



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10935.003735/2007-82  
**Recurso nº** 159.716 Voluntário  
**Acórdão nº** 2403-00.071 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de julho de 2010  
**Matéria** COOPERATIVA DE TRABALHO  
**Recorrente** ANTÔNIO KUCINSKI CIA  
**Recorrida** DRJ-CURITIBA/PR

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/04/2007

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - PERÍODO PARCIALMENTE ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QÜINQÜENAL - SÚMULA VINCULANTE STF N° 8.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante n ° 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos:“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

Em 21/08/2007 foi dada ciência à Recorrente da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social nas competências 03/2000 a 04/2007.

Na hipótese, em relação à decadência, se aplica a regra geral disposta no art. 150, § 4º, CTN, pois configurada a hipótese de tributo lançado por homologação, caso das contribuições sociais previdenciárias com recolhimentos a homologar; o que fulmina a constituição dos créditos ora lançados da competência 03/2000 até a competência 07/2002, inclusive.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A legislação da Seguridade Social dispõe que a contribuição a cargo da empresa, relativa aos serviços que lhe foram prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, está prevista no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999.

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - NÃO APRECIADA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.**

O previsto no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999, não pode ser anulado por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, nas preliminares, por unanimidade de votos, em acatar a decadência até a competência 07/2002, inclusive, com base no Art.150, parágrafo 4º do CTN. Acompanhou pelas conclusões o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. No mérito por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso.



CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI - Presidente



PAULO MAURÍCIO PINHEIRO MONTEIRO - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Convocado), Cleusa Vieira de Souza (Convocada) e Ewan Teles Aguiar (Convocado).



2

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário, às fls. 163 a 192, apresentado contra Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (DRJ/PR), fls. 147 a 156, que julgou procedente o lançamento pela Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 37.043.432-3, com valor consolidado de R\$ 63.089,34, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, às fls. 01.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal da NFLD, fls. 72 a 74 e Anexos às fls. 75 a 79, o lançamento refere-se contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços de cooperativa de trabalho médico, relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados, conforme inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/91 com as alterações introduzidas pela Lei 9.876/99.

Ainda, a teor da fls. 72, os fatos geradores das contribuições lançadas ocorreram com o pagamento das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços emitidas por cooperativa de trabalho, UNIMED de Cascavel Cooperativa de Trabalho Médico Ltda, relativamente a serviços prestados para a empresa ora recorrente, através de seus cooperados.

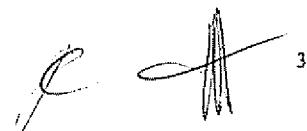
Neste ínterim, o Relatório Fiscal, às fls. 72, indica que:

*"A cooperativa UNIMED prestou serviços diversos na área de saúde. Pela análise do contrato de prestação de serviços podemos observar que se trata do chamado contrato de grande risco ou risco global, por assegurar atendimento completo, em consultório ou hospital, inclusive exames complementares ou transplante especial. Para esse tipo de contrato, conforme previsto no artigo 291 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Previdenciária 03 de 14/07/2005, existe uma redução na base de cálculo, sendo que esta não poderá ser inferior a 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura. Dessa forma utilizou-se como base de cálculo apenas o valor de 30% (trinta por cento) da nota fiscal, sobre o qual incidiu o percentual de 15% (quinze por cento) para a cobrança de contribuição."*

Conforme o Relatório Fiscal, fls. 72, a NFLD comprehende as competências de 03/2000 a 04/2007, sendo que em 21/08/2007 foi dada ciência à recorrente do lançamento, fls. 01.

Ainda assim, o Relatório Fiscal, às fls. 73, informa que os fatos geradores não foram informados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP's motivo pelo qual lavrou-se Auto de Infração.

Os documentos examinados para a apuração das bases de cálculo, conforme o disposto às fls. 73, foram os livros contábeis da empresa (Livros Diário e Razão) e as notas fiscais emitidas pelas cooperativas, todos apresentados pela empresa, os quais foram



confrontados com relatórios dos pagamentos fornecidos pela Cooperativa UNIMED. Observou-se também que os lançamentos contábeis foram efetuados pelo valor líquido pago diretamente a UNIMED, sendo que a diferença corresponde ao valor retido de Imposto de Renda, contabilizado em outra conta contábil.

Contra o lançamento, a recorrente apresentou impugnação, fls. 102 a 130, acompanhada de Anexos, às fls. 131 a 143, onde alega, em síntese que:

*1 - em preliminar, alega a decadência do período entre março de 2000 a agosto de 2007, tendo em vista o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário. Cita decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e de Tribunais judiciais para ratificar a tese de constitucionalidade do art. 45 da Lei 8212/91.*

*2 - no mérito, alega que a exação é indevida e viola preceitos constitucionais e legais.*

*2.1 da violação à garantia constitucional da legalidade estrita, art 150 inciso I da CF/88 e art. 97 incisos I e IV do CTN. Alega que o art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, estaria em conflito com o princípio constitucional da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da CF pois a contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos à UNIMED estaria sendo exigida sem lei que delimitasse quantitativamente a sua base-de-cálculo, sendo incabível por meio de Instrução Normativa.*

*2.2 da violação ao princípio da segurança jurídica pela omissão de critério depurador da base-de-cálculo do tributo — art. 50 caput, da CF/88. O inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 também desrespeitou a garantia constitucional da segurança jurídica quando deixou de estipular um critério depurador da base-de-cálculo, limitou-se apenas a apontar o somente o valor bruto da nota ou fatura de prestação de serviço. Ao determinar que a Inst. Normativa pudesse alterar os critérios para apurar a base-de-cálculo poderia a qualquer momento ser feita mediante simples ato do Ministro da Previdência Social.*

*2.3 da violação ao art. 84 inciso IV da CF/88 c/c art. 99 do CTN. Afirma que o art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91 padece de constitucionalidade face ao art. 84, inciso IV da CF/88, e de ilegalidade face ao art. 99 do CTN, pelo fato de ter relegado à norma regulamentar a tarefa de quantificar a base-de-cálculo nas situações em que o serviço envolva o fornecimento de material ou disponibilização de equipamentos.*

*2.4 da violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade da tributação pelo omissão da Lei nº 8.212/91 em definir parâmetros para alcançar a real remuneração do trabalhador cooperado e violação ao art 195, inciso I, "a" da CF/88. Observa que reconhecido o fato de que a IN 03/2005 dispôs e quantificou indevidamente a base-de-cálculo da contribuição (art. 195, I, "a") não é possível manter a cobrança nos termos da Lei nº 8.212/91, simplesmente afastando a norma regulamentar. Aplicando-*

A block of handwritten signatures in black ink, likely belonging to the parties involved in the case, is placed here. There are two distinct sets of signatures, one on the left and one on the right, both appearing to be in cursive script.

*se a alíquota de 15 % sobre o valor bruto da nota fiscal, estar-se-ia violando o princípio da razoabilidade e proporcionalidade e ainda extrapolaria a hipótese de incidência estabelecida no art. 195, inciso I, "a" da CF/88, que é a remuneração do trabalho prestado por pessoa física.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (DRJ/PR), às fls. 147 a 156, analisou o lançamento e a impugnação, julgando procedente o lançamento, com a seguinte fundamentação, em síntese:

*1 Em sede Preliminar, o prazo para a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos é de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, nos termos do art. 45 da Lei 8.212/91, in verbis:*

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

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

*No caso sob análise, o fato gerador mais antigo ocorreu em março/2000. Portanto, o termo inicial do lapso decadencial é 01/01/2001 (primeiro dia do exercício seguinte). A NFLD foi cientificada ao sujeito passivo em 12/08/2007, ou seja, antes do decurso de dez anos após o início da contagem do prazo. Não há que se falar, portanto, em extinção total ou parcial do crédito pela decadência.*

*O prazo quinquenal, invocado pela notificada com base no Código Tributário Nacional, não é aplicável às contribuições previdenciárias. Isto porque o artigo 45, acima transcrito, é norma específica, que prevalece no presente caso.*

*2. Quanto ao questionamento da ilegalidade e constitucionalidade de leis, ressalta-se que a instância administrativa não é forum apropriado para questionamento destas questões, cuja competência é, em regra, prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, conforme art. 102 da Constituição Federal de 1988. Na mesma linha trata o artigo 18 da PT RFB 10.875, de 16/08/2007, DOU de 24/08/2007. Portanto, não há que se falar em reconhecimento e declaração de constitucionalidade de tributo no âmbito administrativo.*

*(..) Quanto ao crédito apurado nesta notificação, referente a pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, a notificada alega ter agido na forma da lei, inexistindo irregularidades. Porém, a contribuição a cargo da empresa, relativa aos serviços que lhe foram prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, está prevista no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99.*

*(..) Destaca-se que, a partir de 03/2000, a contribuição previdenciária das empresas em geral que contratam serviços de contribuinte individual é de 20% sobre a remuneração desses*

*segurados (empresários e autônomos) e está amparada no artigo 22, inciso III, da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei 11.098/99.*

*( ) A notificada alega que não é sua obrigação reter a contribuição dos contribuintes individuais, no entanto, a partir de 04/2003, a empresa também está obrigada a arrecadar, mediante desconto, a contribuição social à alíquota de 11% devida pelo contribuinte individual e calculada sobre a remuneração que lhe for paga ou creditada, observado o limite máximo do salário de contribuição, com fundamento no artigo 4º da Lei 10.666, de 08/05/2003.*

*(...) Relativamente à contribuição providenciária incidente sobre a remuneração paga, creditada ou devida aos segurados empregados, a título de aluguéis, o crédito previdenciário está fundamentado nos artigos 12, 22 e 28 da Lei 8.212/91.*

*(..) Quanto à produção de provas, esclarecemos que na forma do artigo 7º §1º da Portaria RFB Nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A notificada não demonstrou nos autos que tenha ocorrido uma das situações elencadas acima, que justifique a aceitação de provas fora do prazo de impugnação."*

Inconformada com a decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 163 a 192, na qual alega em síntese que:

*1 - em preliminar, alega a decadência do período entre março de 2000 a agosto de 2002, tendo em vista o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário. Cita decisões do Superior Tribunal de Justiça, do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e de Tribunal Regional Federal da 4ª Região para ratificar a tese de constitucionalidade do art. 45 da Lei 8212/91.*

*2 - no mérito, alega que a exação é indevida e viola preceitos constitucionais e legais:*

*2.1 No que tange à alegação de constitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, a DRJ-CTA também negou provimento à Impugnação, afirmando que não é dado aos órgãos administrativos declarar a constitucionalidade das leis, conforme estabelece a Portaria RFB nº 10.875, de 16/08/07. Em assim procedendo, o acórdão recorrido violou as garantias constitucionais do devido processo legal e ampla defesa, porque negou a prestação jurisdicional invocado na defesa.*

*2.2 da violação à garantia constitucional da legalidade estrita, art. 150 inciso I da CF/88 e art. 97 incisos I e IV do CTN. Alega que o art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, estaria em conflito com o princípio constitucional da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da CF/88 pois a*



6

*contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos à UNIMED estaria sendo exigida sem lei que delimitasse quantitativamente a sua base-de-cálculo, o que só veio a ser feito por Instrução Normativa.*

*2.3 da violação ao princípio da segurança jurídica pela omissão de critério depurador da base de cálculo do tributo -- art. 50 caput, da CF/88. O inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 também desrespeitou a garantia constitucional da segurança jurídica quando deixou de estipular um critério depurador da base de cálculo, limitando-se a apontar o valor bruto da nota ou fatura de prestação de serviço.*

*2.4 da violação ao art. 84 inciso IV da CF/88 c/c art. 99 do CTN. Afirma que o art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91 padece de inconstitucionalidade face ao art. 84, inciso IV da CF/88, e de ilegalidade face ao art. 99 do CTN, pelo fato de ter relegado à norma regulamentar a tarefa de quantificar a base de cálculo do tributo nos casos em que a natureza do serviço envolva o fornecimento de material ou disponibilização de equipamentos.*

*2.5 da violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade da tributação pelo omissão da Lei nº 8.212/91 em definir parâmetros para alcançar a real remuneração do trabalhador cooperado e violação ao art. 195, inciso I, "a" da CF/88. Observa que reconhecido o fato de que a IN 03/2005 dispôs e quantificou indevidamente a base de cálculo da contribuição (art. 195, I, "a", CF/88) não é possível manter a cobrança nos termos da Lei nº 8.212/91, simplesmente afastando a norma regulamentar. Aplicando-se a alíquota de 15 % sobre o valor bruto da nota fiscal, estar-se-ia violando o princípio da razoabilidade e proporcionalidade e ainda extrapolaria a hipótese de incidência estabelecida no art. 195, inciso I, "a" da CF/88, que é a remuneração do trabalho prestado por pessoa física.*

*2.6 Requer, por fim, que o pedido seja conhecido e provido.*

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,  
fls. 198.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Relator

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 198. Avaliados os pressupostos, passo para as questões preliminares e ao exame do mérito.

### **DAS QUESTÕES PRELIMINARES**

#### **DA DECADÊNCIA**

Deve-se verificar a ocorrência, ou não, da decadência.

O Supremo Tribunal Federal - STF, conforme o Informativo STF nº 510 de 19 de junho de 2008, por entender que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nºs 556664/RS, 559882/RS, 559.943 e 560626/RS, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, atribuindo-se, à decisão, eficácia *ex munc* apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

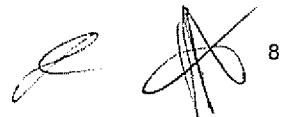
Após, o STF aprovou o Enunciado da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nestes termos:

*Súmula Vinculante nº 8 - São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Publicada no DOU de 20/6/2008, Seção 1, p.1.*

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

*"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

*§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.*



8

*§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.*

*§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.)."*

Portanto, da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, a **administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, deve adequar a decisão administrativa ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

*"Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal"*

Cumpre ressaltar que o art. 62, caput do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 256 de 22.06.2009, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade.

Porém, o art. 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do CARF, ressalva que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

*"Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo;*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*



9

- a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou
- c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (g.n.)"

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados, nos termos dos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

*"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;*

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

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (g.n.)"*

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:

*"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, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*

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

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

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

§ 4º - Se a lei não fixar prazo 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. (g.n.)"

Essas interpretações estão em sintonia com decisões do Poder Judiciário.

"Ementa: ...1. O entendimento jurisprudencial consagrado no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. Todavia, se não houver pagamento antecipado, incide a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional." (STJ. 1ª Turma, AgRg no Ag 972.949/RS, Rel.: Min. Denise Arruda, ago/08.) (g.n.)

"Ementa: ...4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção 5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN." (STJ. 2ª Turma, AgRg no Ag 939.714/RS, Rel.: Min. Eliana Calmon, fev/08.) (g.n.)

"Ementa: .... Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. (...) Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN." (STJ. EREsp 278727/DF, Rel.: Min. Franciulli Netto, 1ª Seção Decisão: 27/08/03, DJ de 28/10/03, p. 184.). (g.n.)

Uma corrente doutrinária também aponta que no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento, se aplica uma regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN em detrimento da aplicação da regra geral do art. 173, I, CTN. No entanto, nos casos de dolo, fraude ou simulação, de modo a que se configure a comprovada má-fé do sujeito passivo, não corre o prazo do art. 150, § 4º, CTN mas sim a decadência tributária se rege pela disposição genérica do art. 173, I, CTN.



Nesta corrente doutrinária pode-se citar, dentre outros, Ricardo Lobo Torres<sup>1</sup>, Eduardo Sabbag<sup>2</sup>, Mauro Luís Rocha Lopes<sup>3</sup> e Leandro Paulsen<sup>4</sup>.

Há vozes discordantes na doutrina que defendem que a decadência opera com base na regra geral de decadência espota no art. 173 do CTN, haja ou não pagamento antecipado no caso de lançamento por homologação, de forma a não se aplicar o art. 150, § 4º, CTN.

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento e não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN.

Na presente NFLD nº 37.043.432-3, o Relatório de Documentos Apresentados – RDA, às fls. 36 a 67 - relatório este que relaciona, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados pelo sujeito passivo e, quando for o caso, por valores que tenham sido objeto -, apresenta guias de recolhimento, Guias da Previdência Social – GPS a serem homologadas, que no caso foram deduzidas das contribuições apuradas.

Se depreende então que, na NFLD nº 37.043.432-3, em relação à decadência se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN, pois configura-se a hipótese de tributo lançado por homologação, caso das contribuições sociais previdenciárias, com recolhimentos a homologar.

Verifica-se, da análise dos autos, que em 21/08/2007 foi dada ciência à recorrente da NFLD, às fls. 01, enquanto que o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social nas competências 03/2000 a 04/2007.

Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados da competência 03/2000 até a competência 07/2002, inclusive, nos termos do artigo 150, § 4º, CTN.

Por todo o exposto, acato parcialmente a preliminar ora examinada, no que tange à decadência, excluindo as contribuições apuradas da competência 03/2000 até a competência 07/2002, inclusive, e passo ao exame de mérito.

## **DO MÉRITO**

De plano, tem-se que a legislação da Seguridade Social dispõe que a contribuição a cargo da empresa, relativa aos serviços que lhe foram prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, está prevista no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999:

*Lei 8.212/91 - Art 22 A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

(...)

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 283.

<sup>2</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 723.

<sup>3</sup> LOPES, Mauro Luis Rocha. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 248.

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009. p. 1036.

*IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*Decreto 3.048/1999 - Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:*

*(...)*

*III - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, observado, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 8º do art. 219; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

A Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14.07.2005, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP e dá outras providências:

*Art. 291. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de quinze por cento devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo, observados os seguintes critérios:*

*I - nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, quando os serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura, a base de cálculo não poderá ser:*

*a) inferior a trinta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de grande risco ou de risco global, sendo este o que assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial;*

*b) inferior a sessenta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de pequeno risco, sendo este o que assegura apenas atendimento em consultório, consultas ou pequenas intervenções, cujos exames complementares possam ser realizados sem hospitalização;*

*II - nos contratos coletivos por custo operacional, celebrados com empresa, onde a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, a base de cálculo da contribuição social previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.*

*Parágrafo único. Se houver parcela adicional ao custo dos serviços contratados por conta do custeio administrativo da*



13

*cooperativa, esse valor também integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária (gn)*

Também a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13.11.2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita federal do Brasil (RFB):

*Art. 219. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de 15% (quinze por cento) devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo, observados os seguintes critérios:*

*I - nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, quando os serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou na fatura, a base de cálculo não poderá ser:*

*a) inferior a 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de grande risco ou de risco global, sendo este o que assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial;*

*b) inferior a 60% (sessenta por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de pequeno risco, sendo este o que assegura apenas atendimento em consultório, consultas ou pequenas intervenções, cujos exames complementares possam ser realizados sem hospitalização;*

*II - nos contratos coletivos por custo operacional, celebrados com empresa, onde a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, a base de cálculo da contribuição social previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.*

*Parágrafo único. Se houver parcela adicional ao custo dos serviços contratados por conta do custeio administrativo da cooperativa, esse valor também integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária. (gn) .....*

A Recorrente, no que tange à alegação de constitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, questiona o posicionamento da Recorrida DRJ-Curitiba/PR posto que ao negar provimento à Impugnação, afirmou que não é dado aos órgãos administrativos declarar a constitucionalidade das leis, conforme estabelece a Portaria RFB nº 10.875, de 16/08/07. Em assim procedendo, o acórdão recorrido violaria as garantias constitucionais do devido processo legal e ampla defesa, porque negou a prestação jurisdicional invocada na defesa.

No mesmo diapasão a Recorrente alega a violação à garantia constitucional da legalidade estrita, art. 150 inciso I da CF/88 e art. 97 incisos I e IV do CTN; ao princípio da segurança jurídica pela omissão de critério depurador da base de cálculo do tributo — art. 50 caput, da CF/88; ao art. 84 inciso IV da CF/88 c/c art. 99 do CTN, pelo fato de ter relegado à

norma regulamentar a tarefa de quantificar a base de cálculo do tributo; e por fim a da violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade da tributação pelo omissão da Lei nº 8.212/91 em definir parâmetros para alcançar a real remuneração do trabalhador cooperado e violação ao art. 195, inciso I, "a" da CF/88.

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999, não pode ser anulado por alegações de constitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

*"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 1º (Revogado).(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 2º (Revogado) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 5º (Revogado) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado constitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*II – que fundamentalmente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)"(gn).*



15

Desta forma, é vedado a este Colegiado afastar a aplicação de lei, quando por hipótese entender que tal regramento é inconstitucional, exceto nos casos dos incisos I e II do art. 26-A, § 6º do Decreto 70.235/1972.

Ademais, há a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

*Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Dessa forma, a esta Colenda Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não resta competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade do dispositivo a que se refere a Recorrente, qual seja o tipificado no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999.

### CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NAS PRELIMINARES** declarar a decadência dos créditos lançados da competência 03/2000 até a competência 07/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN, e **NO MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO**, mantendo os lançamentos realizados da competência 08/2002, inclusive, até a competência 04/2007.

É como voto.

Sala das Sessões, em 8 de julho de 2010

PAULO MAURÍCIO PINHEIRO MONTEIRO - Relator



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO**

Processo nº: 10935.003735/2007-82

Recurso nº: 159.716

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2403-00.071

Brasília, 23 de agosto de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE  
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com Ciência
- Com Recurso Especial
- Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional