



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10293.720867/2012-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-007.025 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de fevereiro de 2020
Recorrente ESTADO DO ACRE- SECRETARIA DE ESTADO DE SAÚDE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

DECADÊNCIA PARCIAL. PROCEDÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN.

Nesse sentido, o recorrente comprovou ter havido pagamento do tributo, ainda que parcial. Assim, nos termos da Súmula 99 do CARF, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, 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.

BOLSA DE ESTUDOS PAGAS A MÉDICOS RESIDENTES. EDUCAÇÃO BÁSICA E EDUCAÇÃO PROFISSIONAL. NÃO ENQUADRAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Conforme se denota da norma previdenciária, não se enquadram no conceito de educação básica, e educação profissional e tecnológica, para fins de não incidência de contribuição previdenciária, as bolsas de pesquisa concedidas aos segurados empregados e as bolsas de estudo pagas a médicos residentes.

As bolsas de pesquisa pagas aos segurados empregados, não concedidas nos termos da Lei nº 8.958/94, integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária.

Incide contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudos pagas aos médicos residentes, na qualidade de contribuintes individuais.

ALÍQUOTA GILRAT/SAT/RAT. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Sobre os órgãos da administração pública em geral, incide a alíquota de 2%(grau médio) Anexo V, do RPS, Decreto nº 3048/99, na redação dada pelo

Decreto 6.042/2007. A contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e é variável em função do grau de risco da atividade preponderante da empresa, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividade Econômica.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM REPERCUSSÃO GERAL. RICARF. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, declarou, em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (RE nº 595.838/SP, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado aos 23 de abril de 2014). O § 2º do art. 62 do RICARF estabelece que as decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC revogado, ou dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC vigente deverão ser reproduzidas pelos conselheiros CARF no julgamento dos recursos no âmbito deste tribunal.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em reconhecer a decadência dos períodos de 02 a 09/2007 (inclusive) e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento os valores pagos a cooperativas de trabalho.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sheila Aires Cartaxo Gomes, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Fabiana Okchstein Kelbert (suplente convocada) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pela conselheira Fabiana Okchstein Kelbert.

Relatório

Trata-se de crédito lançado em desfavor do ESTADO DO ACRE- SECRETARIA DE ESTADO DE SAÚDE, relativo às contribuições devidas para a Seguridade Social,

contribuições patronais e de Terceiros, incidentes sobre a remuneração de segurados que prestavam serviços à Secretaria de Estado de Saúde do Acre, onde o Acórdão de primeira instância, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O Acórdão recorrido (e-fls. 2.572, e seguintes) assim dispõe:

O lançamento é composto dos seguintes Autos de Infração:

AI DEBCAD N°37.156.4921:

Autuação de CFL 68, lavrada por ter a empresa deixado de declarar em GFIP diversos fatos geradores de contribuições previdenciárias Valor de R\$113.258,40.

AI DEBCAD N° 37.156.5057:

Contribuições devidas pela empresa e GILRAT incidentes sobre pagamentos à segurados empregados, contribuintes individuais e cooperativas de trabalho no período de 01/2007 a 12/2008 Valor total de R\$ 2.930.147,17.

AI DEBCAD N° 37.178.7165:

Contribuições destinadas a outras Entidades incidentes sobre ao pagamentos realizados à Transportadores Autônomos Valor: R\$ 2.040,54.

Consta no Relatório Fiscal que:

“Inicialmente foram analisados os arquivos digitais referentes à contabilidade do órgão, de onde foram extraídos os pagamentos realizados aos prestadores de serviço pessoa física.

A partir das informações obtidas, analisou-se o histórico de cada pagamento, de forma a classificar ou não como fato gerador de contribuição previdenciária.

Dessa forma, para todos os pagamentos realizados para pessoas físicas, na qual constava a prestação de serviços tais como manutenção da rede hidráulica, serviços médicos, limpeza, portaria, entre outros, tais prestadores foram considerados como contribuinte individual.

Verificou-se que, em alguns casos, o pagamento realizado para pessoa física, sendo que no histórico constava a prestação de serviços de transporte. Nesse caso, tais prestadores foram considerados como transportadores autônomos (...)

Para os segurados empregados, verificou-se que em algumas competências, que a remuneração declarada em GFIP era inferior a remuneração informada na folha de pagamento. Em outros casos, verificou-se a existência de segurados que não foram declarados na GFIP.

Em relação aos contribuintes individuais, verificou-se que alguns segurados não foram declarados em GFIP.

Foi realizado ainda, um cruzamento entre os valores pagos aos segurados, a título de diárias de viagem com as remunerações declaradas na GFIP e informadas na folha de pagamento. Constatou-se que em algumas competências, os valores recebidos a título de diárias ultrapassavam o limite de 50% da respectiva remuneração mensal.

Verificou-se também, que alguns segurados que receberam diárias não constavam na folha de pagamento, constatando-se posteriormente a existência de pagamentos realizados a servidores de outros órgãos e para pessoas físicas sem vínculo empregatício (contribuintes individuais).

Na análise da contabilidade, constatou-se a existência de pagamentos à cooperativas de trabalho. (...)

No caso da presente ação fiscal, como o contribuinte atendeu a todas as intimações, a multa de ofício foi de 75%.”

Cientificada do lançamento, a Secretaria de Estado de Saúde do Acre, através de seu procurador, apresentou impugnação parcial alegando em síntese que: Pagará à vista os débitos 37.156.4921 e 37.178.7165 e solicita o parcelamento da parte não impugnada do AI 37.156.5057 no valor original de R\$283.362,60.

Impugna, assim, parcialmente o AI 37.156.5057, especificamente os levantamentos CI Contribuinte Individual, CT Cooperativas de Trabalho, RM Residência Médica e RT RAT Incorreto.

Afirma que observando o relatório de valores declarados e recolhidos, expedido pela base de dados da própria Receita Federal (doc. anexo), percebe-se que o impugnante recolheu a contribuição previdenciária “patronal”, prevista no art. 22, inciso III, da Lei n. 8.212, de 1991, em todas as competências previstas para os anos de 2007 e 2008, declarando e liquidando a contribuição social devida em razão da remuneração paga aos contribuintes individuais.

Explica que o Estado recolheu em muitas das competências fiscalizadas valores superiores aos efetivamente declarados, englobando a remuneração de todos os trabalhadores e todos os autônomos que prestaram serviço à Secretaria de Saúde, órgão atuado.

Observa que o Auto se limitou a verificar as remunerações pagas a contribuintes individuais somente no mês da respectiva competência da GFIP, deixando de cruzar tais bases de cálculos com as informações contidas nas GFIP relativas às competências dos meses seguintes.

Alega ainda que, considerando que ocorreu pagamento em cada uma das competências fiscalizadas e tratando-se de hipótese de lançamento por homologação, restou configurada a decadência de parte dos créditos constituídos, relativos às competências de 02/2007 a 09/2007, uma vez que a notificação do AI DEBCAD 37.156.5057 se deu apenas em 10/10/2012, aplicando-se na espécie a regra do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, segundo a qual a fluência do prazo quinquenal para efeito de decadência inicia-se a partir da configuração do fato gerador para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Cita em complemento julgado do STJ.

Assim, pede a decadência dos créditos relativos às competências 02/2007 a 09/2007.

Aduz que com o advento da Lei n.º 10.405/2002, nova redação foi dada ao artigo 4º da Lei n.º 6.932/81 sem, contudo, referir-se ao enquadramento do médico-residente.

Nessa ocasião, foram expressamente revogadas as Lei n.º 8.138, de 28 de dezembro de 1990 e Lei n.º 8.725 de 5 de novembro de 1993. Somente com advento da Medida Provisória n.º 536, de 2011, convertida na Lei n.º 12.514, de 2011, foi que o médico residente tornou a ser qualificado como contribuinte individual.

Com efeito, considerando que nas competências objeto de lançamento, de 11/2007 a 12/2008, não havia suporte legal para o enquadramento dos médicos residentes como contribuintes individuais, entende que é impossível que a qualificação do fato gerador parta do disposto no Decreto n.º 3.048, 2003, sob pena de violação do princípio da estrita legalidade tributária, de que trata o art. 97, do Código Tributário Nacional. Cita julgado do TRF 3ª Região.

Complementa afirmando que a bolsa recebida pelo médico residente é auxílio de natureza acadêmica, de cunho não retributivo, não se enquadrando a bolsa estudo percebida nas definições de salário ou remuneração, utilizadas para o fim de incidência da contribuição previdenciária.

Nesse passo, informa que o Decreto n. 80.281, de 1977, definiu residência médica como “modalidade de ensino de pós-graduação destinada a médicos, sob forma de cursos de especialização”, deixando claro tratar-se de estágio profissional necessário para complementação do conhecimento do futuro profissional da medicina.

Alega que a jurisprudência, dentro dessa fundamentação legal, destaca a finalidade educacional da residência médica. Esta é parte da formação médica, é complemento da graduação, tratando-se de atividade de cunho eminentemente educacional.

Pugna, assim, pela total exclusão dos lançamentos referentes a contribuição previdenciária sobre os residentes médicos, seja porque o Decreto n.º 3.048, de 1999 extrapolou seu caráter regulamentar, ao defini-los como contribuintes individuais, suprimindo lacuna presente na lei no período apurado; seja em razão da natureza diversa de remuneração dos valores pagos aos residentes, tratando-se de atividade eminentemente acadêmica, necessário para formação de futuros profissionais da medicina.

Quanto ao RAT, afirma que as informações declaradas pelo contribuinte na GFIP se deram com o código CNAE n.º 75116 Administração Pública em Geral. A partir do Decreto n.º 6.042/2007, o CNAE n.º 84116/00 reclassificou a atividade da “Administração Pública em geral” para o grau de risco médio (2%).

Entretanto, pondera que a referida majoração não observou o disposto no art. 22, inciso II, da Lei n.º 8.212/91, aferindo de maneira desarrazoada a atividade preponderante do Poder Executivo, órgão dotado de autonomia administrativa, financeira e orçamentária, cuja maior parte dos servidores já estão ligados a regime próprio previdenciário.

Aduz que o Decreto n.º 6.042, de 12/02/2007, tal qual o Decreto n.º 2.173/97, com efeito, unificou de forma ilegal as alíquotas SAT/RAT, presumindo e

generalizando o grau de risco das mais diversas atividades exercidas pelos órgãos públicos como de grau médio (2%) sob a rubrica “Administração Pública em geral”.

Cita nota do IBGE e conclui que a referida classe utilizada pelo Decreto n.º 6.042, de 2007, para enquadrar o grau de risco determinante da contribuição RAT engendra uma gama de atividades exercidas por diversos órgãos públicos que, como é sabido, podem envolver riscos diferentes, a exemplo das desenvolvidas por autarquias prestadoras de serviços públicos e as estritamente burocráticas. Nesse passo, interpretando o art. 22, inciso II, da Lei de Custeio n.º 8.212/91, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, que a alíquota da contribuição SAT/RAT deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida “em cada estabelecimento da empresa, individualizado por seu CNPJ”, o que pressupõe, por óbvio, a necessidade de específica consideração da atividade preponderante desenvolvida pelo órgão fiscalizado, o qual concentra atividade eminentemente burocrática, relacionada a gestão administrativa dos serviços de saúde do Estado do Acre, não podendo a classificação de risco ser automaticamente enquadrada conforme critérios dados para a Administração Pública “em geral”.

Cita a súmula 351 do STJ e alega que a ausência de razoabilidade no critério de determinação do grau de risco da contribuição SAT/RAT para Administração Pública como um todo já foi reconhecida pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Cita em complemento trecho do referido acórdão do TRF 5.

Complementa citando julgado do STJ e pede pela nulidade do auto de infração, no que concerne a fixação da contribuição RAT na alíquota de 2%, tendo vista que a Secretaria autuada, órgão do Poder Executivo do Estado do Acre, desenvolve atividade eminentemente administrativa e, portanto, burocrática.

Protesta alegando a inconstitucionalidade da contribuição sobre pagamentos às cooperativas de trabalho. Aduz que a criação de tributo está vinculado à observância do fato impositivo previsto na Constituição Federal. Assim, necessário que a Lei n.º 9.876, de 1999, que conferiu a atual redação do art. 22, inciso IV, da Lei n. 8.212/91, observe, ao menos, dois requisitos constitucionais: a) encontre seu fundamento de validade no art. 195, I, da Constituição Federal; b) ter preenchido com as exigências do art. 195, §4º, da Constituição Federal. Alega ainda que a análise perfunctória da aludida norma em face do disposto no art. 195, I, da Constituição Federal, denuncia a ausência de fundamento constitucional para criação da referida exação tributária. Conclui que os pagamentos efetuados não se destinam a “pessoa física”, como manda o preceito constitucional, mas a tributação de quantia paga a pessoa jurídica em razão da prestação de serviço.

Cita doutrina de Leandro Paulsen e menciona recurso extraordinário pendente no STF e, então, afirma que a referida exação padece do vício de inconstitucionalidade. Tratando-se, ademais, de contribuição previdenciária nova, imperioso que o legislador federal tivesse observado o disposto no art. 195, §4º, da Constituição Federal, ou seja, a instituisse por meio de lei complementar, de forma não-cumulativa e sem previsão de fato gerador ou base de cálculo própria de outra contribuição social.

Pugna, assim, pela revisão do lançamento declarando sua nulidade em razão de vício insanável de inconstitucionalidade.

Após ser julgado improcedente a impugnação do contribuinte, o recorrente apresenta Recurso Voluntário nas e-fls. 2.583, e seguintes, alegando em síntese o que segue:

DECADÊNCIA PARCIAL:

A recorrente pede aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN, uma vez que teria recolhido valores das contribuições patronais durante todo o ano de 2007.

NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS BOLSISTAS MÉDICOS RESIDENTES (MR)

A recorrente aduz que: “a situação do médico residente é regida pela Lei n.º 6.932, de 1981 e suas alterações. Seu artigo 1º deixa claro, de saída, no que se constitui a residência médica, definindo a modalidade como "ensino de pós-graduação, **destinada a médicos, sob a forma de** cursos de especialização, caracterizada por treinamento em serviço, funcionando sobre a responsabilidade de instituições de saúde, universitárias ou não, sob a orientação de profissionais médicos de elevada qualificação ética e profissional”.

Alega que somente aos a somente com o advento da Medida Provisória n.º 536, de 2011, **convertida** pela **Lei n.º 12.514, de 2011**, foi que o médico residente **tornou a ser qualificado como contribuinte individual**.

Não há suporte legal, portanto, que justifique o lançamento da rubrica verificada pelo auditor fiscal, sendo incorreta a conclusão de que os pagamentos realizados aos médicos bolsistas no ano de 2007 constituem fatos geradores da contribuição previdenciária.

DA INAPLICABILIDADE NO CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS DA ALÍQUOTA RAT/SAT DE 2%. ATIVIDADE BUROCRÁTICA DA SECRETARIA DE ESTADO

Em seu recurso, nada obstante, caso este Conselho delibere pelo não provimento do recurso voluntário, e a consequente manutenção dos lançamentos efetuados, requer-se a revisão do cálculo para reduzir a alíquota RAT/SAT aplicada para 1%, tendo em vista QUE a Secretaria de Estado, como órgão público ligado a administração direta, exerce atividade preponderantemente burocrática, devendo ser enquadrada como atividade de risco de grau leve.

INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA EM RAZÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO

Quanto às cooperativas de trabalho, invoca a recorrente o julgando do Recurso Extraordinário n.º 595.838/SP, submetido ao requisito da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária relativa ao tomador de serviços de cooperativas de trabalho, prevista no art. 22, inciso IV, da Lei n. 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 9.876/99, pedindo que seja portanto afastado do auto de infração essa rubrica lançada.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 2301-007.025 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10293.720867/2012-32

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA PREJUDICIAL DE MÉRITO: DECADÊNCIA.

Segundo o recorrente, a autoridade de piso desconsiderou a arguição de decadência das competências **02/2007 a 09/2007 (e a sua notificação teria ocorrido em 10.10.2012)** a pretexto de o auditor da Receita já ter identificado situações nas quais não houve pagamento, a saber, nas hipóteses de contribuinte individual e das cooperativas de trabalho.

Aduz que: *Conforme se observa no relatório de lançamento, o recorrente teria recolhido apenas as competências 04/2007 e 06/2007 referente à contribuição devida em razão do pagamento de remuneração à contribuinte individual, e não efetivado qualquer recolhimento no tocante à contribuição devida em razão dos valores pagos às cooperativas de trabalho, de modo que, nesses casos, o prazo de decadência é regido pelo disposto no art. 173, inciso I, do CTN (a citação do trecho do relatório fiscal consta da fl. 2.578 destes autos). Alega que, nada obstante, como se observa no relatório da Receita Federal, o recorrente efetivou o pagamento de contribuição previdenciária em **todas as competências fiscalizadas**, pagando, ainda que parcialmente, parte dos lançamentos efetivados, hipótese na qual o prazo de decadência há de ser aferido pelo disposto no art. 150, §4º, do CTN, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador.*

Ocorre que, conforme se constata do lançamento fiscal, o período mencionado já foi observado pela fiscalização, conforme já proferido pela decisão *a quo*:

Na presente ação fiscal, foram apurados quatro tipos de contribuição previdenciária definida na Lei 8.212/1991, relacionadas a seguir:

- a) contribuição da empresa devida à Previdência Social, calculada sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao segurado empregado (inciso I, art. 22);
- b) contribuição da empresa devida ao financiamento da complementação das prestações do seguro por acidentes do trabalho SAT, calculada sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados (inciso II, art. 22);
- c) contribuição da empresa devida à Previdência Social, calculada sobre a remuneração paga ao segurado contribuinte individual (inciso III, art. 22);
- d) contribuição da empresa devida à Previdência Social, calculada sobre o pagamento realizado à cooperativa de trabalho (inciso IV, art. 22);

Em relação aos itens “a” e “b”, verificou-se que em todas as competências compreendidas no período de 01/2007 a 09/2007 houve o recolhimento parcial das referidas contribuições. Assim, foram lançados apenas os fatos geradores ocorridos a partir de 10/2007, cujo prazo de lançamento seria em 31/10/2012.

No caso do item “c”, verificou-se que no período de 01/2007 a 09/2007, houve o recolhimento parcial de tal contribuição nas competências 04/2007 e 06/2007.

Nesse caso, foram lançados os fatos geradores ocorridos nas competências 01/2007, 02/2007, 03/2007, 05/2007 e os posteriores a 06/2007, cujo prazo de lançamento seria em 31/12/2012, pois nesse caso aplicou-se a regra do inciso I, art. 173.

No caso do item “d”, verificou-se que período de 01/2007 a 09/2007, não houve nenhum recolhimento. Nesse caso, foram lançados os fatos geradores ocorridos em todas as competências, tendo em vista que o prazo de lançamento seria em 31/12/2012, conforme a regra do inciso I, art. 173.”

Com relação às cooperativas de trabalho em que houve lançamento pela regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN, deve ser declarada a decadência, uma vez que compreende o prazo decadencial, permitidos pela regra do art. 150, §4º do CTN, uma vez que houve recolhimento parcial, diante do que contempla a súmula CARF 99, in verbis:

“Súmula CARF 99. Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, 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”

Assim, deve ser acolhida decadência parcial para excluir do lamento os valores pagos a cooperativa de trabalho do período 02 a 09/2007 (inclusive).

DA AUTUAÇÃO

Inicialmente, registra-se que é pelo processo administrativo fiscal que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo **tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo (rito processual).

O PAF – Processo Administrativo Fiscal se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa, que realiza as atividades necessárias para obter as informações necessárias na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do direito tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).

Porém, dos fatos e elementos levantados pela fiscalização, ficou constatado que houve a ocorrência do fato gerador do tributo ora exigido. O lançamento teve por base o disposto na Lei 8.212/91, art. 22, III, art. 28, III, art. 30, alíneas 'a' e 'b', e Lei 10.666/03, art. 4º, abaixo transcritos:

Lei 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

.....

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

.....

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

.....

III- para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

.....

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço;

.....

Lei 10.666/03:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia dois do mês seguinte ao da competência

Assim, constata a ocorrência do fato gerador, a autoridade fiscal tem o dever-poder de lançar o tributo devido. No caso em apreço o autuado é equiparado à empresa, nos termos da Lei 8.212/91, artigo 15, inciso I, *in verbis*

Art. 15. Considera-se:

1- empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, **bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional**; (grifo nosso).

O citado diploma legal, no art. 12, V, 'g', define o contribuinte individual como segurado obrigatório da Previdência Social:

Art.12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

.....

V - como contribuinte individual:

.....

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

A controversa se instaurou no sentido de que os médicos residentes a cargo e de responsabilidade da recorrente teriam sido considerados contribuintes individuais, para fins de apuração das contribuições previdenciárias sociais.

Em seu recurso a recorrente aduz que:

Nesse sentido, lembre-se que os fatos que ensejaram o lançamento foram praticados em 2007/2008, devendo-se verificar a existência do suporte legal que autorizava a cobrança da contribuição social.

A situação do médico residente é regida pela Lei nº 6.932, de 1981 e suas alterações. Seu artigo 1º deixa claro, de saída, no que se constitui a residência médica, definindo a modalidade como "**ensino de pós-graduação**, destinada a médicos, sob a forma de **cursos de especialização**, caracterizada por treinamento em serviço, funcionando sobre a responsabilidade de instituições de saúde, universitárias ou não, sob a orientação de profissionais médicos de elevada qualificação ética e profissional".

Dá já se vê que a atividade de residência médica é uma atividade ligada ao ensino, possuindo caráter **eminentemente educacional** no processo de formação do profissional médico, que recebe, em razão de sua dedicação, **bolsa de natureza não remuneratória**, não se enquadrando, portanto, na condição de segurado obrigatório para fins previdenciários.

Vale destacar, a propósito, o entendimento do Tribunal Superior do Trabalho sobre o vínculo formado ente a instituição de ensino e os médicos residentes no sentido de que estes não podem exigir direitos trabalhistas por não se configurar a atividade **como trabalho remunerado**.

Demais disso, a lei regulamentadora da modalidade de ensino médico profissional **foi profundamente modificada** pela **Lei nº 10.405/2002**, que ao dar nova redação ao art. 4º, **não se pronunciou quanto a qualificação do médico bolsista como contribuinte autônomo**, segurado obrigatório da previdência social, revogando totalmente, inclusive, as Leis nºs 8.138/90 e 8.725/93, que

davam suporte ao parágrafo primeiro do dispositivo que qualificava o médico residente como filiado ao regime geral de previdência social.

Foi em razão da referida lacuna que decidiu-se saneá-la, editando o Decreto n.º 4.729/2003, que acrescentou o inciso X ao parágrafo 15 do artigo 9º do Decreto n.º 3.048/99, atribuindo ao médico residente a qualidade de contribuinte individual.

Nada obstante, como observado acima, sabe-se que a estrita legalidade necessária para suportar as exações de natureza tributária impede, que lacunas normativas sejam preenchidas por decreto regulamentar expedido pelo Poder executivo. Com efeito, somente com o advento da Medida

Providência n.º 536, de 2011, **convertida** pela **Lei n.º 12.514, de 2011**, foi que o médico residente **tornou a ser qualificado como contribuinte individual**.

Não há suporte legal, portanto, que justifique o lançamento da rubrica verificada pelo auditor fiscal, sendo incorreta a conclusão de que os pagamentos realizados aos médicos bolsistas no ano de 2007 constituem fatos geradores da contribuição previdenciária”.

Ocorre que a tese da recorrente não possui suporte fático, uma vez que Consoante as regras da Lei 8.212/91, também o inciso X, do §15, do inciso V, do art.9º, do Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, o médico residente é considerado como segurado obrigatório da Previdência Social na condição de contribuinte individual, conforme transcrito a seguir:

“Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V- como contribuinte individual: (redação dada pelo Decreto n.º 3.265, de 29/11/1999)

(...)

j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (incluída pelo Decreto n.º 3.265, de 29/11/1999).

D) a pessoa física que exerce por conta própria atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (incluída pelo Decreto n.º 3.265, de 29/11/1999)

§15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas "j" e "I" do inciso V do caput, entre outros: (redação dada pelo Decreto n.º 3.265, de 29/11/1999)

(...)

X- o médico residente de que trata a Lei n.º 6.932, de 07/07/1981, quando remunerado; (incluído pelo Decreto n.º 4.729, de 09/06/2003)(Grifou-se)”.

Cumprido registrar que, em relação ao pagamento de bolsa de pesquisa para os professores e pagamento de bolsa a médicos residentes, ressaltado pela auditoria, a natureza desses pagamentos não se enquadra como plano educacional que vise à educação

básica, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Assim, não estão amparados pela não incidência da letra “t” do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

A legislação que exclui da base de cálculo da contribuição previdenciária as seguintes bolsas de estudos são as seguintes:

Art. 28 [...]

§ 9º [...]

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

[...]

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e,

desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e:(Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Pelo que se verifica, as bolsas, condicionadas a residência médicas e concedidas pela recorrente não se enquadram em nenhuma das bolsas (benefício) de que trata a norma de não incidência. Com isso, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão n.º 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

Assim, não assiste razão o recorrente.

DA ALÍQUOTA SAT/RAT/GILRAT

Alega a recorrente que deveria recolher o percentual das alíquotas SAT/RAT/GILRAT em 1%, considerada de risco baixo. Segundo a contribuinte, a cobrança de alíquotas maiores que 1% seria ilegalidade e indevida, uma vez que as atividades preponderantes desenvolvidas pelos trabalhadores e empregados avulsos da recorrente seriam destinadas ao ensino superior e atividades burocráticas.

Contudo, a legislação prevê que caso uma instituição atue dentro de vários CNAE's alíquota aplicada será a de ação preponderante.

"Lei n.º 8.212, de 24/07/1991.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à

Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(.....)

II para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave".

Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, assim estabelece:

Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da

remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave"

(...)

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo.

Entretanto, diferente do alega a recorrente, para os órgãos da Administração Pública em geral a alíquota SAT/RAT foi alterada de 1% (risco leve) para 2% (risco médio) a **partir de 06/2007**¹, em decorrência da edição do **Decreto 6042, de 12/2/2007**, que modificou o anexo V do Regulamento da Previdência Social, alterando ao código CNAE 84.11-6-00 (Administração Pública em Geral).

O período de lançamento autuado, conforme relatório fiscal é o seguinte:

¹ O Decreto nº 6.042, de 12/02/2007, publicado no Diário Oficial da União de 13/02/2007, com base na experiência estatística de acidentes do trabalho das diversas atividades econômicas e os seus correspondentes graus de risco, modificou o Anexo V do Decreto 3.048/1999, alterando para mais ou para menos o grau de risco de inúmeras atividades e determinou que os novos graus de risco e alíquota entrariam em vigor no 4º mês seguinte ao da sua publicação, ou seja, em junho de 2007.

111. Para apuração do crédito tributário referente ao enquadramento incorreto da alíquota RAT, foi elaborado o quadro a seguir:

Competência	BC Previdência	Alíquota RAT			Valor Devido
		Informada	Devida	Diferença	
10/2007	2.272.704,22	1%	2%	1%	22.727,04
11/2007	2.366.260,00	1%	2%	1%	23.662,60
12/2007	2.469.638,16	1%	2%	1%	24.696,38
13/2007	749.391,29	1%	2%	1%	7.493,91
01/2008	2.173.242,38	1%	2%	1%	21.732,42
02/2008	2.249.147,17	1%	2%	1%	22.491,47
03/2008	2.341.182,00	1%	2%	1%	23.411,82
04/2008	2.409.314,78	1%	2%	1%	24.093,15
05/2008	2.465.999,24	1%	2%	1%	24.659,99
06/2008	2.536.948,87	1%	2%	1%	25.369,49
07/2008	2.531.429,32	1%	2%	1%	25.314,29
08/2008	2.630.742,21	1%	2%	1%	26.307,42
09/2008	2.680.603,38	1%	2%	1%	26.806,03
10/2008	3.081.250,33	1%	2%	1%	30.812,50
11/2008	3.062.883,41	1%	2%	1%	30.628,83
12/2008	4.023.510,90	1%	2%	1%	40.235,11
13/2008	1.308.345,16	1%	2%	1%	13.083,45

O período levantado está discriminado de forma posterior à junho de 2007.

Pelo exposto, deve ser mantida a incidência da alíquota de 2%, referente à cobrança da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos, em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA EM RAZÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO

Quanto às cooperativas de trabalho, invoca a recorrente o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 595.838/SP, submetido ao requisito da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária relativa ao tomador de serviços de cooperativas de trabalho, prevista no art. 22, inciso IV, da Lei n. 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 9.876/99, pedindo que seja portanto afastado do auto de infração essa rubrica lançada.

Nesse aspecto assiste razão a recorrente.

Com relação à alegada inconstitucionalidade o art. 22, IV da Lei n.º 8212/91, inserido pela Lei n.º 9876/99, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento com repercussão geral no RE n.º 595.838/SP, declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade do dispositivo legal em tela, conforme ementa abaixo transcrita:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas a relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.
2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.
3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.
4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente *bis in idem*.

Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

(RE 595838, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe196 DIVULG 07102014 PUBLIC 08102014).

A norma declarada inconstitucional, qual seja o art. 22, IV da Lei nº 8212/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9876/99, teve sua execução suspensa por resolução expedida pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, X da CF (Resolução de nº 10/2016).

Assim, tendo em vista que de acordo com o art. 62, § 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ tomadas, respectivamente, em sede de repercussão geral ou de recurso representativo de controvérsia, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste tribunal, deve-se aplicar, ao presente caso, o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE nº 595.838/SP, acima reproduzido.

Nessas circunstâncias, devem ser excluídas do lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos pelo recorrente em decorrência dos serviços que lhe foram prestados pela Cooperativa de Trabalho.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de que sejam excluídos do lançamento a rubrica relativa aos valores pagos em decorrência dos serviços prestados por cooperativa de trabalho, mantendo-se as demais disposições do crédito fiscal, nos termos do voto proferido.

É o presente voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator