



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10283.000840/2008-62  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.406 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** UNIMED DE MANAUS - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. UTILIDADE. CONHECIMENTO.

Não há que se falar em demonstração de divergência jurisprudencial, quando no Recurso Especial adota-se premissa equivocada acerca da situação fática do acórdão recorrido, indicando-se paradigmas que, embora compatíveis com a premissa, não caracterizam divergência quanto ao que foi efetivamente decidido no acórdão recorrido. Ademais, revela-se sem utilidade o Recurso Especial que, ainda que provido, não logra alterar o resultado do acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

**Relatório**

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes procedimentos:

| PROCESSO             | DEBCAD       | ESPÉCIE                       | SITUAÇÃO             |
|----------------------|--------------|-------------------------------|----------------------|
| 10283.000840/2008-62 | 37.141.229-3 | Obrigação Principal (empresa) | Recurso Especial     |
| 10283.000843/2008-04 | 37.141.230-7 | Obrigação Acessória (CFL 68)  | Acórdão 9202-006.199 |
| -                    | 37.141.231-5 | Obrigação Acessória (CFL- 69) | -                    |
|                      | 37.141.232-3 | Obrigação Acessória (CFL –30) |                      |

No presente processo, trata-se do **Debcad 37.141.229-3**, relativo a Contribuições patronais, incidentes sobre valores pagos a título de remuneração de segurados contribuintes individuais (diretores e cooperados), no período de 01/01/1999 a 31/12/2005, conforme Relatório Fiscal às fls. 452 a 461. A ciência do lançamento ocorreu em 28/12/2007 (fls. 02, Volume 1).

Impugnado o feito, em sede de primeira instância o lançamento foi considerado procedente em parte, proferindo-se o acórdão de fls. 690 a 708, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. PRAZO. NOVO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. APLICAÇÃO DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade do prazo decadencial de 10 (dez) anos estabelecido na legislação previdenciária. Aplicar-se-á, assim, o prazo geral de 5 (cinco) anos determinado pelo CTN.

COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA.

São devidas as contribuições dos Arts. 22, I, II e III "c" da Lei 8.212/91 e alterações posteriores e o adicional previsto no Art. 57, § 6º, da Lei 8.213/98, na redação da Lei 9.732/98, sempre que a relação jurídica que a empresa mantenha com os segurados obrigatórios da previdência Social seja fato jurígeno de tais exações.

INCONSTITUCIONALIDADE NA VIA ADMINISTRATIVA.

A ilegalidade e a inconstitucionalidade da lei não se discute em instância administrativa. Tais teses deverão ser discutidas na esfera própria, Supremo Tribunal Federal, conforme competência estabelecida no Capítulo III, da Constituição Federal (art. 102, inciso I, alínea `a').

A decisão de primeira instância gerou Recurso de Ofício, cuja motivação foi a exclusão de parte do crédito tributário em razão da decadência, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, nos seguintes termos:

11 Tratando-se de tributo lançado por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, **o prazo conta-se nos termos do § 4º do art. 150 do CTN**. Vejamos:

(...)

12 Portanto, à época da lavratura da NFLD, consolidada em 27/12/2007 e cientificada ao sujeito passivo em 28/12/2007, conforme folhas iniciais e com a comprovação de pagamento a menor, esta, somente poderia abrigar fatos geradores a partir de 12/2002. Assim os créditos relativos aos Levantamentos CO1 — COOPERADOS ANTES DE

03/2000 (competências 01/1999 a 02/2000), e PL-PROLABORE (competências 11/1999 A 11/2002), já estavam extintos nos termos do art. 156, V do CTN:

(...)

13 Em relação ao Levantamento DAL, que trata das diferenças recolhidas a menor de atualização monetária, juros ou multa de mora, considera-se como competência para lançamento do acréscimo legal aquela em que foi efetuado o recolhimento a menor. Assim, ao aplicar-se a regra contida no §4º do art. 150 do CTN, em relação às competências em que houve recolhimento fora do prazo, conforme é demonstrado no Relatório de Diferença de Acréscimos Legais — DAL, fls.202 a 210, e considerando que o crédito foi constituído em 27/12/2007, a decadência somente ocorrerá nas competências 05/1999, 07/2000, 10/2000, 03/2001, 08/2002, 09/2002, 10/2002 e 11/2002.

(...)

#### CONCLUSÃO

28 Por tudo que dos autos consta, VOTO no sentido de considerar IMPROCEDENTE o crédito lançado nas competências de janeiro/1999 a novembro/2002, eis que, foram maculadas pela decadência quinquenal, e PROCEDENTE o lançamento efetuado nas demais competências, declarando o contribuinte devedor do crédito previdenciário no valor constante do demonstrativo DADR — Discriminativo Analítico do Débito Retificado, anexo a este Acórdão. (grifei)

Cientificada do acórdão de primeira instância, a Contribuinte não interpôs Recurso Voluntário quanto à parte do crédito tributário mantida pela DRJ.

Em sessão plenária de 26/01/2016, foi julgado o Recurso de Ofício, prolatando-se o Acórdão n.º 2302-003.647 (fls. 753 a 765), assim ementado:

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, §4º, DO CTN. SÚMULA N.º 99 DO CARF.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/91. Incidência da norma tributária prevista no art. 150, §4º, do CTN.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no §4º do art. 150 do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF n.º 99.

Encontra-se finada pela decadência e pela homologação tácita parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decorrente dos fatos geradores objeto do presente Auto de Infração.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, para reconhecer a homologação tácita do crédito tributário, até a competência 11/2002, inclusive, com base no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

O processo foi encaminhado à PGFN em 16/03/2015 (Despacho de Encaminhamento de fls. 769) e, em 24/04/2015, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 770 a 779 (Despacho de Encaminhamento de fls. 790), visando rediscutir a **decadência**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 27/05/2016 (fls. 807 a 812).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresentou as seguintes alegações:

- há indícios nos autos de que a Contribuinte praticou, em tese, a conduta tipificada no art. 337-A do Código Penal como sonegação de Contribuição Previdenciária (cita doutrina de Luiz Régis Prado e Fernando Capez);

- dos autos se pode extrair que a Contribuinte praticou, em tese, atividade ilícita descrita no Relatório Fiscal, razão pela qual foi formalizada, inclusive, representação para fins penais, restando configurada sua conduta dolosa;

- uma vez caracterizado o dolo no presente caso, torna-se imperiosa a aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional;

- com efeito, o próprio art. 150, do CTN ressalva, em seu § 4º, que o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, não se aplica em casos de dolo, fraude ou simulação, sendo incidente, em hipóteses tais, como a versada nos presentes autos, o art. 173, I, do mesmo diploma legal (cita doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho e precedentes do CARF - Acórdãos nºs 105-15.978, 105-15.955 e 105-15.988).

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido, de forma a aplicar, na contagem do prazo decadencial, o disposto no art. 173, I, do CTN.

Cientificada do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 09/08/2016 (Termo de Ciência de fls. 817), a Contribuinte e ofereceu, em 19/08/2016, as Contrarrazões de fls. 829 a 832 (Termo de Juntada de fls. 930), contendo os seguintes argumentos:

- a Administração Tributária, ao identificar discrepâncias nos valores declarados na GFIP, notificou imediatamente o sujeito passivo para recolher os valores declarados;

- a partir deste momento, conforme o parágrafo único, do art. 173, do CTN, iniciou-se a contagem do prazo decadencial de cinco anos;

- com efeito, a contagem da decadência pelo § 4º, do art. 150, ou pelo parágrafo único do art. 173, ambos do CTN, acarreta na exclusão das mesmas competências, donde é inócua a pretensão contida no apelo da Fazenda Nacional;

- a sonegação não pode ser verificada mediante indícios, mas deve fundar-se em provas, o que não ocorreu no caso sob apreciação;

- o recurso deve ser improvido pelos fundamentos constantes no voto condutor do recorrido.

Ao final, a Contribuinte pede a improcedência do Recurso Especial.

Às fls. 819 a 826 consta requerimento dirigido ao Sr. Delegado da Receita Federal em Manaus/AM, para que seja declarada a prescrição do crédito tributário referente à parte não recorrida.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O presente processo trata do **Debcad 37.141.229-3**, relativo a Contribuições patronais, incidentes sobre valores pagos a título de remuneração de segurados contribuintes individuais (diretores e cooperados), no período de 01/01/1999 a 31/12/2005, conforme Relatório Fiscal às fls. 21 a 56, tendo a ciência ao sujeito passivo ocorrido em 28/12/2007 (fls. 02 – Volume 1).

Em sede de julgamento em primeira instância, declarou-se a decadência até a competência 11/2002, inclusive, mediante a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, o que gerou Recurso de Ofício.

O Colegiado ora recorrido negou provimento ao Recurso de Ofício, oportunidade em que o relator, após longo arrazoado acerca da decadência no processo administrativo fiscal, mencionando expressamente a ausência de dolo, fraude ou simulação, apresentou o seu entendimento, no sentido da aplicação do art. 173, I, do CTN, para ao final curvar-se ao posicionamento da maioria, baseado em decisão judicial com efeito repetitivo e, por força do art. 62-A, do Anexo II, do RICARF, vigente à época, aplicou o art. 150, § 4º, do CTN, deixando claro que o resultado é o mesmo: declaração da decadência até a competência 11/2002, inclusive, tal como houvera decidido a DRJ. Confira-se o voto condutor do acórdão recorrido:

No caso presente, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado na NFLD em debate em 28/12/2007, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2001, inclusive, nos termos do Inciso I do art. 173 do CTN, **restando fulminadas pela decadência todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2001, inclusive**, bem como aquelas referentes ao 13º salário desse mesmo ano-calendário.

Ocorre, todavia, que, em 18/09/2009, houve-se por publicado o Acórdão do Recurso Especial nº 973.733 - SC, proferido na sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil, tendo por objeto de mérito questão referente ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, cuja ementa ora se vos segue:

(...)

**No caso presente, o RDA - Relatório de Documentos Apresentados revela a efetiva ocorrência de recolhimentos a título de contribuições previdenciárias patronais em todas as competências de 1999 e 2005.**

**Nessa prumada, de acordo com o entendimento da Suprema Corte de Justiça vertido no Acórdão do Recurso Especial nº 973.733 - SC, o qual transitou em julgado em 29/10/2009, assessorado pela Súmula nº 99 do CARF, tendo havido recolhimento antecipado do tributo, mesmo que em montante inferior ao efetivamente devido, inexistindo demonstração de que o Sujeito Passivo tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, o direito do Fisco de constituir o crédito**

**tributário deve obedecer à regra prevista na primeira parte do §4º do artigo 150 do CTN.**

Nessa perspectiva, diante das razões até então esplanadas, malgrado não esposar tal entendimento, **este Subscritor não pode postar-se ao largo do comando imperativo inscrito no art. 62-A do Regimento Interno do CARF**, que impõe aos Conselheiros desta Corte Administrativa a reprodução das decisões definitivas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil.

(...)

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado na NFLD em debate no dia 28/12/2007, há que se considerar como homologado tacitamente o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos nas competências de dezembro/2001 até novembro/2002, inclusive, nos termos do §4º do art. 150 do *Codex* tributário.

Há que se reconhecer que, à luz da Súmula Vinculante nº 8 do STF e do Recurso Especial nº 973.733 – SC, **na data da lavratura do presente lançamento, já se encontravam caducas todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2001, nos termos do art. 173, I, do CTN, da mesma forma que já se encontrava tacitamente homologado o crédito tributário decorrente dos fatos geradores ocorridos nas competências de dezembro/2001 até novembro/2002, na expressão do §4º do art. 150 do CTN, circunstância que se configura óbice intransponível ao Fisco para o exercício do seu direito de constituir o crédito tributário em relação a essas competências**, dada a sua extinção legal, nos termos do art. 156, V, *in fine*, do Código Tributário Nacional, consoante entendimento do STJ aviado na sistemática dos recursos repetitivos. (grifei)

Como se pode constatar, no acórdão recorrido restou consignado expressamente que não teria ocorrido dolo, fraude ou simulação, concluindo-se que, em face da constatação de recolhimentos antecipados, a contagem do prazo decadencial deveria ser efetuada consoante a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Consignou-se também que, aplicando-se o art. 173, I, do CTN, a conclusão acerca da decadência seria a mesma: o lançamento somente sobreviveria a partir da competência 12/2002.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional parte da premissa de que teria ocorrido a conduta tipificada como sonegação de Contribuições Previdenciárias, mencionando a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, e pede a aplicação do art. 173, I, do CTN. Nesse passo, efetua o cotejo do paradigma com o Relatório Fiscal e não com o acórdão recorrido. Confira-se o que consta do apelo:

Imperioso esclarecer, **nos termos do item 3.1 do Relatório Fiscal**, que *“Verificado que o Sujeito Passivo fiscalizado omitiu de documento de informações previsto na Legislação Previdenciária (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações Previdência Social - GFIP), Segurados Contribuintes Individuais (Autônomos), que lhes prestaram serviços e em inúmeras competências não recolheu as Contribuições Devidas em época própria à Seguridade Social, o fato será objeto de Representação à autoridade pública competente para a proposição de eventual Ação Penal pelo Ministério Público Federal, em nome do administrador responsável de acordo com seu período de gestão, devido em tese configurar-se o seguinte ilícito: Sonegação de Contribuição Previdenciária. Ilícito tipificado no art. 337-A, inciso I, do Código Penal - Decreto-lei nº 2.848, de 07/12/40, com a redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/00 que assim estabelece: (...)”*

Observa-se, entretanto, que tal situação, qual seja, existência de conduta dolosa, não foi relatada no acórdão recorrido. Muito pelo contrário, reitera-se que no acórdão recorrido consta expressamente a inexistência de dolo, fraude ou simulação. Registre-se, por oportuno, que

o fato de o acórdão recorrido eventualmente ter omitido a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais teria como remédio processual a oposição de Embargos de Declaração, o que não ocorreu no presente caso.

Assim, partindo da premissa de que no caso do acórdão recorrido teria se verificado conduta dolosa da Contribuinte, a Fazenda Nacional indicou como paradigma o **Acórdão 2401-00.210**, que efetivamente trata de situação de sonegação. Confira-se a sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2004

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - AFERIÇÃO INDIRETA - VALORES "EXTRA FOLHA" - DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO - NÃO DEMONSTRAÇÃO - NULIDADE DO LEVANTAMENTO - PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE DEFESA. 15 DIAS. PEREMPTÓRIO. NÃO CERCEAMENTO DE DEFESA. - DOCUMENTAÇÃO DISPONIBILIZADA PELO JUÍZO. NÃO OCORRÊNCIA DE ILICITUDE. - PERÍODO ATINGINDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF.

A empresa é responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços. O prazo para apresentação de defesa é peremptório, não podendo ser dilatado pela autoridade administrativa. Não há cerceamento de defesa quando a autoridade aplica a lei. Não há ilicitude se a documentação foi regularmente disponibilizada à fiscalização pelo juiz de direito.

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos da NFLD. O recorrente durante o procedimento não apresentou os documentos para comprovar a regularidade, invertendo neste caso o ônus da prova. A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo. O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n 43 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n º 8, senão vejamos: "Súmula Vinculante nº 8" 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". **Tratando-se de lançamento consubstanciado em indicativo de ilícito de sonegação de contribuição previdenciária, tendo sido inclusive realizada representação Fiscal para Fins Penais, aplicável para determinação do prazo atingido pela decadência quinquenal o art. 173 do CTN.** Assim, encontram-se decadentes os fatos geradores até a competência 11/1999.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO - ÔNUS DA PROVA VICIO MATERIAL.

Deveria a autoridade fiscal ter descrito de forma mais pormenorizada os requisitos ensejadores do vínculo de emprego e não apenas descrever que os pagamentos eram contabilizados na FOPAG razão porque não há como manter o levantamento 09A. O ônus de provar a existência dos pressupostos da relação de emprego por serviços prestados à notificada é da autoridade lançadora. A ausência da plena demonstração da ocorrência do fato gerador representa vício na motivação do ato do lançamento, configurando sua nulidade. (grifei)

Assim, conclui-se que a premissa da qual partiu a Fazenda Nacional não foi confirmada pelo Colegiado recorrido, que entendeu não haver dolo, fraude ou simulação na conduta da Contribuinte. Nesse passo, em face da constatação de pagamento antecipado, aplicou-

se o art. 150, § 4º, do CTN, esclarecendo-se que o resultado seria o mesmo, ainda que se aplicasse o art. 173, I, do mesmo Código. Quanto ao paradigma, não há dúvida de que abordou conduta dolosa, o que atrai efetivamente a aplicação do art. 173, I, do CTN.

Nesse passo, o paradigma indicado efetivamente constituiria divergência jurisprudencial em face da premissa adotada pela Fazenda Nacional, porém não há que se falar em demonstração de dissídio interpretativo em relação ao que foi efetivamente decidido no acórdão recorrido. E ainda que assim não fosse, o Recurso Especial não teria qualquer utilidade, já que o eventual provimento do apelo não lograria alterar o resultado do julgamento em primeira e segunda instâncias: declaração de decadência até a competência 11/2002, inclusive.

Finalmente, apenas a título de informação, quanto ao requerimento de fls. 819 a 826, este é dirigido ao Sr. Delegado da Receita Federal em Manaus/AM e diz respeito à execução do crédito tributário mantido em primeira instância, ausente Recurso Voluntário, portanto encontra-se fora da competência do CARF.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo