



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

Processo nº 11516.004201/2010-72
Recurso nº 002.689 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2302-002.689 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrentes CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS EMPREGADOS DOS SISTEMAS BESC E CODESC, DO BADESC E DA FUSESC - SIM
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, § 4º, DO CTN.

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), consequentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atri-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO DA ÁREA DA SAÚDE. ART. 22, IV DA LEI Nº 8.212/91.

É devida a contribuição previdenciária a cargo da empresa, relativamente aos serviços que lhe são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, incidente à alíquota de quinze por cento sobre os valores brutos consignados nas respectivas notas fiscais/fatura/recibos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Na prestação de serviços de cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, havendo previsão contratual de fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, esses valores serão deduzidos da base de cálculo da contribuição, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e comprovado o custo de aquisição dos materiais e de locação de equipamentos de terceiros, se for o caso.

MULTA DE MORA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA.

Não configura violação a princípios constitucionais a imputação de penalidade pecuniária em razão de não cumprimento tempestivo de obrigação de natureza tributária, quando aplicada em estreita sintonia com as normas legais tributárias vigentes e eficazes.

Foge à competência deste Colegiado o exame da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas na CF/88, eis que tal atribuição foi reservada pela própria Constituição, com exclusividade, ao Poder Judiciário.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A perícia tem como destinatária final a Autoridade Julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Recurso Voluntário Negado

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, vencido o Conselheiro Relator. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor. Por voto de qualidade em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Fábio Pallaretti Calcini e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20%, em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

André Luís Mársico Lombardi - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Fábio Pallaretti Calcini e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

Data da lavratura do Auto de Infração: 07/12/2010.

Data da Ciência do Auto de Infração: 08/12/2010.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância aviada no Acórdão nº 07-25.909, proferido pela 5ª Turma da DRJ/FNS/SC, referente ao Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº 37.304.644-8, que em sua análise, por unanimidade de votos, julgou a impugnação procedente em parte, exonerando do crédito lançado o valor de R\$ 5.419.528,17 (cinco milhões, quatrocentos e dezenove mil, quinhentos e vinte e oito reais e dezessete centavos), e mantendo o valor de R\$ 11.397.988,51 (onze milhões, trezentos e noventa e sete mil, novecentos e oitenta e oito reais e cinquenta e um centavos).

Da Decisão proferida, a DRJ/FNS interpôs RECURSO DE OFÍCIO ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na forma do art. 366, I, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Informa a Fiscalização que a Caixa de Assistência dos Empregados dos Sistemas BESC e CODESC, do BADESC e da FUSESC – SIM tem por finalidade operar planos privados de assistência à saúde na segmentação médico - hospitalar e odontológica, proporcionando esses serviços aos seus associados e dependentes através de profissionais e estabelecimentos especializados credenciados ou conveniados. De acordo com o seu Regulamento, para a consecução desses objetivos o SIM mantém termos de acordo, convênio e contratos com hospitais, casas de saúde, laboratórios, clínicas médicas e odontológicas, cooperativas e outros estabelecimentos especializados no tratamento de saúde.

Em sua resenha fiscal, relata a Autoridade Lançadora ter constatado na ação fiscal que o SIM contratou serviços de assistência médico- hospitalar para os empregados e agregados dos Sistemas BESC e CODESC, do BADESC e da FUSESC, além de serviços odontológicos para os seus associados e dependentes, através das cooperativas UNIMED/Federação Estadual e filiadas; UNIMED Florianópolis e da UNIODONTO, não declarados em GFIP e não considerados nos recolhimentos efetuados pela empresa, conforme levantamentos detalhados e relacionados a seguir:

- a) Levantamento (SE) — Composto pela contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto das Faturas emitidas pela UNIMED do Estado de Santa Catarina - Federação Estadual das Cooperativas Médicas e suas filiadas (UNIMED Singulares), referente ao Contrato s/nº (FSC 0018), de 1º de maio de 1995, e Termos Aditivos, realizado com o SIM, referentes ao plano de Saúde Médico-Hospitalar dos empregados dos Sistemas BESC (incorporado pelo Banco do Brasil) e CODESC, do BADESC e da FUSESC, conforme identificado por competência, nas planilhas do ANEXO I, deste Auto de Infração.

De acordo com os dispositivos do contrato (cópia em anexo) a cooperativa e a contratante (SIM) estipularam de comum acordo, os serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, caracterizando o contrato, com vigência no período de 01/2005 a 12/2007, como de custo operacional.

- b) Levantamento (SA) — Composto pela contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto das Faturas emitidas pela UNIMED Florianópolis - Cooperativa de Serviços Médicos Ltda, relativas ao Contrato de Assistência à Saúde Plano —UNIFLEX Nacional Coletivo por Adesão nº de Registro: 435.412/01-5 (Contratos nº. 6801, 6802, 6804, 6805, 6810, 6890, 6896 a 6999), plano este denominada pelo SIM de SIMEF - SIM, para atender aos agregados, ou seja, os familiares dos empregados dos Sistemas BESC e CODESC, do BADESC e da FUSESC, onde a UNIMED e o contratante (SIM) estipulam de comum acordo, os serviços e honorários com pagamento por valor predeterminado.

- c) Levantamento (AO) — Composto pela contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto das faturas emitidas contra o SIM, no período de 01/2005 a 12/2007, pela cooperativa UNIODONTO de SC Cooperativa Administradora de Contratos, CNPJ 02.338.268/0001-63, - referente ao Contrato de Administração para Prestação de Serviços Odontológicos de 10 de abril de 1999 e aditivos, prestados aos seus associados e dependentes. Os valores foram lançados na contabilidade do SIM, nas seguintes contas: 2.1.2.2.18.00.000.000 - UNIODONTO e 4.1.1.1.01.04.000.000 - UNIODONTO.

Foi considerado como base de cálculo das contribuições lançadas no presente Auto de Infração, referente as faturas emitidas pelo UNIODONTO, o montante correspondente ao percentual de 60% (sessenta por cento) do valor bruto das faturas, mensalmente emitidas contra o SIM, responsável pelo pagamento.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 385/422.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou decisão administrativa aviada no Acórdão Nº 07-25.909 – 5ª Turma da DRJ/FNS, a fls. 880/903, julgando procedente em parte o lançamento tributário, para deste fazer excluir as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro a novembro/2005, em razão da decadência, e para alterar a base de cálculo do Levantamento SE na competência julho/2006, mantendo o crédito tributário na forma do Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 866/879, recorrendo de ofício de sua decisão.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 06/03/2012, conforme Aviso de Recebimento a fl. 4097.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 4098/4133, fundamentando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nas alegações que se vos seguem:

- Nulidade do Acórdão em razão da imprescindibilidade da prova pericial requerida;
- Que atua meramente como operacionalizadora dos planos de saúde e odontológico e que não figura como tomadora de serviços, tampouco arca com o ônus decorrente dos serviços médicos prestados por intermédio das cooperativas de trabalho. Aduz que tal circunstância é reflexo da relação jurídica verdadeiramente existente no caso concreto, mantida entre a pessoa física beneficiária do plano e o prestador do serviço médico, o qual atua por intermédio das cooperativas de trabalho;
- Que pelo art. 195, inciso I, da CF/88, o fato gerador só pode ser a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício. Aduz que na contribuição em exame, ou existe uma relação jurídica entre cooperativa e cooperado, configurando ato cooperativo, insusceptível de tributação, ou existe uma relação jurídica entre cooperativa e a empresa tomadora de serviços, isto é, entre duas pessoas jurídicas, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária patronal;
- Que não foram considerados pela Fiscalização os valores glosados/retirados das Faturas, ou seja, os valores cobrados em desacordo com o contrato e valores tabelados, ou, ainda, eventos que foram realizados fora das condições, que, via de regra, são descontados nas faturas dos meses posteriores ao da emissão da Nota Fiscal;
- Que os valores pagos a cooperativas médicas não se referem unicamente a serviços prestados por seus cooperados pessoas físicas, mas englobam ainda despesas com materiais e medicamentos que não poderiam compor a base de cálculo da contribuição;
- Ilegitimidade da multa de mora aplicada, em razão da desproporção à infração cometida, constituindo violação expressa e direta à máxima da legalidade do ato administrativo ocorrendo então o desvio da finalidade da multa e o abuso de poder. Afirma que o controle de constitucionalidade deve ser feito com vistas no princípio da proporcionalidade, mediante os critérios da necessidade, adequação e proibição de excesso.

Ao fim, requer a declaração de improcedência do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto Vencido

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 06/03/2012. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 02 de abril do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO INDEFERIMENTO DE PERÍCIA

Advoga o Recorrente a nulidade do Acórdão Recorrido em razão do indeferimento da perícia requerida.

Sem razão.

Cumpra de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de situações fáticas, cujo teor já é do conhecimento do Auditor Fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurassem dúvidas quanto ao convencimento da

Autoridade Julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Nessa prumada, simples pedidos de perícia da documentação contábil e fiscal do Contribuinte, desacompanhados da devida justificativa de sua imprescindibilidade, em regra, são tidos como prescindíveis, uma vez que os Agentes do Fisco são dotados de conhecimento específico sobre a matéria objeto do seu dever de ofício e competência legal para o exame e apreciação dos parâmetros atávicos aos fatos geradores apurados, circunstância que torna despicienda a manifestação de pessoa estranha aos procedimentos fiscalizatórios que, em tese, nada irá acrescentar ao convencimento motivado do Julgador.

Não se mostra despiciendo relembrar que a legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina do rito processual em tela restou a cargo do Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo quarto.

DECRETO nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

*§4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

No caso em debate, o Órgão Julgador de 1ª Instância considerou ser inócua e desnecessária a produção de prova pericial em razão de a base de cálculo considerada no lançamento estar prevista literalmente na legislação em vigor e o deslinde da questão estar adstrito à apreciação das provas documentais acostadas ao processo, não possuindo este Colegiado competência para sindicar as razões do convencimento do Órgão Julgador *a quo*.

Com efeito, emerge dos dispositivos legais que regem a matéria em debate que as provas documentais que dão esteio aos argumentos e alegações de defesa têm que ser produzidas em juízo de impugnação. Como as demonstrações das alegações são provas documentais, estas têm que, necessariamente, ser colacionadas na peça de defesa, sob pena de preclusão, somente sendo permitido a sua apresentação em momento outro – futuro – caso restem caracterizadas as hipóteses autorizadoras excepcionais acima referidas, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

De acordo com os princípios mais mezinhos do Direito Processual, incumbe ao Autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do Direito do autor. A Fiscalização comprovou, mediante documentação idônea, auditada nos estabelecimentos da empresa, elaborada sob a responsabilidade e domínio do próprio Recorrente, que este efetuou pagamentos relativos a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, sem a comprovação do devido recolhimento da contribuição social incidente à alíquota de 15% sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação desses serviços, conforme exigido pelo inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, estando a hipótese de incidência perfeitamente descrita, de maneira genérica e abstrata, na legislação tributária, e estando o vertente Processo Administrativo Fiscal apropriada e suficientemente instruído com as provas documentais em que se fundamentou o lançamento em relevo, consideramos também ser dispensável a produção de prova pericial requerida pelo Recorrente, uma vez que as provas de sustentação das alegações de bloqueio já deveriam estar contidas no Instrumento de Impugnação apresentado, não demonstrando o Autuado a ocorrência de qualquer das circunstâncias elencadas *numerus clausus* no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

3.1. DOS FATOS GERADORES

O Recorrente alega que atua meramente como operacionalizadora dos planos de saúde e odontológico e que não figura como tomadora de serviços, tampouco arca com o ônus decorrente dos serviços médicos prestados por intermédio das cooperativas de trabalho. Aduz que tal circunstância é reflexo da relação jurídica verdadeiramente existente no caso concreto, mantida entre a pessoa física beneficiária do plano e o prestador do serviço médico, o qual atua por intermédio das cooperativas de trabalho.

Argumenta, em ádito, que pelo art. 195, inciso I, da CF/88, o fato gerador só pode ser a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício. Aduz que na contribuição em exame, ou existe uma relação jurídica entre cooperativa e cooperado configurando ato cooperativo, insusceptível de tributação, ou existe uma relação jurídica entre cooperativa e a empresa tomadora de serviços, isto é, entre duas pessoas jurídicas, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária patronal.

Razão não lhe assiste.

Em primeiro lugar, há que se observar que, nos termos dispostos no art. 4º da Lei nº 5.764/71, *“as sociedades cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características...”*.

De outro canto, o art. 3º do citado Diploma Legal dispõe que *“celebram contrato de sociedade cooperativa pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro”*.

Dessai da Lei das Sociedades Cooperativas as marcantes diferenças entre as cooperativas e as sociedades mercantis típicas: a) aquelas são sociedades de pessoas e estas sociedades de capital; b) as cooperativas têm como objetivo essencial a prestação de serviços aos cooperados ao passo que as sociedades mercantis visam o lucro; c) o cooperativado é o próprio dono, havendo uma relação interna não mercantil, diferentemente das sociedades mercantis, nas quais o usuário é estranho ao dono, há uma relação comercial de consumo; d) Nas cooperativas reúnem-se um número limitado de cooperativados, já nas sociedades mercantis restringe-se ao máximo o número de acionistas; e) na cooperativa, o controle é democrático, cabendo um voto para cada cooperado, enquanto nas mercantis a força do voto é ditada pelo número de quotas; f) nas cooperativas, as quotas partes são intransferíveis a não associados, enquanto que nas sociedades mercantis a transferência de ações é livre; g) nas cooperativas, os excedentes são retornados na proporção das operações dos

cooperativados, enquanto que nas sociedades mercantis o lucro é vertido aos sócios na proporção de suas quotas parte.

Assim, não são as cooperativas de trabalho que prestam serviços a outras pessoas, físicas ou jurídicas, mas, sim, os cooperados, tidos pela lei de custeio da Seguridade Social como segurados contribuintes individuais, que prestam serviços a outras pessoas, por intermédio da cooperativa de trabalho.

Em segundo lugar, a contribuição social previdenciária, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, incidente total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas foi instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, cumprindo às exigências fixadas no art. 195, §4º c.c. art. 154, I da CF/88.

Cabe observar que, até 16 de dezembro de 1998, data da publicação da Emenda Constitucional nº 20/1998, assim dispunha o art. 195, I da Constituição Federal:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

(...)

§4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Conforme redação acima transcrita, não figurava abarcada no campo de incidência das contribuições previdenciárias a exação incidente sobre a remuneração de segurados que não se enquadrassem no conceito de folha de salários. Assim, a instituição de contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de segurados não empregados, dentre eles os assim denominados segurados contribuintes individuais, somente poderia ser promovida mediante Lei Complementar, no exercício da competência residual exclusiva da União, prevista no art. 150, I da CF/88, conforme estatuído expressamente no art. 195, §4º da Carta de 1988.

Nessa perspectiva, no desempenho da competência residual supra referida e trilhando um processo legislativo em perfeita sintonia com o ordenamento jurídico vigente à época, foi editada pelo Congresso Nacional e promulgada pelo Presidente da República a Lei Complementar nº 84/1996, instituindo a novel fonte de custeio previdenciário incidente sobre a remuneração de trabalhadores autônomos, empresários e trabalhadores avulsos e demais pessoas físicas.

Lei Complementar nº 84, de 18.01.1996.

Art.1º - Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas;

Posteriormente, com a publicação da citada Emenda Constitucional nº 20/1993, foi alterado o teor normativo do art. 195, I da Constituição Federal, cuja redação passou a dispor, *ad litteris et verbis*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. (grifos nossos)

(...)

Da leitura de tais comandos constitucionais deflui que, a contar da EC nº 20/98, as normas que disciplinam a espécie ora em apreciação não impõem mais qualquer exigência de Lei Complementar para a imposição de tributação sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, a qual pode ser instituída mediante mera lei ordinária, em obediência à reserva legal prevista no art. 97 do CTN, *in verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; (grifos nossos)

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Nessa toada, sem que tenha ocorrido solução de continuidade, foi editada, já sob a nova ordem constitucional, a lei nº 9.876/99 que majorou a alíquota da contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, de 15% para 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, ao mesmo tempo em que fez inserir, no corpo da lei de custeio da Seguridade Social, precisamente em seu art. 22, o inciso IV, o qual estatuiu a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos mesmos segurados contribuintes individuais, agora quando tais serviços são prestados à empresa por intermédio de cooperativas de trabalho.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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; (Inciso acrescentado pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99). (grifos nossos)*

*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) (grifos nossos)*

Conforme detalhadamente descrito, na ordem jurídica inaugurada pela EC nº 20/1998, a contribuição social previdenciária a cargo das empresas e pessoas jurídicas, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, não demanda mais, para a sua instituição, de Lei Complementar, mas mera lei ordinária.

A matéria ora em debate já foi bater às portas da Suprema Corte Constitucional, no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1/DF, da Relatoria do Min. Moreira Alves, que assentou “*A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional n. 1/69 – e a Constituição atual não alterou este sistema – se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência e, se porventura a*

matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária”. (grifos nossos)

Nesse panorama, diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência legal, que a condução do regramento a respeito da incidência de contribuições previdenciárias sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, a segurados contribuintes individuais é prerrogativa reservada à Lei Orgânica da Seguridade Social, a qual estabeleceu duas hipóteses distintas:

- a) Se o serviço for prestado diretamente à empresa pelo segurado contribuinte individual, há subsunção à hipótese descrita no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91: A Contribuição previdenciária a cargo da empresa será à alíquota de 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.
- b) Se o serviço for prestado à empresa pelo segurado contribuinte individual, por intermédio da cooperativa de trabalho, dá-se a subsunção à hipótese descrita no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91: A Contribuição previdenciária a cargo da empresa será à alíquota de quinze por cento incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe forem prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Dessarte, a base de incidência das contribuições previdenciárias, na hipótese ora tratada, abraça o valor bruto global mensal das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços referentes aos serviços que foram prestados à empresa por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.

A exação ora em debate refere-se à contribuição patronal destinada ao custeio da Seguridade Social, a qual será suportada pela empresa, nos termos da lei, conforme as circunstâncias da contratação de mão de obra:

- a) Se a contratação for direta de segurados contribuintes individuais: a empresa contratante recolherá 20% sobre o Salário de Contribuição dos segurados contribuintes individuais que lhe prestarem serviços (art. 22, III da Lei nº 8.212/91);
- b) Se a contratação for de segurados contribuintes individuais por intermédio de cooperativa de trabalho: a empresa contratante (não a cooperativa) recolherá 15% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços (art. 22, IV da Lei nº 8.212/91)

Conforme já salientado, a cooperativa não se configura como empregadora dos cooperados (segurados contribuintes individuais prestadores de

serviços), tampouco se assela como o contribuinte, nem mesmo como o responsável tributário da exação em comento. Na hipótese em estudo, segurados contribuintes individuais se reúnem em cooperativa para prestar serviços a terceiros, por intermédio da cooperativa. O Contribuinte de fato e de direito da contribuição social patronal associada a tal prestação de serviços é a própria empresa contratante, jamais a cooperativa de trabalho.

Deve restar esclarecido, entretanto, que a prestação de serviços por cooperados a empresas por intermédio de cooperativa de trabalho não se ajusta ao conceito legal de ato cooperativo. Com efeito, o art. 79 da própria Lei nº 5.764/71, conceitua o ato cooperativo nos seguintes termos:

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

Como visto, malgrado a prestação de serviços a terceiros não possa ser caracterizada como ato cooperativo, isto não a torna ilegal, uma vez que a própria lei tratou de admitir a prática dessa sorte de atos não cooperativos, desde que pertinentes aos objetivos sociais da cooperativa e em conformidade com a lei, distinguindo-os todavia para fins de tributação.

Assim, se trabalhadores cooperados prestam serviços a terceiros por intermédio da cooperativa, estarão estes realizando ato não-cooperativo não abraçado pelo art. 79 da lei de regência.

Não procede a alegação recursal de que o Recorrente atue como mero intermediário entre a pessoa física beneficiária do plano e o prestador do serviço médico.

Conforme assentado no Relatório Fiscal, o SIM é uma associação civil que tem por finalidade operar planos privados de assistência à saúde na segmentação médico-hospitalar e odontológica, proporcionando esses serviços aos seus associados e dependentes através de profissionais e estabelecimentos especializados credenciados ou conveniados. De acordo com o seu Regulamento, para a consecução desses objetivos o SIM manterá termos de acordo, convênio e contratos com hospitais, casas de saúde, laboratórios, clínicas médicas e odontológicas, cooperativas e outros estabelecimentos especializados no tratamento de saúde.

Os contratos firmados entre as cooperativas de trabalho e a Recorrente são claros e expressos em determinar que objeto do liame é o fornecimento, pelas Cooperativas, de serviços de assistência Médico-Hospitalar, através de seus cooperados, e a prestação de serviços complementares próprios ou contratados, aos participantes ativos e assistidos da Recorrente, bem como a seus beneficiários.

Configuram-se membros do SIM as *PATROCINADORAS* e os *USUÁRIOS*, assim consideradas *PATROCINADORAS* as empresas e instituições que firmarem ou que vierem a firmar Convênio de Adesão com o SIM, previamente aprovadas pelo Conselho Deliberativo, e *USUÁRIOS*, os associados e seus dependentes, empregados e ex-empregados das patrocinadoras, inscritos como tais no SIM, desde que participantes ativos, assistidos ou auto patrocinados da FUSESC, inclusive os pensionistas destes, bem como os diretores das patrocinadoras.

Os associados pagam ao SIM, além de uma taxa de inscrição, um valor fixo mensal, variável em função da faixa etária do beneficiário, independentemente de este ter ou não consumido os serviços prestados pelo cooperados, ou do quanto consumiu. Extrai-se das provas dos autos que o pagamento efetuado pelos usuários é vertido em favor do SIM, e não dos cooperados em tela.

Avulta do exposto que o ajuste jurídico firmado pelos cooperados, por intermédio da cooperativa de trabalho não é diretamente com os beneficiários das patrocinadoras, mas, sim, com a Caixa de Assistência dos Empregados dos Sistemas BESC e CODESC, do BADESC e da FUSESC – SIM, para que esta possa cumprir seus compromissos com os associados das patrocinadoras.

A julgar pela tese defendida pelo Recorrente, os motoristas e cobradores de ônibus não prestam serviços às empresas de transporte coletivo, mas, sim, diretamente aos próprios passageiros, por intermédio das empresas de transporte. Estas seriam apenas intermediadoras.

Convenhamos ...

Tal compreensão é corroborada pelo fato de as Notas Fiscais de serviço serem emitidas diretamente em nome da Autuada, e contabilizadas nessa condição em títulos próprios de sua contabilidade. Fossem os serviços prestados diretamente aos associados, as faturas deveriam ter sido emitidas em nome de um dos beneficiários dos serviços.

Nesse sentido, remansa a Jurisprudência da Corte Superior de Justiça, conforme se depreende do seguinte julgado:

REsp 431.054/RS

Rel. Min. HERMAN BENJAMIN

Publicação: DJ 27/11/2009

[...]

A controvérsia foi muito bem analisada pela Ministra Eliana Calmon no REsp 962.297/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 03/09/2009, onde constam as seguintes conclusões:

1) a Unimed, na condição de entidade cooperativa, atua como intermediadora entre o cooperado e a pessoa jurídica tomadora do serviço, ao colocar à disposição do usuário o serviço médico, sujeitando-se, pois, ao recolhimento da contribuição previdenciária prevista no art. 1º, II, da LC nº 84/96;

2) mesmo que o serviço seja prestado à pessoa física (empregado), a destinatária imediata é a pessoa jurídica (empregador), contratante da Unimed;

3) os profissionais médicos que atendem aos terceiros são associados à cooperativa e dela recebem a retribuição pelos atendimentos realizados, e não diretamente do terceiro que utilizou o serviço;

4) as cooperativas são equiparadas à empresa para fins de aplicação da legislação do custeio da Previdência Social. Assim, sobre os valores pagos mensalmente aos médicos, os cooperados, incide contribuição previdenciária.

[...]

Diante do exposto, nos termos do art. 557, §1º-A, do CPC, dou provimento ao Recurso Especial.

As provas dos autos não deixam margem a dúvida de que o Recorrente se apresenta como o destinatário imediato dos serviços prestados pelos cooperados, por intermédio da cooperativa de trabalho, circunstância que o qualifica como o Contribuinte de fato e de direito da contribuição social prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, ainda que mediatemente os serviços dos médicos cooperados sejam prestados a pessoas físicas associadas às patrocinadoras do SIM.

Há, portanto, dois liames jurídicos: O primeiro, entre os cooperados, por intermédio da cooperativa de trabalho e a Caixa de Assistência dos Empregados dos Sistemas BESC e CODESC, do BADESC e da FUSESC, e o segundo, entre a SIM e os beneficiários dos planos de assistência médico-hospitalar. Os fatos geradores de contribuições previdenciárias ora em debate efetivam-se materialmente no primeiro, não no segundo.

Procedente o lançamento. Correta a decisão do Órgão Julgador de 1ª Instância.

3.2. DAS DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO

Alega o Recorrente que os valores pagos a cooperativas médicas não se referem unicamente a serviços prestados por seus cooperados pessoas físicas, mas englobam ainda despesas com materiais e medicamentos que não poderiam compor a base de cálculo da contribuição.

Tal alegação não merece o abrigo pretendido.

Na dicção do art. 111 do CTN, há que se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam qualquer espécie de renúncia fiscal.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Conforme já salientado no tópico precedente, a lei nº 9.876/99 estatuiu a contribuição previdenciária a cargo da empresa incidente sobre a remuneração dos serviços que lhe são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, à alíquota de 15% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de tais serviços, cumprindo assim a princípio da legalidade estrita consagrado no art. 97 do CTN, tão exigido pelo Recorrente.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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 9.876/99) (grifos nossos)

É de se notar que, nos termos assinalados no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, a base de cálculo da contribuição social em comento é ***o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que são prestados à empresa por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho***, inexistindo na norma legal tributária qualquer menção a eventuais exclusões da base de incidência da exação em realce.

Nada obstante, por questões de justiça tributária, a IN SRP nº 3/2005 instituiu norma complementar prevendo a exclusão da base de cálculo para fins da exação de que trata o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dos valores relativos ao material eventualmente fornecido e à utilização de equipamentos próprios ou de terceiros.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 289. Na prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, havendo previsão contratual de fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, esses valores serão deduzidos da base de cálculo da contribuição, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e comprovado o custo de aquisição dos materiais e de locação de equipamentos de terceiros, se for o caso, observado o disposto no §2º do art. 149 e no art. 152. (grifos

Ocorre que tal exclusão não é incondicionada. Há que existir previsão contratual de fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, constituindo-se condição *sine qua non* que tais valores sejam discriminados na nota fiscal/fatura/recibo de prestação de serviços e que seja comprovado o custo de aquisição dos materiais fornecidos e da locação de equipamento de terceiros, se for o caso.

No caso sobre o qual nos debruçamos, inexistente nas notas fiscais de serviços apuradas pela Fiscalização qualquer menção a fornecimento de materiais e equipamentos, muito menos comprovação de custo de aquisição dos materiais alegadamente fornecidos, tampouco dos eventuais equipamentos locados. O Recorrente sequer descreve quais foram esses materiais.

A própria Recorrente reconhece que não há nas notas fiscais de serviços menção a fornecimento de materiais e medicamentos.

Não procede a alegação recursal de que “*não podem as normas infralegais extrapolar os limites da lei*”. Conforme já visto, a base de cálculo de tal exação prevista expressamente na Lei de Custeio da Seguridade Social é o “**valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que são prestados à empresa por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho**”, inexistindo na norma legal tributária qualquer hipótese de exclusão de valores relativos a materiais e equipamentos.

O direito a tal exclusão houve-se por concedido mediante Norma Complementar Tributária, que não o fez de forma automática e a bangu, mas, sim, condicionada à discriminação de tais materiais/equipamentos nas notas fiscais/faturas/recibos de prestação de serviços e à comprovação do custo de aquisição dos materiais fornecidos/locação de equipamento de terceiros, não se contentando a legislação tributária com meras alegações verbais, desacompanhadas do indispensável adimplemento das condições fixadas nas normas concessivas do direito em tela.

E não se desdenhe do poder normativo da Instrução Normativa SRP nº 3/2005. Atente-se que os Incisos II, IV e VI, ‘a’ do art. 84 da Constituição da República afluem como fontes jurídicas de onde dimana a competência do Presidente da República para o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, com o auxílio dos Ministros de Estado, e o poder presidencial para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, bem assim como dispor sobre a organização e o funcionamento da máquina do Executivo Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;

(...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

(...)

VI - dispor, mediante decreto, sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;

Sintonizado nessa mesma frequência, a Suprema Lei reservou aos Ministros de Estado a competência para expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos.

Constituição Federal de 1988

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

I - exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência e referendar os atos e decretos assinados pelo Presidente da República;

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos; (grifos nossos)

III - apresentar ao Presidente da República relatório anual de sua gestão no Ministério;

IV - praticar os atos pertinentes às atribuições que lhe forem outorgadas ou delegadas pelo Presidente da República.

Art. 3º As atribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

Depreende-se do exposto que as Instruções Normativas expedidas pelos órgãos da administração direta decorrem da competência constitucional do Presidente da República e dos Ministros de Estado, estes últimos, para complementar e concretizar a vocação presidencialista, constitucionalmente afigurada. Por via de consequência, as Instruções Normativas dos órgãos da administração direta fulguram como emanções de agentes políticos de elevada estatura – Presidente da República e Ministros de Estado – ocupantes do arquétipo fundamental de Poder, os quais, nestas circunstâncias, aliam-se para formar a vontade superior do Estado, na ordenação estrutural do Poder Executivo Federal.

Assim, com esteio na Ordem Constitucional desfraldada nos parágrafos anteriores, e no uso das atribuições conferidas pelos arts. 1º e 3º da Lei nº 11.098, de 13 de janeiro de 2005 e pelo inciso IV do art. 18 do Anexo I do Decreto nº 5.469, de 15 de junho de 2005, a Secretária da Receita Previdenciária editou a

Instrução Normativa SRP nº 3/2005 dispondo sobre normas gerais de tributação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das destinadas a outras entidades ou fundos.

Lei nº 11.098, de 13 de janeiro de 2005.

Art. 1º Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais atribuições correlatas e consequentes, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento.

Art. 3º As atribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

Decreto nº 5.469, de 15 de junho de 2005

ANEXO I

Art. 18. À Secretaria da Receita Previdenciária compete:

(...)

IV - propor, em conjunto com a Secretaria de Previdência Social, o aperfeiçoamento da legislação tributária relacionada à previdência social e expedir os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;

Assentado que a Instrução Normativa suso citada encontra-se dotada de normatividade em grau necessário e suficiente à partilha *interna corporis* das atribuições do Ministério da Previdência Social, deflui daí que a empresa contratante, de acordo com a norma administrativa em realce, para deduzir os valores relativos ao fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, quando previsto em contrato, da base de cálculo da contribuição de que trata o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 tem que, necessariamente, discriminar tais materiais/equipamentos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e comprovar o custo de aquisição dos materiais e de locação de equipamentos de terceiros.

Diante de tal cenário, não havendo o Recorrente cumprido com fidelidade as exigências previstas na legislação tributária, não há como lhe assegurar o benefício pretendido.

3.3. DOS VALORES SUPOSTAMENTE GLOSADOS

Argumenta a empresa que não foram considerados pela Fiscalização os valores glosados/retirados das Faturas, ou seja, os valores cobrados em desacordo com o contrato e valores tabelados, ou, ainda, eventos que foram realizados fora das condições, que, via de regra, são descontados nas faturas dos meses posteriores ao da emissão da Nota Fiscal.

Tal pedido não reúne condições de prosperar.

Conforme consignado no Relatório Fiscal e no Relatório de Lançamentos, a matéria tributável lançada pela Autoridade Fiscal houve-se por apurada, diretamente, com base nos ***valores brutos das notas fiscais/faturas de prestação de serviços, relativamente a serviços que são prestados à empresa por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho***, conforme expressamente determinado pelo inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

O Recorrente alega que pelo procedimento acordado com a cooperativa, não é emitido um novo documento fiscal para corrigir eventuais correções referentes a eventuais glosas ou discrepâncias ocorridas em competências anteriores.

Muito embora extremamente difundido pelos Causídicos militantes do Direito Tributário, a busca sem medidas da verdade material, nesse ramo do Direito, não passa de um mito etéreo que não consegue vencer, nem por instantes, as expressas determinações inseridas nas leis tributárias que reclamam todas pelo formalismo exacerbado.

Não resta dúvida que a verdade material se configura na meta colimada pelo julgador de qualquer ordem, seja nas diversas instâncias judiciais, seja nas variadas áreas administrativas. O que varia, com certeza, é o âmbito de perquirição da verdade material, o qual, de regra, se circunscreve às provas acostadas aos autos.

No ramo do Direito Tributário, a legislação impõe a observância de um formalismo hercúleo, o qual, muita vez, suplanta a própria verdade material demonstrada nos autos, como sói ocorrer nas hipóteses de retenção de contribuições previdenciárias de que tratam os artigos 30, I, 'a' e 31 da Lei nº 8.212/91, este, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, e art. 4º da Lei nº 10.666/2003. Nesses casos, mesmo que reste demonstrado que a empresa obrigada não efetuou a retenção das respectivas contribuições previdenciárias (verdade material), estas sempre se presumirão feitas, oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei. Dessarte, nessas e em outras hipóteses, de nenhuma valia será a verdade material eis que a lei expressamente a desconsidera. Prevalece a presunção absoluta.

O ramo do Direito Tributário se configura, quicá, como aquele mais agrilhado pelos imperativos do formalismo, tanto no âmbito do direito material quanto na parte processual, o qual não pode ser desprezado pelo operador do direito, circunstância que caracterizaria negativa de vigência à norma tributária impositiva e eficaz.

A legislação tributária exige que todos os atos e fatos jurídicos praticados pelo Contribuinte sejam devidamente representados por um documento escrito, contabilizados em títulos próprios da contabilidade, devidamente informados em documentos específicos e/ou declaratórios a serem mantidos pela empresa ou encaminhados ao Fisco, tais como GPS, RPA, DIRF, DIPJ, GFIP, Notas Fiscais, folhas de pagamento, RAIS, etc.

Tais documentos, por força de lei, devem ser mantidos sob a tutela e guarda da empresa enquanto não estiverem caducas ou prescritas as obrigações e créditos tributários deles decorrentes.

Nessa perspectiva, avulta que negligenciada não pode ser a forma dos atos jurídicos, quando a legislação tributária assim o exige, sob pena de nulidade. Da áurea pena da Ministra Carmen Lúcia Antunes Rocha colhemos o ensinamento que reza: *"A civilização é formal. As formas desempenham um papel essencial na convivência civilizada dos homens; elas delimitam espaços de ação e modos inteligíveis de comportamento para que a surpresa permanente não seja um elemento de tensão constante do homem em seu contato com o outro em sua busca de equilíbrio na vivência com o outro e, inclusive, consigo mesmo"*.

Não por acaso já prelecionava Ihering: *"Inimiga jurada do arbítrio, a forma é a irmã gêmea da liberdade"*.

Anote-se que a manutenção de informação inverídica em documento particular que, nos termos da Lei de Custeio da Seguridade Social comporta a base de cálculo de contribuição previdenciária, constitui-se falsidade ideológica uma vez que representa alteração da verdade sobre fato juridicamente relevante, a teor do art. 299, in fine, do Código Penal.

Registre-se, por relevante, que a lei equipara a documento público o documento contábil ou qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, incorrendo nas mesmas penas cominadas ao crime de falsificação de documento público quem insere ou faz inserir nesses documentos declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado.

Nessa vertente, exigindo a lei, como da própria substância da hipótese de incidência, que a base de cálculo seja apurada com base, exclusivamente, nos valores brutos expressos nas notas fiscais de serviço prestados à empresa por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, havendo incorreções nos valores devidos pelo contratante ao contratado, a emissão de nota fiscal retificadora é de observância obrigatória, pois dela decorrem obrigações tributárias, não vinculando a Fazenda Pública as estipulações e convenções particulares acordadas entre as partes.

Como é cediço, a voz de defesa do sujeito passivo em matéria tributária se propaga em ondas documentais. No caso em apreço, a lei exige que a base de cálculo da exação em relevo corresponda ao valor bruto da nota fiscal ou

fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que são prestados à empresa por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Por tais razões, obrigando, como de fato obriga, a lei tributária o assentamento de todos os fatos jurídicos tributários em documentos específicos e idôneos, falam ao vácuo, no vertente Processo Administrativo Fiscal, as correções ajustadas entre as partes contratantes, sem o obrigatório reflexo nas correspondentes notas fiscais de serviço, uma vez que, unicamente com base nestes documentos, a lei exige que seja apurada a base de cálculo da contribuição social em debate.

Nessa perspectiva, a redução da base de cálculo pretendida pelo Recorrente, tendo por fundamento, tão somente, as alegadas glosas e incorreções no valor dos serviços, representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência ao preceito inscrito, de maneira isenta de dúvidas, no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

O Órgão Julgador de 1ª Instância já havia repelido, em sede de defesa administrativa, a pretensão ora deduzida pelo Recorrente, em razão da não retificação das notas fiscais/faturas ora em foco.

Mas enquanto houver bambu, tem flecha.

Aproveitando a oportunidade concedida para atacar a tese e espancar as razões sobre as quais se escorou o órgão *a quo* no juízo negativo de acolhimento ao pedido veiculado na impugnação, retorna à carga o sujeito passivo a formular as mesmas alegações de defesa, tão bem apreciadas na decisão recorrida, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores da negativa de provimento ora discutida, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe era avesso: a retificação das mencionadas notas fiscais/faturas, de onde é extraída, com exclusividade, a base de cálculo das contribuições do lançamento em debate.

Não se inclui na competência desta Corte Administrativa a redução do valor consignado nas notas fiscais/faturas. Tal redução somente poderá decorrer da emissão de um novo documento fiscal, que represente fielmente o valor dos serviços prestados à empresa por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho. Assim diz a lei.

3.4. DA MULTA DE MORA

O Recorrente defende a ilegitimidade da multa de mora aplicada, em razão da desproporção à infração cometida, constituindo violação expressa e direta à máxima da legalidade do ato administrativo, ocorrendo então o desvio da finalidade da multa e o abuso de poder. Afirmar que o controle de constitucionalidade deve ser feito com vistas no princípio da proporcionalidade, mediante os critérios da necessidade, adequação e proibição de excesso.

Não lhe sorri a razão.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obistou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuinto *ipsis litteris*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

*§1º - Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)*

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao principio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de multa de mora decorrente do descumprimento tempestivo de obrigações tributárias principais de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujos artigos 34 e 35 estatuem, de forma objetiva, que as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a multa de mora de caráter irrelevável.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de*

parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcèlement, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcèlement somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o §1º deste artigo.

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

Escapa, contudo, à competência deste Colegiado a sindicância da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido por aqueles que militam com profissionalismo no Direito que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Cumpre ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros 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:

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.

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, esta exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa moratória aplicada nos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente julgado, pode-se asselar categoricamente que a decisão de 1ª Instancia não demanda, alfim, qualquer reparo.

Por todo o exposto, há se se concluir pela procedência do lançamento levado a efeito pela Autoridade Fiscal, inexistindo arestas a serem reparadas.

4. DO RECURSO DE OFICIO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou decisão administrativa aviada no Acórdão Nº 07-25.909 – 5ª Turma da DRJ/FNS, a fls. 880/903, julgando procedente em parte o lançamento tributário, para deste fazer excluir as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro a novembro/2005, em razão da decadência, nos termos do §4º do art. 150 do CTN, e alterar a base de cálculo do Levantamento SE na competência julho/2006, mantendo o crédito tributário na forma do Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 866/879, recorrendo de ofício de sua decisão.

De fato, o Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o 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”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

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.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à

matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

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.

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN, contingência que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito inscrito no art. 150, §4º do CTN.

Além do mais, a verve de fundamentação do lançamento por homologação baseia-se no fato de, desde a ocorrência do fato gerador do tributo até a ocorrência do lançamento, o que existe é, tão somente, obrigação tributária, a qual é ilíquida e incerta, não dispondo a Administração Tributária de justo título para a cobrança. Torna-se, por isso, necessário o procedimento administrativo do lançamento para, conferindo à obrigação tributária os atributos da liquidez e certeza, convolá-la em crédito tributário, este sim exigível pelo Fisco. Daí a natureza jurídica dúplice do lançamento: declaratória da obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário.

Trocando em miúdos, somente após a efetiva convolação, pelo lançamento, da obrigação tributária em crédito tributário, passa a administração tributária a dispor de justo título para a exigência do crédito decorrente. Antes não. Antes do lançamento há, apenas, obrigação tributária: ilíquida, incerta e inexigível.

No caso das contribuições previdenciárias, como originariamente o sujeito passivo efetuava o recolhimento do tributo com fundamento em obrigação tributária, e não em crédito tributário, tal recolhimento, nessa condição, era ainda

indevido, haja vista que o beneficiário do pagamento – o Fisco, até então, não dispunha de justo título.

Ocorrido o fato gerador, a obrigação tributária correspondente ao pagamento realizado antecipadamente pelo Sujeito Passivo passava a depender da efetivação do respectivo lançamento, por parte da administração tributária, o qual, ocorrendo, convolava a obrigação em crédito tributário sendo este, imediatamente extinto pelo recolhimento antecipado efetuado pelo Sujeito Passivo.

É o que diz o §1º do art. 150 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

§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.

Em outras palavras, a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado realiza-se sob condição resolutória de ulterior homologação ao lançamento. Ou seja, se não houver lançamento, resolve-se a extinção do crédito tributário correspondente ao pagamento efetuado, podendo o Obrigado repetir o que se houve por indevidamente pago, haja vista que o pagamento deu-se com fundamento, não em razão de crédito tributário, e não em virtude de obrigação tributária, ilíquida, incerta e inexigível.

Daí a necessidade de lançamento associado, especificamente, ao montante que se houve por recolhido antecipadamente: Para convolar a obrigação tributária nascida com os fatos geradores praticados pelo Contribuinte no crédito tributário correspondente, este dotado de liquidez, certeza e exigibilidade, excluindo, a partir de então a possibilidade do Sujeito Passivo de repetir o que foi pago antecipadamente.

Note-se que, nos termos do §1º do art. 150 do CTN, a extinção do crédito tributário encontra-se sujeita a condição resolutória do lançamento. Ocorre que, nos termos do art. 173, I, do CTN, o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento extingue-se após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tal lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, exaurido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN sem que tenha ocorrido o lançamento, passa a dispor o Contribuinte do direito de repetir o que se houve por recolhido antecipadamente.

Para evitar tal repetição tributária, o legislador ordinário instituiu a figura do lançamento por homologação tácita daquilo se houve por antecipadamente recolhido a título de tributo, nos termos assentados no §4º do art. 150 do CTN.

Assim, escoado o prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, a Lei homologa o valor recolhido correspondente como se lançamento fosse. Daí o lançamento por homologação ser conhecido pela Doutrina e jurisprudência pelo termo “*auto lançamento*”.

Note-se que o lançamento por homologação tácita sempre, sempre irá ocorrer antes de exaurido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Registre-se, todavia, que a modalidade de lançamento por homologação somente é aplicável aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Nos termos da lei, o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento do recolhimento antecipado realizado pelo Sujeito Passivo, expressamente o homologa como se lançamento fosse. Inexistindo tal homologação expressa, esta soerá advir tacitamente, após o decurso de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Acontece que o §1º do art. 113 do CTN estatui que “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*”.

Assim, com a homologação expressa ou tácita, apenas a fração da obrigação tributária correspondente ao crédito tributário pago antecipadamente se houve extinta com o pagamento.

Ilumine-se que a própria lei estatui que não influem sobre a obrigação tributária **quaisquer atos anteriores à homologação**, aqui incluído por óbvio o ato do pagamento antecipado, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito, **os quais** serão considerados na apuração do saldo porventura devido.

Assim, nos termos do art. 150, *caput* e parágrafos, do CTN, apenas encontra-se extinta pelo pagamento antecipado e correspondente homologação tácita a fração da obrigação tributária correspondente ao pagamento realizado.

Dessarte, as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores cujo crédito tributário correspondente não se houve por contemplado pelo recolhimento antecipado permanecem hígidas, não sofrendo qualquer influência do pagamento realizado pelo Sujeito Passivo, nos termos do §2º do art. 150 do CTN.

Nessa vertente, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário referente às obrigações tributárias ainda não extintas pelo pagamento extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em atenção ao preceito inscrito no art. 173, I, do CTN.

No caso em apreciação, colhemos das provas e alegações presentes nos autos, máxime do Conta Corrente dos recolhimentos da empresa, assim como do CCORGFIIP - CONSULTA VALORES A RECOLHER X VALORES RECOLHIDOS X LDCG/DCG, que os recolhimentos efetuados antecipadamente pela empresa, no período de janeiro a dezembro de 2005, batem nos centavos com os valores devidos relativos aos fatos geradores declarados em GFIP, sendo certo que os fatos geradores objeto do vertente lançamento, não se houveram por declarados nessas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, circunstância que motivou a lavratura, na mesma ação fiscal, do Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA nº 37.304.645-6, CFL 68, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 11516.004202/2010-17.

CCORGFIIP - CONSULTA VALORES A RECOLHER X VALORES RECOLHIDOS X LDCG/DCG

COMPET	GFIP		GPS		LDCG/DCG
mm/aaaa	QTD.	VALOR A RECOLHER	QTD.	VALOR LÍQUIDO	VALOR ORIGINÁRIO
12/2005	1	11.913,73	1	11.913,71	NAO CONSTA
11/2005	1	11.023,27	1	11.023,28	NAO CONSTA
10/2005	1	9.476,65	1	9.476,66	NAO CONSTA
09/2005	1	11.680,96	1	11.680,96	NAO CONSTA
08/2005	1	11.847,62	1	11.847,63	NAO CONSTA
07/2005	1	11.668,14	1	11.668,15	NAO CONSTA
06/2005	1	12.039,74	1	12.039,70	NAO CONSTA
05/2005	1	10.448,64	1	10.448,64	NAO CONSTA
04/2005	1	11.681,64	1	11.681,64	NAO CONSTA
03/2005	1	11.754,32	1	11.754,28	NAO CONSTA
02/2005	1	23.559,81	2	23.559,81	NAO CONSTA
01/2005	1	28.572,37	3	28.572,39	NAO CONSTA

Nessas circunstâncias, somente pelo desenvolvimento de uma ação fiscal específica nas dependências da empresa em questão teve condições a Administração Tributária de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores ora lançados e de apurar a matéria tributável correspondente.

Dessarte, ante a comprovada inexistência de recolhimento antecipado do tributo em relação aos fatos geradores objeto do vertente lançamento, as obrigações tributárias de tais fatos geradores permanecem híginas, não sofrendo qualquer influência do recolhimento antecipado efetuado pelo Recorrente relativo aos demais fatos geradores que não estes.

Nessa prumada, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário referente às obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores contidos neste Auto de Infração de Obrigação Principal extingue-se após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos assentados no art. 173, I, do CTN.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, espousa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Cumpre focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

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, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercer-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espancando definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2004 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2006, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2010, inclusive.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido o Auto de Infração em debate lavrado aos 07 dias do mês de dezembro de 2010, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2004, inclusive, nos termos do art. 173, I do CTN, excluídos os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, considerando que o vertente Auto de Infração de Obrigação Principal promoveu o lançamento tributário relativo a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2005 a dezembro/2007, conclui-se que todas as obrigações tributárias objeto do presente lançamento decorrem de fatos geradores ocorridos em horizonte temporal ainda não ceifado pela decadência tributária.

Quanto à retificação da base de cálculo referente ao mês competência julho/2006, a decisão do Órgão Julgador de 1ª Instância não merece reparos, haja vista ter-se verificado que a nota fiscal nº 40836 houve-se por lançada em duplicidade.

Por tais razões, pugnamos pelo provimento parcial do Recurso de Ofício para, reconhecendo a regência do art. 173, I do CTN, afastar a declaração de decadência proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância.

Outrossim, deve ser excluído do lançamento o crédito tributário decorrente da nota fiscal nº 40836, lançada em duplicidade na competência julho/2006, nos termos expendidos no Acórdão nº 07-25.909 – 5ª Turma da DRJ/FNS.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Outrossim, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso de Ofício, tão somente para EXCLUIR o valor de R\$ 437,71 da base de cálculo da competência julho/2006, decorrente do lançamento em duplicidade da nota fiscal nº 40836, mantido o crédito tributário relativo a todos os demais fatos geradores.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Voto Vencedor

Decadência. A controvérsia dos autos que interessa ao presente voto diz respeito a qual regra decadencial contida no CTN deve ser aplicada.

A decisão da DRJ aplicou a regra decadencial expressa no parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, pois “conforme demonstrado nos autos, no RDA — Relatório de Documentos Apresentados, fls. 12 e 12-verso e no RADA — Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, fls. 13 a 16, houve recolhimento antecipado de créditos previdenciários, nas competências 01/2005 a 11/2005, ou seja, **a empresa recolheu**, ainda que parcialmente, **contribuições** previdenciárias **que incidiram sobre o fato gerador ora lançado**” (fls. 891).

Por outro lado, o respeitável relator defendeu a aplicação do artigo 173, I, do CTN, pois, como **restaria comprovada a “inexistência de recolhimento antecipado do tributo em relação aos fatos geradores objeto do vertente lançamento**, as obrigações tributárias de tais fatos geradores permanecem hígidas, não sofrendo qualquer influência do recolhimento antecipado efetuado pelo Recorrente relativo aos demais fatos geradores que não estes”.

Do voto da DRJ colhe-se, como destacado, que houve recolhimento relativo aos fatos geradores lançados, enquanto que no voto do respeitável relator extrai-se que inexistem recolhimentos. A celeuma não está na análise das provas dos autos, mas na concepção que cada qual tem sobre o que constitui o fato gerador para fins de definição se houve recolhimento ou não. Assim, ambos parecem concordar que o pagamento antecipadamente realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, § 4º, do CTN em relação aos fatos geradores para os quais houve o pagamento antecipado. Todavia, como afirmado, cada um tem um entendimento próprio sobre o que consubstancia o fato gerador da obrigação tributária.

Vejamos o que entendemos por fato gerador. Antes, porém, é preciso justificar que a expressão *fato gerador*, está sendo utilizada aqui de forma equivalente à *hipótese de incidência*, indicando “tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54).

Pois bem. O Código Tributário Nacional demarca que o fato gerador é a situação definida em lei como *necessária e suficiente* à sua ocorrência. Então, voltando à questão tratada, pergunta-se: qual é esta situação necessária e suficiente para a configuração da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária? Vejamos o quadro normativo para chegarmos a uma conclusão.

O art. 195, I, *a*, da CF, estipula os limites da instituição de contribuições previdenciárias, estabelecendo, assim, o seu arquétipo constitucional. Sem especificação muito pormenorizada do fato gerador das aludidas contribuições, dispõe que são devidas pela

empresa e que incidem sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.”

Subordinado a tais ditames e concretizando a hipótese de incidência/fato gerador, os incisos I, II e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 são repetitivos ao estipularem que a contribuição previdenciária das empresas incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título “no decorrer” ou “durante o mês”.

Do cotejamento dos referidos dispositivos, extraímos os elementos essenciais da hipótese de incidência/fato gerador, de sorte que podemos concluir que o legislador não atomizou o fato gerador da contribuição previdenciária tomando por base cada levantamento ou cada rubrica. Pelo menos não há menção expressa neste sentido. Também podemos afirmar que o legislador optou por segmentar o fato gerador mês a mês.

Da mesma forma ocorre com a contribuição do segurado. Vejamos a contribuição dos segurados empregados e avulsos, a qual leva em consideração o denominado salário-de-contribuição mensal (art. 20 da Lei nº 8.212/91), que está definido no inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 com critérios semelhantes aos da contribuição da empresa, naquilo que nos interessa. Para o referido dispositivo legal, o salário-de-contribuição corresponde à “totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês”. Depreende-se da análise atenta do dispositivo legal que, novamente, o legislador congrega todos os rendimentos daquela competência em um único instituto – salário-de-contribuição. É verdade que o salário-de-contribuição representa a base de cálculo, e não propriamente o fato gerador, todavia, o corte temporal (mensal) e quantitativo (totalidade) da descrição indica, novamente, que **a situação necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador é o pagamento ou crédito da totalidade da remuneração, “no decorrer” ou “durante o mês”.**

Voltando para a contribuição da empresa, se consideramos que a Lei nº 8.212/91, ao estabelecer que a contribuição previdenciária incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título no “decorrer” ou “durante o mês” (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991) está definindo o seu fato gerador, podemos concluir que este fato gerador constitui-se da totalidade da remuneração no mês e não de cada parcela, rubrica ou levantamento isoladamente.

Se a definição do fato gerador apóia-se na totalidade da remuneração **no decorrer do mês**, consequentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à toda àquela competência. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, **para aquela competência**, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN.

Diversas são as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais que parecem apontar para esse sentido:

*DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERMO INICIAL E PRAZO É de cinco anos o prazo para a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo a contribuição previdenciária. **Confirmado o pagamento antecipado, ainda que se trate de recolhimento genérico, relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo, o prazo se inicia na data do fato gerador, na forma definida pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.***

(Recurso Especial 13971.001934/2007-16, Rel. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 2ª Turma, julgado em 25/04/2013)

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS É de cinco anos o prazo para a Fazenda Nacional constituir crédito relativo a contribuição previdenciária. Confirmado o pagamento antecipado, ainda que se trate de recolhimento genérico, relativo a valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo, o prazo se inicia na data do fato gerador, na forma definida pelo art. 150, § 4º, do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

(Recurso Especial 36550.000603/2007-15, Rel. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 2ª Turma, julgado em 07/11/2012)

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4º, ART. 150, DO CTN.

Comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733. No presente caso, há informação do próprio Fisco sobre a existência e verificação de recolhimentos, o que determina a aplicação do § 4º, Art. 150 do CTN.

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. PENALIDADE. IDENTIDADE.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. No caso, para aplicação da regra expressa no CTN, deve-se comparar as penalidades sofridas, a antiga em comparação com a determinada pela nova legislação, o que não ocorreu, motivo do provimento do recurso.

(Recurso Especial 13637.000873/2007-62, Rel. Conselheiro Marcelo Oliveira, 2ª Turma, julgado em 08/08/2013)

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4º, ART. 150, DO CTN.

Comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

No presente caso, há recolhimentos parciais efetuados, motivo do provimento do recurso.

(Recurso Especial 37213.000269/2007-85, Rel. Conselheiro Marcelo Oliveira, 2ª Turma, julgado em 25/04/2013)

(destaques nossos)

É verdade que estamos tratando aqui da contribuição prevista no artigo 22, IV, da Lei nº 8.212/91, mas, conforme abalizada doutrina, esta contribuição “foi criada justamente para substituir os 20% devidos em razão dos valores percebidos pelos cooperados” (IBRAHIM, Fabio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*, 17. ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 275), “criando-se uma clara substituição tributária” (idem, p. 274). Vale dizer, a substituição refere-se à contribuição prevista no artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91 e sobre a qual já definimos o fato gerador. Portanto, tudo quanto afirmado relativamente à definição do fato gerador, aplica-se, indistintamente, ao caso presente.

Sendo assim, havendo recolhimentos nas competências 01/2005 a 11/2005 e diante da concepção de que o fato gerador da contribuição em comento refere-se à totalidade da competência, pode-se reconhecer que há recolhimentos a homologar, conforme preceitua o art. 150, § 4º do CTN. Destarte, com razão a decisão de primeira instância, devendo ser negado provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado