



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

Processo nº 16045.000365/2007-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.274 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente HOSPITAL SÃO LUCAS DE TAUBATÉ SC LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1997 a 31/12/2006

RECURSO GENÉRICO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado que não configure matéria de ordem pública, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicada esta última regra.

COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL PARA ANALISAR VÍNCULO EMPREGATÍCIO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Os auditores da Receita Federal do Brasil possuem competência para considerar os atos praticados pela empresa como simulados e promover o lançamento do crédito tributário, reconhecendo vínculo empregatício não apontado pela empresa, limitado, evidentemente, aos efeitos tributários de tal reconhecimento.

PROFISSIONAL DE MEDICINA. VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO CONFIGURADO. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO.

O reconhecimento do vínculo empregatício entre o Hospital e o profissional de medicina depende de prova cabal da subordinação. Via de regra, não se presume a subordinação do médico.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS. Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, deve ser comparada à penalidade nesta prevista (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento - devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN - as contribuições apuradas até a competência 12/2001, anteriores a 01/2002, nos termos do voto do (a) Redator(a) designado(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram pela manutenção da multa aplicada; II) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, no mérito, na questão da desconsideração dos vínculos pactuados e enquadramentos como segurados empregados - somente em relação aos trabalhadores que atuam nos setores da UTI adulto, plantão UTI neonatal, plantão centro cirúrgico e laudos exames eletrocardiográficos emergenciais - nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Marcelo Oliveira acompanhou a votação por suas conclusões, devido à ausência de comprovação do requisito subordinação; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto do Relator.

Redatores designados: Mauro José Silva (decadência) e Damião Cordeiro de Moraes (descaracterização do vínculo pactuado).

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES - Relator.

(assinado digitalmente)

MAURO JOSÉ SILVA – Redator designado.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, lavrada em 12/07/2007, em desfavor de HOSPITAL SÃO LUCAS DE TAUBATÉ S/C LTDA, face às contribuições devidas à Seguridade Social, referentes às contribuições sociais a cargo do segurado e da empresa, inclusive para o financiamento das prestações por acidente do trabalho e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, bem como às devidas a outras entidades, conforme relata o AFRFB no Relatório Fiscal de fls. 131/146.

Ademais, o presente lançamento constituiu-se no valor de R\$ 1.738.965,54 (um milhão, setecentos e trinta e oito mil, novecentos e sessenta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos), tendo em vista que fora verificado que quase todos os médicos do hospital eram tidos pela contratante como prestadores de serviços terceirizados, entretanto, concluiu-se que se tratava de relação de emprego, haja vista que prestam serviços de forma direta, habitual, remunerada, pessoal e subordinada à notificada, sendo certo que o Relatório Fiscal contém a desconsideração de cada um dos contratos apresentados durante a auditoria fiscal, com minuciosa menção dos elementos de convicção encontrados.

Inconformada, a ora Recorrente ofereceu Impugnação de fls. 323/364, tendo o acórdão de fls. 761/780 julgado o lançamento procedente e mantido o crédito tributário, conforme se pode observar da ementa a seguir transcrita:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 19/08

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 27/08/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, A

ssinado digitalmente em 12/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por DAM

IAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 27/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

*Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006
NFLD DEBCAD Nº 37.037.580-7, de 12/07/2007.*

INCONSTITUCIONALIDADE. A declaração de inconstitucionalidade de atos normativos é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário. Art. 97 e 102, I "a", da CF.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO. MÉDICO PLANTONISTA. Uma vez caracterizados os pressupostos do segurado empregado, são devidas as correspondentes contribuições previdenciárias. O médico plantonista é considerado segurado empregado quando presentes subordinação, não eventualidade, onerosidade e pessoalidade. Artigo 12, I, "a", da Lei nº 8.212/91.

CONVENÇÕES PARTICULARES. OPOSIÇÃO. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. Pode a autoridade fiscal, atuando em nome da Administração Tributária, desconsiderar a classificação adotada pela empresa ou a nome dado ao negócio jurídico celebrado, se verificar que isto não corresponde à realidade fática. Artigo 229, § 2º, do RPS/99, bem como artigos 118 e 123 do CTN.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos. O art. 45 da Lei 8.212/91 não foi até hoje declarado inconstitucional, estando em plena vigência, não podendo deixar de ser aplicado pela Administração. As contribuições previdenciárias estão sujeitas ao lançamento por homologação, tendo o ente tributante dez anos para constituir o crédito tributário pelo lançamento.

JUROS. TAXA SELIC. MULTA. Sobre as contribuições sociais em atraso incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, e multa de mora, que não podem ser relevados (art. 34 e 35, da Lei nº 8.212/91).

Lançamento Procedente

Irresignada com a r. decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário de fls. 787/831, alegando, em síntese:

- a) Que o prazo de decadência para efetuar cobrança de contribuições previdenciárias é de 5 (cinco) anos conforme se depreende no art. 150, §4º, do CTN, a contar da ocorrência do fato gerador, razão pela qual todos os tributos cobrados nas competências de 01/1997 a 07/2002 encontram-se decaídos;
- b) Que, de acordo com a Lei 11.457/2007, a Receita Federal não tem competência para estabelecer vínculo empregatício entre partes ou para descaracterizar uma relação autônoma de prestação de serviços, sendo atribuição da Justiça do Trabalho;
- c) Que a NFLD carece de nulidade, vez que ao ser lavrada, a Fiscalização deixou de indicar as alíquotas e bases de cálculos referentes às contribuições lançadas, bem como houve precariedade dos fundamentos do crédito fiscal;

- d) Que a nulidade advém do cerceamento à defesa, decorrido da falta de requisitos legais essenciais e acessórios da autuação, haja vista a Fiscalização não ter apresentado elementos probatórios suficientes que justificassem a configuração do vínculo empregatício, notadamente em relação ao requisito subordinação, indispensável à caracterização do segurado como empregado;
- e) Que deveria haver uma diligência, tendo em vista que com a realização desta tornar-se-ia possível à fiscalização ter acesso às informações que permitirão a conclusão sobre o verdadeiro montante dos valores já recolhidos por tais profissionais;
- f) Que a multa seja modificada, levando-se em consideração os princípios da Proporcionalidade, Capacidade Contributiva e do Não-Confis, bem como que seja excluída a Taxa SELIC como juros na quantificação do valor devido.

Vieram os autos a este Conselho por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Do Mérito

Da preclusão sobre as matérias não alegadas

Nas razões recursais ora em apreço, a Recorrente sequer se defendeu quanto ao mérito da questão acima exposto, já que em nenhum momento afirma que os valores apontados pela fiscalização não correspondem a fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou seja, apresentou uma defesa genérica, não se desincumbindo do ônus da prova em contrário do afirmado pela fiscalização.

Pois bem. A despeito de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

Art. 9º A impugnação mencionará:

(...)

§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto a pretensão externada no lançamento. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar consequências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver

ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de analisar a questão de mérito, posto que não contestada pela Recorrente.

Da Decadência

Tendo sido argüida, em via recursal, a decadência dos débitos compreendidos no presente lançamento, constata-se que parcela deles foi atingida pelo inegável decurso do prazo decadencial previsto em lei para a cobrança de valores relativos às contribuições previdenciárias.

No caso em apreço, o lançamento foi realizado enquanto vigorava os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, segundo os quais os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias seria de 10 anos.

Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12.06.2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal–STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais aqueles dispositivos legais e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

È come voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A da Constituição Federal - *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.

Lei nº 11.417, de 19/12/2006 - Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

(...)

...Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatar a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto, uma vez que existem duas regras, aparentemente conflitantes, dispondo sobre a decadência de créditos tributários, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

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.

(...)

§ 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.

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.

Harmonizando os referidos dispositivos legais, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

- 1) Quando não tiver havido pagamento antecipado;
- 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação;
- 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

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

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

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

4. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

5. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, “quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias”.

No caso dos autos, verifica-se que o contribuinte pagou parcela das contribuições previdenciárias referentes ao período do lançamento, fato este evidenciado pelo próprio relatório fiscal.

Ademais, não tendo sido constatado dolo, fraude, ou simulação na conduta da Recorrente, verifica-se circunstância necessária à aplicação do art. 150, §4º do CTN e, conseqüente, afastamento do seu art. 173, I.

Desta feita, considerando que a consolidação do crédito previdenciário se deu em 12/07/2007 e que a autuação abrange fatos geradores ocorridos anteriormente a julho/2002, tenho como certo que estão decaídas as competências de 01/1997 a 07/2002, isto é, anteriores a julho/2002.

Da alegação de cerceamento de defesa e conseqüente nulidade da NFLD por não discriminar base de cálculo e fato gerador – Do pedido de diligência

Primeiramente, a ora recorrente alega que quando da lavratura da presente NFLD, a fiscalização teria incorrido em numerosos equívocos, dentre os quais destacou a ausência de indicação das alíquotas e bases de cálculos referentes às contribuições lançadas e a precariedade dos fundamentos do crédito fiscal. Deste modo, teria se caracterizado o cerceamento de defesa, tendo em vista que faltaram requisitos legais essenciais e acessórios da autuação, razão por que deveria haver a nulidade da presente notificação.

Todavia, a pretensão do contribuinte não merece prosperar.

Cerceamento de defesa ocorre quando há uma limitação na produção de provas de uma das partes no processo, que acaba por prejudicar a parte em relação ao seu objetivo processual. Qualquer obstáculo que impeça uma das partes de se defender da forma legalmente permitida gera o cerceamento da defesa, causando a nulidade do ato e dos que se seguirem, por violar o [princípio constitucional](#) do [devido processo legal](#).

No caso dos autos verifica-se que a presente notificação encontra-se revestida das formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, conforme disposto na legislação citada no Relatório Fiscal (fls. 131/146) e no “Fundamentos Legais do Débito” (fls. 113/119).

Ademais, imperioso destacar que a fiscalização constituiu o crédito previdenciário correspondente, conforme determina o art. 37, da Lei nº 8.212/91, e artigos 229, 243 e 245 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com descriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, em total consonância com as normas legais.

Portanto, constata-se que os requisitos formais exigidos para o devido processo administrativo fiscal foram devidamente atendidos, razão pela qual não deve ser acolhida a alegação de cerceamento de defesa e consequentemente o pedido de nulidade da presente notificação.

Outrossim, alega a recorrente que não há débitos e que por essa razão deveria ser realizada diligência para averiguação dos valores recolhidos pelas pessoas jurídicas constituídas pelos médicos para dissimular a relação jurídica efetivamente estabelecida com o hospital.

Imperioso salientar que o contribuinte deveria ter realizado prova, ainda que por amostragem, de que tais pessoas jurídicas efetivamente recolheram contribuições, até para que esses valores fossem deduzidos do montante total devido pela empresa.

Em outras palavras, caso tivesse sido apresentados os recolhimentos efetuados pelos demais contribuintes, a fiscalização estaria obrigada a considerá-los em documentos apropriados.

Contudo, a ora Recorrente limitou-se a afirmar eventual duplicidade, ou seja, não se desincumbiu do seu ônus, razão pela qual se torna inviável e manifestamente protelatório o pedido de diligencia formulado.

Da competência da Receita Federal para verificar existência de vínculo empregatício

Aduz o contribuinte que a Receita Federal não tem competência para estabelecer vínculo empregatício entre partes ou para descaracterizar uma relação autônoma de prestação de serviços.

“a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Por outro lado, a Lei nº 10.593/2002, que disciplinava a carreira dos Auditores-Fiscais de Contribuições Previdenciárias, atribuía a competência para lançar e constituir os créditos previdenciários.

Assim, no exercício legal de sua atividade, o auditor-fiscal pode desconsiderar as atividades da empresa como simuladas e promover o lançamento do crédito tributário, reconhecendo vínculo empregatício não apontado pela empresa, limitado, evidentemente, aos efeitos tributários do vínculo empregatício.

Para ratificar esse entendimento, basta verificar que o Projeto de Lei que resultou na edição da Lei nº 11.457/2007, que criou a Super Receita, continha originariamente dispositivo que restringia à decisão judicial a desconsideração da pessoa, ato ou negócio jurídico que implique reconhecimento de relação de trabalho, com ou sem vínculo empregatício (art. 6º, §4º), tendo sido vetado pelo Presidente da República.

Assim, persiste no ordenamento jurídico pátrio a autorização para o Auditor-Fiscal exigir o adimplemento das contribuições previdenciárias decorrentes do pagamento a prestadores de serviços a partir da consideração de vínculo empregatício, não sendo tal ato de competência privativa da auditoria-fiscal de natureza trabalhista, tampouco exclusivamente da Justiça do Trabalho.

No caso dos autos, a fiscalização identificou a existência de segurados enquadrados como empregados nos termos do art. 12, I, “a” da Lei nº 8.212/1991:

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

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Deste modo, ainda que formalmente a relação firmada entre a empresa e o segurado tenha aparência de vínculo diverso, pode a fiscalização desconsiderar o vínculo pactuado e aplicar a legislação na qual está o segurado enquadrado, nos termos do art. 229, §2º do Regulamento da Previdência Social.

O regime jurídico aplicável ao segurado é o legalmente previsto, não tendo importância a forma adotada pelas partes, pois esta não tem o condão de afastar a previsão normativa.

Não é por outra razão que a legislação admite que, diante de simulação, seja aplicada a disciplina jurídica prevista para o fato dissimulado, consoante preceitua o art. 167 do Código Civil.

Afasto, assim, a alegação de nulidade suscitada pela Recorrente.

Da existência de vínculo empregatício

Verificada a competência da Receita Federal para desconsiderar os negócios jurídicos considerados como simulados, impõe-se analisar os fatos que ensejaram a aplicação do regime jurídico previsto aos segurados empregados.

No caso dos autos, verificou-se a ocorrência de todos os requisitos necessários para a caracterização da relação de emprego exigidos pelo art. 12, I, "a" da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 9.º, I, "a", do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, quais sejam, a não-eventualidade (habitualidade), a remuneração, a pessoalidade e a subordinação.

Conforme afirmado pela fiscalização, “no período auditado houve apenas uma contratação de profissional médico como segurado empregado do nosocômio na função de Coordenador da UTI ADULTO, e mais nenhuma contratação de médico segurado empregado, principalmente para o serviço de emergência, porém sempre ocorreram pagamentos por serviços prestados.

A maioria desses médicos supostamente autônomos passou a receber honorários como pessoas jurídicas a partir de 2003, embora exercessem a mesma atividade, além de que os próprios médicos é quem prestavam serviço, o que deixa evidente a pessoalidade.

A remuneração era estipulada por plantão e/ou tarefas estipuladas, com remuneração fixa e previamente pactuada, submetidas à política administrativa da empresa.

Dessa forma, a fiscalização demonstrou a presença de subordinação, pessoalidade, onerosidade e não-eventualidade, requisitos necessários à caracterização do vínculo de emprego e caracterizou a pessoa física, enquadrada como autônomo pela empresa, como segurado empregado da recorrente, não merecendo qualquer reparo a autuação em comento.

Da cobrança da Taxa SELIC

Entendo ser possível e correta a aplicabilidade da Taxa SELIC nos casos de atraso no pagamento de importâncias devidas ao INSS, haja vista sua previsão legal estar devidamente fundamentada no art. 58, inc. II do Decreto nº 2.173/97, consoante se pode observar:

Art. 58. Para o pagamento de valores das contribuições e demais importâncias devidas à seguridade social, arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e não recolhidas até a data de seu vencimento, inclusive dos débitos objeto de parcelamento, incidirão: [...]

II - juros de mora:

a) um por cento no mês do vencimento;

b) equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC nos meses intermediários;

c) - um por cento no mês do pagamento;

Além do mais, ressalto que recentemente o Segundo Conselho aprovou a Súmula nº 03 que assim dispôs sobre a matéria:

“SÚMULA Nº 3 - É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.”

Relembre-se, mais uma vez, no que tange à alegada inconstitucionalidade da taxa, o entendimento de que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102, I, “a” e III, “b”, art. 103, § 2º; Emenda Constitucional nº 3/93; Código de Processo Civil -, arts. 480 a 482).

Da multa moratória

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Da Conclusão

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para reconhecer a decadência dos períodos de 01/1997 a

Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 17/07/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

IAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 27/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16045.000365/2007-32
Acórdão n.º **2301-002.274**

S2-C3T1
Fl. 852

07/2002, isto é, anteriores a agosto/2002, bem como para que seja aplicada a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado (Decadência):

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo

único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“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”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

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

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 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.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

“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 do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

Relator:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.733 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

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

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

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed.,

Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extraí-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados à reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“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;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.733-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido

pela Lei 11.733/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Ainda sobre o assunto, estamos cientes que após o trânsito em julgado do Resp 973.733, em 22/10/2009, a Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de admitir que os fatos geradores ocorridos em dezembro de 200X só tem seu *dies a quo* em relação à decadência em 01 de janeiro de 20(X+2), conforme podemos conferir na ementa a seguir:

EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2) Julgado em 09/02/2010.

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 entanto, como a vinculação imposta aos Conselheiros pelo art. 62-A do RICARF só abrange o teor do que foi decidido em Recursos Repetitivos, o julgado da Segunda Turma não tem tal *status* e não se refere à composição de toda a Primeira Seção como o Resp 973.733, concluímos que não podemos tomar o referido ED como interpretativo do Resp 973.733. Logo, não estamos desvinculados de acompanhar o conteúdo do Resp 973.733, notadamente o item da ementa daquele Acórdão, o que resulta em mantermos nossa posição de considerar que mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, adotaremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso

I.

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 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.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Observamos a inexistência de pagamentos relativos aos fatos geradores que interessam para a discussão sobre a decadência, logo, conforme acima explanado, é de ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do CTN. Tendo sido o lançamento cientificado em 2007, o fisco poderia efetuar o lançamento para fatos geradores posteriores a 12/2001. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo prazo de caducidade.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, Redator Designado (descaracterização do vínculo pactuado):

DA INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo HOSPITAL SÃO LUCAS DE TAUBATÉ SC LTDA em face da decisão que manteve o lançamento de débito devido ao fato de a empresa ter deixado de declarar em GFIPs as remunerações pagas a título de serviços prestados por médicos e por médicos cooperados.

Conforme relatado na sessão de julgamento, o recorrente se insurge contra o lançamento efetuado em razão da caracterização de segurados empregados dos profissionais médicos que exerciam funções de plantonistas, supervisores e laudistas do Departamento de Emergência do Hospital recorrente, uma vez que a fiscalização teria verificado a presença dos requisitos caracterizadores da relação de emprego.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem firmado jurisprudência no sentido de permitir a desconsideração dos atos privados, tais como os de contratação de pessoa jurídica, pela autoridade tributária, com a consequente caracterização da relação de emprego. Tanto a legislação quanto a jurisprudência admitem a desconsideração contratual para fins fiscais, quando essa é pressuposto da exação autuada (cf. CTN, 123, 116 p. ún. c/c arts. 12, I, 32 e 37 da Lei n. 8.212/91 c/c arts. 9º, 229, § 2º, 243 e 245 do Dec. 3048/99; STJ, REsp 515821/RJ, Min. Franciulli, DJ 25.4.05; CARF, 2ª S. 6ª TE, ac. 280600159, proc. 35582002542200782, rel. Cons. Kleber Araújo, d. 2.6.2009).

A Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que aplico ao caso por ser tratar de norma de regência das relações trabalhistas que não pode ser descartada, assevera em seu art. 3º que “considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”. Pela legislação previdenciária, empregado é aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração. Presentes estes elementos, o Fisco está autorizado a desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Diante da existência de contratos de prestação de serviços firmados diretamente pelo contribuinte com terceiros, transfere-se para a fiscalização o ônus de provar que, a despeito da existência de tal contrato, na realidade, a relação estabelecida tem natureza jurídica de vínculo de emprego.

Extraí-se do relatório da notificação fiscal de lançamento do débito os contratos desconsiderados pela fiscalização tinham como objeto o desenvolvimento das seguintes atividades médicas: (a) plantão UTI adulto; (b) plantão UTI neonatal; (c) plantão centro cirúrgico; (d) coordenador de setor; (e) conselho interdepartamental; (f) laudos exames eletrocardiográficos.

Especificamente quando se tratar de profissionais liberais – acima de tudo quando se cuidam de médicos plantonistas –, é vedado ao fisco conjecturar que as atividades desenvolvidas pelos médicos seriam serviços prestados de forma habitual, pessoal e subordinada, caracterizando-os, assim, como segurados empregados.

Via de regra, não se presume a subordinação do médico. O reconhecimento do vínculo empregatício entre o Hospital e o profissional de medicina depende de prova cabal da subordinação.

Segundo Maurício Godinho Delgado: "A subordinação, como se sabe, é aferida a partir de um critério objetivo, avaliando-se sua presença na atividade exercida, no modo de concretização do trabalho pactuado. Ela ocorre quando o poder de direção empresarial exerce-se com respeito à atividade desempenhada pelo trabalhador, no modus faciendi da prestação de trabalho. A intensidade de ordens no tocante à prestação de serviços é que tenderá a determinar, no caso concreto, qual sujeito da relação jurídica detém a direção da prestação dos serviços: sendo o próprio profissional, desponta como autônomo o vínculo concretizado; sendo o tomador de serviços, surge como subordinado o referido vínculo" (in Curso de Direito do Trabalho", 3ª ed. LTr, 2004. p. 334).

De acordo com as Cortes trabalhistas, a presunção da subordinação vai contra a natureza do serviço prestado pelo médico, *verbis*:

“MÉDICO RELAÇÃO DE EMPREGO. ÔNUS DA PROVA. O médico encontra-se enquadrado na categoria dos profissionais liberais, quais sejam, aqueles que exercem, profissionalmente, com liberdade de concepção, independência de opinião e autonomia de execução, atividades que demandem a aplicação de conhecimentos técnicos e científicos. Tal peculiaridade, conquanto não implique em óbice ao acolhimento do pedido de reconhecimento de vínculo de emprego entre as partes, transfere para o reclamante o ônus de provar que a prestação de serviços era subordinada. Inexistindo prova nos autos tendente a evidenciar a existência de subordinação na relação travada entre o profissional e o hospital em cujas dependências este se ativava, mostra-se inviável reconhecer o vínculo de emprego postulado”. (TRT da 10ª Região. 00189-2007-007-10-00-5 RO. Rel. Desembargador André R. P. V. Damasceno. DEJT 17/04/2009).

“VÍNCULO DE EMPREGO – MÉDICO – Não é empregado, mas sim autônomo, o profissional que pode se fazer substituir por outro no trabalho em clínica médica. Aonde a personalidade não é configurada (mormente quando elevado é o nível do trabalhador), não há como presumir a subordinação jurídica, sob pena desta Justiça especializada agasalhar indesejado enriquecimento sem causa” (TRT da 2ª Região. RO 54228. Rel. Juiz Ricardo Verta Ludovice . DOESP 17/10/2003).

“VÍNCULO DE EMPREGO - MÉDICO PLANTONISTA - AUSÊNCIA DOS REQUISITOS INSCRITOS NOS ARTS. 2º E 3º DA CLT - NÃO CONFIGURAÇÃO. Verificado que o Reclamante, como médico cumpria alguns poucos plantões semanais na emergência do hospital, recebendo integralmente e apenas os valores das consultas pagas pelos pacientes que ali atendia, inclusive podendo se fazer substituir por outros cadastrados na empresa, em tal relação não estão presentes os requisitos inscritos nos arts. 2.º e 3.º da CLT, o que obsta o reconhecimento do almejado liame empregatício. Relações jurídicas desta natureza se apresentam marcadas pela autonomia do profissional, liberal que é por excelência, não a desnaturando o fato deste sujeitar-se a normas de organização interna do estabelecimento, de modo que os direitos e obrigações delas decorrentes se situam na órbita civil” (TRT da 10ª Região. 01205-2008-013-10-00-0 RO. Juiz do Trabalho Convocado João Luis Rocha Sampaio. DEJT 23/10/2009)

Esclarece-se que o médico está enquadrado na categoria dos profissionais liberais, aqueles que exercem profissionalmente, com liberdade de concepção, independência de opinião e autonomia de execução, atividades que demandem a aplicação de conhecimentos técnicos e científicos. É certo que tal peculiaridade não obsta o reconhecimento de vínculo de emprego. Todavia, transfere para a administração tributária o ônus de provar que a prestação de serviços se deu de forma subordinada.

Sobre a subordinação dos profissionais médicos nas unidades emergenciais e de tratamento intensivo, o voto do Juiz do Trabalho Convocado João Luis Rocha Sampaio no RO 01205-2008-013-10-00-0 dispõe da seguinte forma: “Convém salientar que normas de organização dos serviços não importa, necessariamente, em submissão a controle diretivo ou disciplinar, sobretudo quando envolve emergência de unidade hospitalar, cujas peculiaridades da atividade impõem, por sua própria natureza, rígido padrão de funcionamento. Significa dizer que não detêm aptidão para afetar e descaracterizar a autonomia que usufruem os profissionais médicos. Os dados coligidos deixam entrever a ausência de subordinação no liame travado entre as partes, cumprindo acentuar que a coordenação exercida pelo Reclamado se mostra insuscetível de desnaturar a real índole da relação mantida entre as partes. Tudo sinaliza na direção de que existiu, na realidade, autêntica parceria entre as partes, na medida em que o Autor, valendo-se da estrutura do Hospital e da projeção deste perante a comunidade local, auferia os ganhos provenientes dos pagamentos efetuados pelos pacientes que para ali acorriam e por ele eram atendidos, isto sem a necessidade de arcar com os custos da manutenção de um consultório próprio. [...] O visível propósito das partes, por conseguinte, como aflora claro dos autos, foi no sentido de se vincularem a contrato de caráter autônomo, desvestido de subordinação e dependência. Tal quadro apresenta-se divorciado da situação abstratamente

definida nos arts. 2.º e 3.º da CLT, donde exsurge a convicção de que não se configura, na espécie, liame empregatício. A índole civil da avença afigura-se, diante disso, marcante e patente” (TRT da 10ª Região. DEJT 23/10/2009).

A existência de controle da carga horária (por meio do “MAPAS DOS MÉDICOS”), como indicativo de subordinação e pessoalidade, não é determinante para caracterização da relação de emprego. De modo geral, as escalas de trabalho não são fatores indicativos do vínculo de emprego. Sob este ponto, o trecho do voto do Desembargador Francisco Ferreira Jorge Neto, no precedente supracitado, é esclarecedor: “A subordinação compreende o poder de o empregador em dirigir, punir e controlar a prestação pessoal dos serviços. Havia escalas de trabalho, o que é patente, tendo em vista a necessidade prévia da presença do trabalhador, face às próprias peculiaridades da Reclamada. Escalas não são fatores indicativos do vínculo de emprego. A existência de vários horários de trabalho, os quais se alteraram ao longo da prestação dos serviços, vem a indicar a atuação do médico na formulação dos seus horários nas próprias escalas. A ausência de qualquer tipo de punição caso em que o profissional não pudesse ir ao trabalho na sua escala, o que é patente pela visão global do relato do Sr. José Juarez. Portanto, não se tem a presença do poder diretivo do empregador em relação à Reclamante”. (TRT da 2ª Região. 02037.2009.316.02.00-8.RO Rel. Desembargador Francisco Ferreira Jorge Neto. DOESP 08/04/2011).

Além da contratação direta do contribuinte com pessoas jurídicas de direito privado regularmente constituídas, bem como cooperativas médicas, foram acostados aos autos diversos memorandos em que os próprios médicos comunicam aos seus superiores a substituição do profissional plantonista, o que demonstra a ausência dos elementos caracterizadores de uma relação de trabalho, quais sejam a subordinação e pessoalidade.

Como é cediço, na autuação fiscal das contribuições sociais previdenciárias, o agente público deve ater-se também à legislação e à jurisprudência trabalhista sobre a matéria. Assim, para se configurar a incidência da contribuição, primeiramente deve-se verificar a presença dos elementos ensejadores da relação empregatícia.

Como visto, na espécie, do próprio teor das informações trazidas nos autos, pode-se depreender que os profissionais do contribuinte efetivamente prestaram serviços de forma autônoma para a pessoa do recorrente. Impõe-se pontuar que o fato de os médicos laborarem na atividade-fim do sujeito passivo, ante as especificidades próprias da profissão de médico, também não caracteriza per si vínculo empregatício, até porque não há vedação legal para contratação de autônomos na atividade fim de hospitais, conforme acima exposto.

Por fim, diante das provas dos autos, entendo que ser indevida a exação sobre os pagamentos realizados aos médicos que trabalhavam no plantão UTI adulto, plantão UTI neonatal e plantão centro cirúrgico.

Assim, conclui-se que, quanto aos profissionais das áreas de plantão UTI adulto, plantão UTI neonatal, plantão centro cirúrgico e laudos exames eletrocardiográficos emergenciais, nem a autuação fiscal, nem o acórdão recorrido lograram êxito em provar a condição de segurados empregados do contribuinte. Com relação a estes profissionais médicos plantonistas e intensivistas, não há como se presumir a subordinação jurídica.

Ante a inexistência de provas e a demonstração pormenorizada do vínculo empregatício por parte do auditor-fiscal, tem-se por parcialmente insubsistente a desconconsideração da relação jurídica existente entre recorrente e prestadores de serviços,

Processo nº 16045.000365/2007-32
Acórdão n.º **2301-002.274**

S2-C3T1
Fl. 865

mantendo a exação no que diz respeito as atividades de coordenador de setor e do conselho interdepartamental.

CONCLUSÃO

Ante ao exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, conforme acima delineado.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Redator designado (descaracterização do vínculo pactuado).