



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10980.004892/2002-55
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-004.362 – 3ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2016
Matéria COFINS
Recorrente SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES DE CURITIBA LTDA - UNIMED CURITIBA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/1992 a 30/06/2001

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE Nº 08.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o prazo de 5 (cinco) anos nos termos do que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO E/OU DECLARAÇÃO. PRAZO DE CINCO ANOS CONTADOS A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Configurado o lançamento por homologação e havendo a realização de pagamentos pela Contribuinte, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, §4º do CTN, operando-se em cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto por **Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares de Curitiba Ltda. - UNIMED CURITIBA** (fls. 1.030 a 1.044) com fulcro nos artigos 7º e 15, ambos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 147/2007, então vigente, buscando a reforma do **Acórdão nº 203-12.279** (fls. 997 a 1.006), proferido pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em 18/07/2007, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, tendo sido ratificado pelo Despacho (1.022 a 1.024) de negativa de seguimento dos embargos de declaração interpostos pela Contribuinte, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 203-12.279

COFINS. BASE DE CALCULO. DEDUÇÕES PRÓPRIAS DAS OPERADORES DE PLANOS DE SAÚDE. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 9º.

Aplicam-se às cooperativas de trabalho que operam com planos de saúde o disposto no § 90 do art. 3º da Lei nº 9.718/98, introduzido pelo art. 2º da MP nº 2.158-35/2001, que permite deduzir da base de cálculo do PIS/Faturamento e da Cofins, a partir de dezembro de 2001, as responsabilidades cedidas, a parcela das contraprestações pecuniárias destinada constituição de provisões técnicas e o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. Todavia, em tais deduções não se incluem custos e despesas relativos aos eventos com os próprios associados, mas com associados de outras operadoras.

Recurso negado.

[...]

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: a) por unanimidade de votos, para os períodos até outubro de 1999; e

b) por maioria de votos, para os períodos a partir de novembro de 1999. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva (Relator) e Luciano Pontes de Maya Gomes que davam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Emanuel para redigir o voto vencedor em relação aos períodos a partir de novembro de 1999. Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Luciano Giacomet.

(grifou-se)

Na data de 22/04/2002, a Contribuinte foi cientificada da lavratura do Auto de Infração (fls. 153 a 179), e respectivo Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 180 a 186), para exigência de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) referente aos períodos de apuração de abril de 1992 a junho de 2001. O lançamento decorre de falta de recolhimento da COFINS nos citados períodos, tendo como fundamento os artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/1991; artigos 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições, com as alterações da Medida Provisória no 1.858/99 e reedições; e artigos 79 e 111, da Lei nº 5.764/71.

Após cientificada da autuação, a Contribuinte insurgiu-se por meio de Impugnação (fls. 188 a 222), julgada improcedente pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, nos termos do Acórdão nº 1.431, de 26/06/2002 (fls. 501 a 534), o qual foi objeto de recurso voluntário (fls. 545 a 595), por sua vez julgado procedente para anular a decisão da DRJ, conforme Acórdão nº 202-14.975, de 12/08/2003 (fls. 828 a 844), assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — DECISÃO DE PRIMEIRA INSTANCIA — NULIDADE - 1) A autoridade julgadora em primeira instancia deve referir-se expressamente a todas as razões de defesa suscitadas pela impugnante contra todas as exigências. 2) O ato administrativo ilegal não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade reconhecida, seja pela Administração, seja pelo Judiciário, opera-se ex tunc, isto é retroage as suas origens e alcança todos os seus efeitos passados, presentes e futuros em relação as partes, só se admitindo exceção para com os terceiros de boa-fé, sujeitos as suas conseqüências reflexas.

Processo que se anula a partir da decisão de primeira instância, inclusive.

(grifos no original)

Retornados os autos à DRJ - Curitiba/PR, sobreveio a realização de novo julgamento e a prolação do Acórdão nº 5.564, de 26/02/2004 (fls. 846 a 886) que manteve o lançamento tributário pelos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/12/1994, 01/01/1996 a 30/06/2001

Ementa: ANULAÇÃO PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. REALIZAÇÃO DE NOVO JULGAMENTO.

Tendo o Conselho de Contribuintes anulado o anterior acórdão de primeira instância, é de se proceder a novo julgamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/12/1994, 01/01/1996 a 31/03/1997

Ementa: DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito relativo à Cofins decai em dez anos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/12/1994, 01/01/1996 a 30/06/2001

Ementa: SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATIVIDADE EMPRESARIAL. INCIDÊNCIA.

A sociedade que, a despeito de formalmente constituir-se como cooperativa de trabalho médico, também desempenha atividades empresariais, sujeita-se à incidência da contribuição da mesma forma que as demais sociedades, ressalvados os benefícios legais inerentes aos atos cooperativos porventura realizados.

ATOS COOPERATIVOS. CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO. RATEIO PROPORCIONAL. ADMISSIBILIDADE.

Caso a contribuinte não promova a contabilização em separado de suas operações de forma a possibilitar a identificação e quantificação de parcelas relativas a atos cooperativos alcançados por benefícios fiscais, sujeita-se à incidência da contribuição calculada sobre a totalidade de seu faturamento, sendo admitido, em caráter excepcional, desde que com base em assentamentos contábeis consistentes, a apuração de receita de atos cooperativos proporcionalmente aos custos de mesma natureza.

INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS DE TERCEIROS. ATO NÃO-COOPERATIVO.

A intermediação de serviços de terceiros, como hospitais, clínicas e laboratórios, não configura ato cooperativo em sociedade cooperativa de serviços médicos, que tem por finalidade o desempenho profissional e pessoal de seus associados.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

São aplicáveis juros de mora equivalentes à taxa Selic por expressa previsão legal.

Lançamento Procedente

Inconformada, a Contribuinte interpôs novo recurso voluntário (fls. 893 a 955), aduzindo, em preliminar, a decadência do crédito tributário em cobrança. No mérito, pleiteou a

extinção da cobrança com base nos argumentos assim descritos no relatório do acórdão recorrido, *in verbis*:

[...]

No mérito, sustenta que, por ser cooperativa, constituída sem fins lucrativos, não aufere renda ou receita, pois a receita seria do cooperado, daí não se submeter à exigência da Cofins, cuja cobrança infringiria os princípios da capacidade contributiva, configurando verdadeiro tributo com efeito confiscatório.

Aduz, ainda, que os fatos geradores tributados pelo Auto de Infração originário se enquadrariam na hipótese de "ato cooperado". Tais atos seriam a venda dos contratos de plano de saúde e a contratação em nome de terceiros da prestação de serviços hospitalares, ambulatoriais, que seriam meios para se atingir a finalidade cooperada.

Além das irresignações gerais acima postas, vem a Recorrente especificamente atacar a tributação pela Cofins dos "serviços de intermediação", assim configurados aqueles em que a cooperativa recebe do tomador do serviço - o titular do plano de saúde - e repassa aos terceiros prestadores dos serviços, no caso hospitais, laboratórios, clínicas, etc.

Na sua ótica, tais intermediações não configurariam receita, mas meros ingressos financeiros, por não serem incorporados ao patrimônio do intermediador, no caso a Cooperativa. Assim, caso a Cofins fosse exigida de cooperativas, a sua base de cálculo não poderia ser o total dos ingressos relativos aos serviços prestados por terceiros, mas sim a diferença entre tais ingressos e os valores repassados aos terceiros prestadores dos serviços (hospitais, clínicas, laboratórios, etc.).

Também argúi que no Auto de Infração a Cofins foi cobrada não com base em receita, mas sim em despesa, já que "a realização dos serviços hospitalares, clínicos, laboratoriais, etc. não gera nenhuma receita para a cooperativa, na medida em que não é cobrado do usuário nenhum valor adicional. Ao contrário, tais serviços configuram despesas em sua contabilidade, as quais são cobertas pelas sobras (que não configuram lucro) ou rateadas entre os cooperados". (fl. 767).

Há, ainda, singela defesa no sentido que o § 9º, art. 3º, da Lei nº 9.718/99, acrescentado pela MP nº 2.158/2001, determina que a tributação das operadoras de plano de saúde se dê apenas pelo resultado positivo e não pela totalidade da receita.

Em sucessivo sustenta que os "serviços de anestesiologia", os serviços prestados a "federação estadual do Paraná sobre atos não cooperados" e o "resgate médico aéreo" são indiscutivelmente atos cooperados, diferentemente do entendimento erigido pelo Auto de Infração.

Encerra seu recurso com a assertiva de que a Selic não pode ser utilizada como taxa de juros de mora.

[...]

A Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes proferiu julgamento do recurso voluntário, consignado no Acórdão nº 203-12.279 (fls. 997 a 1.006), ora recorrido, para o efeito de rejeitar a preliminar de decadência do lançamento, por entender como aplicável o prazo decadencial de 10 (dez) anos, conforme art. 45 da Lei nº 8.212/91 e, no mérito, negar-lhe provimento.

Interpostos embargos de declaração pela Contribuinte (fls. 1.017 a 1.019), alegando omissão no julgado, os mesmos foram rejeitados por meio do despacho de 07/07/2008 (fls. 1.022 a 1.024).

No ensejo, o Sujeito Passivo interpôs o presente recurso especial de divergência (fls. 1.030 a 1.044), alegando, em síntese: (a) a necessidade de aplicação do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 150, §4º do CTN, e a ocorrência da decadência dos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram até março de 1997; (b) a obrigatoriedade de observância pela Administração Pública da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal; (c) ser indevida a inclusão na base de cálculo da COFINS da totalidade das receitas decorrentes de atos não cooperativos, devendo ser tributado tão somente o resultado positivo, nos termos do art. 111 da Lei nº 5.764/71. Para embasar seu pleito, indicou como paradigmas os acórdãos nºs CSRF/01-05475, CSRF/01-05.204, CSRF/01-05.610, CSRF/01-05.553, CSRF/01-05.516, 108-06008 e 203-05185.

O recurso especial foi admitido tão somente quanto à matéria da decadência do direito de constituir crédito tributário relativo à COFINS, por meio da Informação nº 087, acolhida pelo despacho de 07/05/2009 (fl. 1.078 a 1.080). Em sede de reexame de admissibilidade, motivado pela interposição de agravo pela Contribuinte (fls. 1.090 a 1.095), foi confirmado o prosseguimento parcial da insurgência nos termos consignados no Despacho nº 9303-044 (fls. 1.105 a 1.107).

A Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

O recurso especial da Contribuinte preenche os requisitos de admissibilidade dos artigos 7º e 15, ambos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 147/2007, então vigente, razão pela qual deve ter prosseguimento na parte em que admitido.

A presente autuação abarcou o período de abril de 1992 a junho de 2001, período sobre o qual recai a discussão acerca da decadência do direito de o Fisco proceder ao lançamento de COFINS, única matéria a ter seguimento na admissibilidade do apelo especial.

A divergência a ser apreciada refere-se à correta aplicação do prazo decadencial, se do art. 45 da Lei 8.212/91 (dez anos) ou do §4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional (cinco anos).

Em razão da declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar os recursos extraordinários nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante STF nº 08, indubitável estar-se diante de hipótese de aplicação do prazo decadencial de 5 (cinco) anos do Código Tributário Nacional:

Súmula Vinculante STF nº 08

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Esclareça-se que, após a edição da Súmula Vinculante nº 08, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias cinge-se à aplicação dos artigos 150, §4º ou 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 62-A do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e reproduzido em sua íntegra no art. 62, §2º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, no que tange à contagem do prazo decadencial de tributos e contribuições deve ser observado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no julgamento do recurso especial nº 973.733, pela sistemática dos recursos repetitivos, restando superada a tese da irrelevância de ter ocorrido ou não pagamento, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005)

[...]

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como no caso da COFINS, na inteligência do acórdão do STJ cuja ementa transcreveu-se acima: (i) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I do CTN) em caso de dolo, fraude ou simulação; quando não houver pagamento antecipado ou inexistir declaração prévia do débito; ou (ii) a partir do fato gerador (art. 150, §4º do CTN) nas hipóteses de pagamento parcial ou integral do débito ou existência de declaração prévia do mesmo.

Feitas estas considerações, passe-se ao exame do artigo de lei aplicável ao caso destes autos. O litígio decorre de lançamento de ofício para constituição do crédito tributário referente à contribuição de COFINS dos períodos de apuração de abril de 1992 a junho de 2001.

Da análise do auto de infração (fls. 04 a 07), depreende-se ter a Fiscalização realizado o lançamento dos valores de COFINS devidos nos períodos de apuração de abril de 1992 a junho de 2001, a partir dos Livros Contábeis da Contribuinte, bem como ter juntado demonstrativos de pagamentos, ainda que parciais, das contribuições efetuadas pela Contribuinte, às fls. 117 a 121.

Em consonância com o entendimento do STJ consignado no recurso especial nº. 973.733, as circunstâncias acima descritas levam à conclusão de que havendo o pagamento de valores entendidos como devidos a título de COFINS, a contagem do prazo decadencial deve se dar na forma do art. 150, §4º, do CTN, observando-se o prazo de 05 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Portanto, tendo ocorrido a ciência do auto de infração em 22/04/2002, encontram-se extintos pela decadência os créditos tributários de COFINS dos períodos de apuração anteriores a março de 1997, inclusive, que são objeto do auto de infração, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida relativa à decadência, declarando-se extintos os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram até março de 1997, inclusive.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello