45, I da Lei nº 8.212/91.

A escolha entre um e outro dispositivo significa confrontar uma lei ordinária e uma lei complementar em sentido material e, tal confronto, encerra um juízo de inconstitucionalidade, tendo em vista que não existe lei ilegal.

De fato, o que existe é lei inconstitucional. Quando ocorre o choque entre lei ordinária e lei complementar o que se tem é uma hipótese de inconstitucionalidade e não de ilegalidade.

No direito pátrio a lei complementar foi concebida pelo constituinte para integrar certas normas constitucionais caracterizadas pela doutrina norte-americana como *not-self executing*, ou como normas de eficácia contida e normas programáticas, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor José Afonso da Silva. Assim, a lei complementar no direito brasileiro tem natureza ontológico-formal, pois a par de o constituinte ter estabelecido *a priori* as matérias sobre as quais deveria dispor, a lei complementar passou a constar do processo legislativo da União, estabelecendo-se uma maioria qualificada para sua votação e aprovação no parlamento (art. 69 da CF/88). Pode-se dizer seguramente, como fez Paulo de Barros Carvalho, que a própria constituição concebeu uma hierarquia formal e uma hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária, sendo que no caso de choque entre ambas, a solução deve se dar no âmbito do controle de constitucionalidade e não no âmbito dos critérios da Teoria Geral do Direito para dirimir antinomias. É o que alguns constitucionalistas chamam de inconstitucionalidade de segundo grau.

Esta questão já foi enfrentada pelo STJ conforme se observa na seguinte ementa:

"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN – CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA - INCONSTITUCIONALIDADE.

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei

Processo nº : 10840.001482/2001-76
Acórdão nº : CSRF/02-02.267

complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ no 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ -

Agravo Regimental 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - D.J.U. de 09.02.98)"

Desse modo, por envolver um juízo de inconstitucionalidade, os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a incidência do art. 45 da Lei nº 8.212/91 por suposta incompatibilidade com o CTN, enquanto não atuar o mecanismo de controle da constitucionalidade previsto no art. 102, III, "b" ou no art. 103 da CF/88.

Em suma: em se tratando de contribuições da Seguridade Social, se ocorrer o lançamento por homologação e sobrevier o fato jurídico da homologação tácita, o crédito tributário estará extinto por força do art. 156, VII do CTN. Ao contrário, não existir autolancamento a ser homologado, não haverá extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, VII do CTN e, neste caso, incidirá a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 até que sua inconstitucionalidade venha a ser declarada pelo STF.

No caso concreto, conforme narrou a fiscalização no termo de fls. 12/21, a cooperativa considera que todos os seus atos são atos cooperados e, portanto, abrangidos pela isenção prevista no art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91.

Isto significa que não houve pagamento antecipado ao "prévio exame da autoridade administrativa", nos termos do art. 150 *caput* do CTN. Portanto, não se aperfeiçoou o lançamento por homologação e tampouco sobreveio a homologação tácita, a teor do art. 150, §§ 1º e 4º do CTN.

Desse modo, o prazo de decadência para o fisco "apurar e constituir" os créditos da Seguridade Social é o previsto no art. 45, I, da Lei nº 8.212/91 e não o do art. 150, § 4º, como quer o contribuinte.

Considerando que o período de apuração mais antigo abarcado pelo lançamento remonta a novembro de 1995, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/1996. Logo, o prazo para o fisco lançar somente encerrou-se

Processo nº : 10840.001482/2001-76
Acórdão nº : CSRF/02-02.267

em 01/01/2006. Tendo em vista que o auto de infração foi notificado ao contribuinte em 22/05/2001, claro está que nenhum dos períodos lançados foi colhido pela decadência.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para reformar o Acórdão nº 201-77.393 e restabelecer a decisão de primeira instância.

Sala das Sessões - DF, 24 de abril de 2006.


ANTONIO CARLOS ARTULIM
RELATOR

