



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 17248.000071/2007-97
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.406 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente UNIMED POÇOS DE CALDAS SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO E SERVIÇO MÉDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1992 a 28/02/2000

DECADÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 99.

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

COOPERATIVAS. EQUIPARAÇÃO À EMPRESA PARA FINS DE APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.

As cooperativas médicas, antes e depois da LC nº 84/96, por serem consideradas equiparadas à empresa, estão obrigadas ao recolhimento da contribuição social sobre os valores pagos aos médicos autônomos que são seus associados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para acolher a decadência até a competência 03/1995, vencido o conselheiro Maurício Nogueira Righetti (relator), que lhe negou provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Na origem, cuida de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 35.083.406-7 de crédito lançado em 11/04/2000 referente aos lançamentos de folhas de pagamento, rescisões, férias (04/93 a 13/98), honorários diretores/conselheiros (05/96 a 12/99), recibos de pagamentos de salários (02/92 a 12/92), auditoria de contas médicas (02/95 a 12/99), medicina do trabalho/ALCOA (08/95 a 12/99), pagamento de profissionais contratados (12/93 a 12/99), caracterização de vínculo empregatício de prestadores de serviços (04/92 a 13/99), repasse de recursos a título de patrocínio (12/97 a 12/98), enquadramento como segurado empregado do diretor clínico, plantonistas e membros do corpo clínico do Pronto Atendimento e do Coordenador de Saúde Ocupacional (10/96 a 12/99) e de diferenças de acréscimos legais, decorrentes de recolhimento fora do prazo legal.

O Relatório Fiscal encontra-se às fls. 448/470. A ciência foi data ao autuado em 11/04/2000, consoante se extrai de fls. 34.

A Gerência Executiva do INSS em Poços de Caldas julgou procedente em parte o lançamento às fls. 1574/1595.

Houve o desmembramento da NFLD, resultando na de nº 35.083.537-3, relativamente à matéria discutida em juízo.

Foi emitida nova Decisão-Notificação, com o fim de reformar aquela anteriormente proferida - fls. 2230/2261.

Por sua vez, a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social anulou a Decisão-Notificação - fls. 2658/2662 - eis que o contribuinte não havia sido cientificado da informação fiscal produzida por conta do julgamento em primeira instância, o que deu azo à inobservância da ampla defesa e do contraditório.

Na sequência, já no âmbito da “Super Receita”, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora julgou procedente em parte o lançamento, excluindo as competências de 02/1992 a 11/1994, atingidas pela decadência, com fulcro no artigo 173, I do CTN - fls 2766/2789.

Prosseguindo, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara negou o recurso voluntário por meio do acórdão 2302-002-155, de 17/10/12 - fls. 2825/2856.

Ato contínuo, o autuado apresentou Embargos de Declaração (fls. 2865/2872), que foram rejeitados quando do exame de admissibilidade às fls. 2880/2884.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs recurso especial às fls. 2889/2925, pugnando pelo cancelamento do lançamento fiscal, notadamente no que se refere à exigência de contribuições previdenciárias sobre os repasses realizados aos cooperados.

Em 22/9/15 - às fls. 3098/3105 - foi dado seguimento ao recurso no tocante às matérias “contagem do prazo decadencial” e “indevida caracterização de vínculo empregatício na relação médico-cooperado e cooperativa”.

Intimada, a Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Recurso Especial é tempestivo. Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, dele passo a conhecer.

Como já relatado, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso do contribuinte por meio da seguinte ementa e dispositivo:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL. COMPETÊNCIA DA ENTIDADE PREVIDENCIÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. PRESENÇA DE PESSOALIDADE, SUBORDINAÇÃO, CONTINUIDADE E ONEROSIDADE.

O negócio jurídico é reconhecido juridicamente por sua causa objetiva, sua finalidade prático social, e não pela forma que lhe é, artificialmente, atribuída. Cabe à fiscalização promover a qualificação jurídica dos fatos para atribuir ao real negócio jurídico celebrado, identificado segundo sua causa objetiva, as conseqüências tributárias que lhe são próprias segundo os desígnios da lei. As diferenças entre um contrato de trabalho e um contrato de prestação de serviço residem na pessoalidade, subordinação e continuidade que estão fortemente presentes no primeiro. Havendo provas da presença de tais elementos, correta a qualificação jurídica de contrato de trabalho proposta pela fiscalização, o que resulta em considerar os pagamentos feitos ao prestador como parcela remuneratória sujeita à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Todos os fatos geradores apurados pela fiscalização houveram por ocorridos em período ainda não vitimado pelo decurso do prazo decadencial.

DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO.

Se a fiscalização constatar que o segurado contratado sob qualquer denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, do Decreto 3.048/1999, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

[...]

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Quanto à preliminar de decadência, vencidos o Conselheiro Relator e a Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz, também vencida no mérito, porque entendeu não restar caracterizada a relação de emprego entre a recorrente e os segurados cooperados. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva.

Reiterando o já noticiado, o Recurso Especial do contribuinte teve seguimento no tocante às matérias “contagem do prazo decadencial” e “indevida caracterização de vínculo empregatício na relação médico-cooperado e cooperativa”.

Da decadência.

Iniciando-se pela prejudicial de mérito do recurso voluntário, pode-se constatar que o voto do relator, à época vencido, após tecer várias considerações acerca do arcabouço teórico da decadência pós Sumula Vinculante do STF nº 8, assim se reportou quanto ao caso concreto:

No entanto, conforme se observa no precedente vinculante do Superior Tribunal de Justiça, dever-se-á aplicar o disposto no art. 173, I do CTN quando do cálculo do prazo quinquenal, mesmo nos casos de lançamento por homologação. Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo inicia-se na data do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Segundo consta da folha 414 dos autos [volume I], o Sujeito Passivo apresentou “comprovantes de recolhimento”. Nesse sentido, aplico, ao caso, o prazo disposto no §4º, do art. 150, do CTN, considerando fulminadas pela decadência as competências anteriores a 04/1995, tendo em vista que a cientificação ocorreu em 11/04/2000.

De outro giro, o voto vencedor reconheceu a decadência parcial com fulcro no artigo 173, I do CTN, ao argumento de que não haveria recolhimentos antecipados relativos aos cooperados que foram reclassificados pelo Fisco como se segurados empregados fossem. Confira-se:

No caso em apreciação, colhemos das provas alegações presentes nos autos de que, em favor da rubrica objeto do lançamento, não se houve por efetuado qualquer prévio recolhimento de contribuições previdenciárias. Tal condição nos é trazida não somente pela narrativa dos fatos, mas, também, pela circunstância de o Recorrente não reconhecer como segurados empregados os cooperados que foram requalificados para essa condição, pela fiscalização, com fundamento no princípio da realidade, fato que aniquila a hipótese de se encontrar contida nos valores recolhidos qualquer parcela relativa à rubrica ora em debate.

Nessa perspectiva, a análise da subsunção do fato in concreto à norma de regência revela que, ao caso sub examine, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN.

Assim delimitadas as circunstâncias materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido a ciência do lançamento realizada no dia 11 de abril de 2000, este alcançaria todos os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/1994, inclusive, excluídos os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

O despacho de admissibilidade bem identificou a divergência e apontou-a nos seguintes termos, valendo-se de excerto do voto condutor do paradigma:

O relator afirma ainda que na hipótese concreta, nota-se que houve pagamento antecipado, ainda que parcial, aplicando, então a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja de que não há que se falar em antecipação de pagamento por rubrica, mas tão somente antecipação do tributo (ou seja, do crédito tributário relativo ao fato gerador lançado).

Nesse contexto, a controvérsia cinge-se a qual recolhimento seria apto a demonstrar o pagamento antecipado do tributo: aquele relativo à rubrica lançada ou qualquer um que se refira ao tributo apurado na competência ?

Já me positionei sobre o tema em algumas oportunidades, ocasião em que firmei meu entendimento no sentido de que o pagamento antecipado a que alude o artigo 150 do CTN é aquele relacionado especificamente ao fato gerador trazido no lançamento.

Nesse sentido, passo a reproduzir voto proferido por este relator¹:

“A divergência resume-se, pode-se assim dizer, ao reconhecimento da decadência relativa às competências de janeiro e fevereiro de 2005 no que toca às contribuições incidentes sobre remunerações pagas a contribuintes individuais transportadores autônomos não declaradas em GFIP nem recolhidas pela empresa antes do início da Ação Fiscal.

Ocorre que, consoante relatado, tais transportadores autônomos não haviam sido incluídos em GFIP, é dizer, sobre as remunerações pagas a tais contribuintes individuais não teria havido qualquer pagamento antecipado.

O fato é que o entendimento ora assentado é no sentido de que em sede de lançamento de ofício a sistemática a ser adotada, com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é aquela preconizada pelo artigo 150, § 4º do CTN, que deve ser substituída, ai sim pela do artigo 173, I do mesmo diploma, quando inexistente o pagamento antecipado a que alude aquele dispositivo ou quando verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, a necessidade de haver pagamento antecipado já está sedimentada não só no CARF, mas no próprio Judiciário, conforme se observa no REsp 973.733/SC.

Note-se que a Súmula CARF n.º 99^[2] estabelece que para fins de aplicação da regra prevista no artigo 150, § 4º do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, **mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.**

Ou seja, com relação a pagamento a determinado(s) segurado(s) (FG), se houve o pagamento antecipado daquela exação (cota empresa, contribuição do empresa ou terceiros, conforme seja o caso), o lançamento de eventual diferença estaria sujeito à regra especial. *Acontrario sensu*, se o pagamento antecipado refere a segurado não declarado ou a exação sob fundamento legal diverso, não haveria que se falar em lançamento por homologação, mas sim do típico lançamento de ofício, cuja regra para o cômputo da decadência é regida pelo artigo 173 do *codex* tributário.

¹ processo
15504.004417/2010-28

Confira-se entendimento semelhante ao deste Relator, posto no Acórdão n.º 9202-005.177, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, conforme se observa no seguinte excerto:

De imediato, refuto a tese do acórdão recorrido de que aplicável, ao caso concreto, a súmula CARF n.º 99. A referida súmula teve por objetivo pacificar entendimento nos casos de salários indiretos, em que ocorrem lançamentos de diversas rubricas do conceito lato de remuneração. Referida súmula será aplicável, unicamente, aos lançamentos que envolvam salários indiretos, tais como: PLR, vale alimentação, fornecimento de educação, plano de saúde, dentre diversas outras utilidades que podem constituir salários indiretos, quando fornecidos fora das hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, previstas no art. 28, §9º da lei 8212/91. Fica fácil essa constatação quando verificamos os paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula CARF n.º 99.

Isto porque, cumpre lembrar que a apuração do crédito tributário passa, dentre outras etapas, por identificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Nesse contexto, se na apuração levada a cabo pelo sujeito passivo, nos casos em que, dada a espécie/natureza do fato gerador, a apuração individualizada do crédito mostrar-se viável, a existência daquele pagamento antecipado deve ser aferida igualmente desta forma, vale dizer, individualizadamente.

Segundo a lição de professor Luciano Amaro², “o fato gerador do tributo é dito instantâneo quando sua realização se dá num momento do tempo, sendo configurado por um ato ou negócio jurídico singular que, a cada vez que se põe no mundo, implica a realização de um fato gerador e, por consequência, o nascimento de uma obrigação de pagar tributo. Tal se dá, por exemplo, com o imposto e renda incidente na fonte a cada pagamento de rendimento, ou com o imposto incidente na saída de mercadorias, na importação de bens, na realização de uma operação de compra de câmbio, e em tantas outras situações, nas quais um único ato ou contrato ou operação se realiza, concretamente, um fato gerador de tributo, que se repete tantas vezes quantas essas situações materiais se repetirem no tempo”.

Perceba, com isso, que mesmo a contribuição previdenciária da empresa, devida a 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, em que pese valer-se de uma base de cálculo totalizada, guarda relação com a remuneração - individual - paga a cada segurado empregado e trabalhador avulso. Vale dizer, a base de cálculo eleita – assim vejo - é o somatório desses fatos geradores individualizados.

Com isso, penso ser relevante identificar, mesmo nessa hipótese de incidência, se o eventual pagamento antecipado, a esse título, o foi em relação aos segurados e trabalhadores avulsos identificados pela Fiscalização, cuja diferença de remuneração se pretende cobrar por meio do lançamento, caso em que a regra a ser aplicada seria a do artigo 150, § 4º.

Pondo desta forma, pode-se dizer que, *a contrario sensu*, caso o lançamento esteja trazendo para a tributação fatos geradores relacionados a segurados para os quais não houvera o pagamento antecipado, deverá ser observada a regra insculpida no artigo 173, I.

Em resumo, com relação a pagamento a determinado(s) segurado(s) (FG), se houve o pagamento antecipado daquela exação (cota empresa, contribuição da empresa ou terceiros, conforme seja o caso), o lançamento de eventual diferença estaria sujeito à regra

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo:Saraiva, 2005. p. 268.

especial. De outro giro, se o pagamento antecipado refere a segurado não declarado ou a exação sob fundamento legal diverso, não haveria que se falar em lançamento por homologação, mas sim do típico lançamento de ofício, cuja regra para o cômputo da decadência é regida pelo artigo 173 do *codex* tributário.

Nessa mesma linha, o Acórdão n.º 9202-005.227, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF, cuja ementa transcrevo a seguir:

CS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. REGRA DECADÊNCIA. ART. 173, I DO CTN.

Inexistindo recolhimento antecipado sobre os fatos geradores e fundamentação legal lançada de ofício, a decadência deve ser aplicada a luz do art. 173, I do CTN. Os recolhimentos efetuados antecipadamente como entidade isenta não são aproveitados para recolhimentos antecipados de entidades sem esse benefício fiscal.

(Grifo nosso)

Registre-se, ainda, o acórdão 9101-003-231, com a seguinte ementa:

IR-FONTE SOBRE PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN.

Cada fato gerador de IR-fonte (cada pagamento efetuado pela fonte pagadora a um beneficiário) é um fato gerador próprio, completo, autônomo, individual, que não se comunica com outras retenções relativas a outros pagamentos feitos pela fonte pagadora (outros fatos geradores). O fato gerador do IR-fonte é um típico fato gerador instantâneo. Não há nesse caso a figura do fato gerador complexo (periódico), como se dá com o IRPJ e a CSLL. Se cada fato gerador de IR-fonte é único, não há como falar em pagamento parcial de tributo. Não há como utilizar recolhimentos de IR-fonte referentes a outras retenções (outros fatos geradores), independentemente do código de recolhimento, da rubrica, etc., para fins de deslocar a contagem da decadência para a regra do art. 150 do CTN. O deslocamento da regra decadencial só seria possível se o contribuinte apresentasse recolhimento parcial de IR-fonte para uma determinada retenção feita por ele, o que é difícil de acontecer, e também não é o caso dos autos. Ainda assim, o deslocamento só abrangeria esse específico fato gerador, e não serviria para antecipar a contagem da decadência para todos os demais fatos geradores de IR-fonte ocorridos na mesma semana, no mesmo decêndio, na mesma quinzena, no mesmo mês, no mesmo trimestre, no mesmo ano, etc.”

Nessa linha, encaminho por negar provimento ao recurso no que tange a essa matéria.

Da reclassificação dos cooperados como segurado empregado.

Quanto a essa matéria, o despacho de admissibilidade assentou que haveria divergência jurisprudencial entre o recorrido e o acórdão paradigmático apresentado. Veja-se:

De fato, ambos os acórdãos trataram de prestação de serviços de cooperados para a cooperativa médica.

Enquanto o acórdão recorrido entendeu que pela existência da relação de emprego entre os prestadores de serviço e a cooperativa, os prestadores de serviços deveriam ser reenquadrados como contribuintes individuais regidos

pela CLT. Por outro lado o paradigma entende que inexistente relação empregatícia entre os cooperados e seus associados.

Assim entendo comprovada a segunda divergência jurisprudencial apontada pelo recorrente.

O voto condutor do acórdão paradigmático, **apreciando o caso fático em que cooperados médicos auditores teriam sido remunerados pelos serviços de auditoria de contas**, vazou o entendimento de que, segundo o artigo 4º da Lei 5.764/71, as cooperativas teriam sido criadas para prestar serviços a seus associados e não o contrário, a ensinar a cobrança da contribuição previdência.

Aduziu ainda que tanto o inciso I do artigo 1º da Lei 84/96, quanto o inciso III do artigo 22 da Lei 8212/91 estariam se referindo aos prestadores de serviços externos, ou seja, aqueles que de algum modo estiveram vinculados ao empreendimento cooperativo, sem, contudo, manter vínculo de natureza societária com a entidade.

Impõe-se destacar que em função das idas e vindas ao longo deste contencioso, restaram à discussão apenas os levantamentos a seguir resumidos, que guardam relação com a matéria admitida ao reexame:

SE1 - AUDITORIA DE CONTAS MÉDICAS (02/95 a 12/99) - Levantamento referente a pagamentos efetuados a segurados empregados contratados para ocupar o cargo de “auditor de contas médicas”, apurados nos lançamentos contabilizados na conta 4.1.1.01.022. O Sr. Auditor destaca ata de reunião da Diretoria Executiva em que é designada uma médica como responsável por auditar as internações e discutir com os cooperados as necessidades dos laudos médicos e a ata da reunião realizada em abril/98, em que foi decidido mudar o perfil da auditoria, contratando novo médico e incrementando o serviço. A autoridade lançadora, às fls. 422, ressalta a configuração dos elementos caracterizadores da condição de segurado empregado.

SE2 - MEDICINA DO TRABALHO/ALCOA (8/95 a 12/99) - Levantamento decorrente da caracterização de vínculo empregatício dos médicos que prestaram serviços à empresa Phelps Dodge/Alcoa. A notificada celebrou contrato com a referida empresa, no qual se obrigou a disponibilizar um profissional com formação medicina do trabalho, por um período de 10 horas por semana, para prestar serviços nas dependências da contratante. O levantamento foi extraído dos lançamentos contabilizados nas contas 1.1.2.01.115 e 1.1.2.01.155.

SE3 - DIRETOR CLÍNICO P.A. 24 HORAS (11/96 a 12/99) - Levantamento decorrente do enquadramento do diretor clínico do Pronto Atendimento na condição de segurado empregado. Para comprovar a correção do enquadramento procedido, a autoridade lançadora destaca os artigos art. 4º, 6º e 7º das Normas de Funcionamento do Pronto Atendimento.

SE4 - PLANTÃO P.A. 24 HORAS/ESCALA (10/96 a 12/99) - Levantamento decorrente da caracterização da condição de segurado empregado dos plantonistas do Pronto Atendimento, identificados pelos lançamentos procedidos na conta 7.1.2.01.005 (Relação dos Prestadores por Adicional no

Mês).

SE6 - COORDENADOR DE SAÚDE OCUPACIONAL. (12/96J a 12/99) - Levantamento decorrente do enquadramento do coordenador do Departamento de Medicina Ocupacional na condição de segurado empregado. O Auditor Fiscal ressalta dispositivos das Normas de funcionamento do Pronto Atendimento, que configuram essa condição. Os pagamentos foram extraídos dos lançamentos procedidos na conta 7.1.2.01.007 (Relação dos Prestadores por Adicional no Mês).

SE7 - PROD. INT./SAUDE OCUPACIONAL (11/96 a 12/99) - Levantamento decorrente da caracterização da condição de segurado empregado dos membros do corpo clínico do Pronto Atendimento. Os pagamentos foram extraídos dos lançamentos procedidos na conta 7.1.2.01.008 (Relação dos Prestadores por Adicional no Mês).

De sua vez, o sujeito passivo sustentou em seu recurso que a própria CLT traria dispositivo no qual ficaria evidenciada a impossibilidade de haver este tipo de relação entre cooperativa e cooperado. (artigo 442 da CLT)

E mais, aduziu que a descaracterização em pauta não poderia subsistir, pela simples razão de a relação entre as pessoas relacionadas na NFLD e a cooperativa, não preencher os requisitos necessários à configuração do vínculo empregatício.

Prosseguiu ao afirmar que não possuiriam contrato de exclusividade, podendo atender livremente seus clientes particulares ou, ainda, atenderem aos pacientes vinculados a operadoras estruturadas sob a forma de autogestão. Não trabalhariam sob subordinação jurídica, nem tampouco receberiam salário, mas seriam remunerados em razão de sua produção.

Reforçou, mais, que seria importante esclarecer que nenhum dos profissionais enquadrados pelo Fisco como empregados estaria sujeito à repreensão, advertência, suspensão ou qualquer forma de reprimenda de outros cooperados caso não cumprisse os horários por ele mesmo estabelecidos. Estaria, sim, sujeito às consequências da insatisfação do usuário, que como “sócio”, iria sofrer.

Na sequência, alegou que haveria relação de subordinação — caracterizadora do vínculo empregatício — quando o empregador detivesse o direito de direção e comando, de controle e de aplicação de penas disciplinares.

Reforçou que não existiria nos autos qualquer prova das alegações, no sentido de que haveria subordinação entre cada um deles e a cooperativa, mas sim alegações genéricas e generalizadas, tentativas de caracterizar o compromisso assumido voluntariamente pelo cooperado como subordinação.

Salientou, ainda, que todos os profissionais em questão, o Auditor de Contas Médicas, o Diretor Clínico do Pronto Atendimento, o Coordenador de Saúde Ocupacional, os Consultores, Plantonistas, os Médicos de Saúde Ocupacional, assim como o Médico designado a prestar serviços à Alcoa, todos eles receberiam sua remuneração de acordo com a sua produção.

A prestação de serviços como, por exemplo, o oferecimento de um plantão estruturado e qualificado, qualificaria os planos de saúde ofertados pela cooperativa, o que representaria maior ingresso de dinheiro e, conseqüentemente, maior retorno para os cooperados, e um retorno, ainda maior para o médico plantonista.

Ainda no tocante à ausência de subordinação, observou que os Plantonistas não se submetiam, de forma alguma, ao Coordenador do Pronto Atendimento, assim como os Consultores tampouco se submetiam a qualquer outro cooperado. As funções do Diretor do Pronto Atendimento e do Coordenador de Saúde Ocupacional seriam diversas das exercidas pelos Consultores, Plantonistas e Médicos de Saúde Ocupacional. Estes últimos, ao atenderem seus pacientes, de forma alguma se subordinariam ao entendimento técnico daqueles outros profissionais.

Ressaltou, outrossim, que cada um destes profissionais, inclusive o Diretor do Pronto Atendimento, o Coordenador de Saúde Ocupacional e o Auditor de Contas Médicas seriam eleitos ou nomeados por outros cooperados eleitos pela Assembléia para exercer suas funções em prol do objetivo da cooperativa.

Os Plantonistas e Consultores, por sua vez, inscreveriam-se para assumir suas funções e escolheriam, no caso dos primeiros, o horário de sua conveniência para prestar seu serviço, não sendo, de forma alguma, “contratados” pela cooperativa, mantendo, ao contrário, sua condição de cooperados, podendo votar e serem votados, o que se comprova, inclusive, por escolherem, através do voto, o Diretor do Pronto Atendimento.

Quanto ao médico do trabalho que prestaria serviços nas dependências da Alcoa, conforme contrato, e, ainda, quanto aos médicos plantonistas que ficariam à disposição de todos os pacientes do hospital em que fazem o plantão, há que se ressaltar que, se alguma subordinação houvesse, o vínculo empregatício seria com quem tem a disponibilidade do serviço, e não com a cooperativa, o que não ocorreria, nem de uma forma nem de outra, justamente pela ausência de tal dependência jurídica.

Pois bem.

Não há dúvida que as cooperativas são equiparadas às empresas para fins previdenciários, consoante estabelece o § único do artigo 15 da Lei 8.212/91^[3], sendo este o dispositivo que deve prevalecer, dada a natureza da matéria, quando confrontado com a CLT.

Da mesma forma, tem-se por empregado 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.

Diferentemente do contexto delineado pela recorrente, há de se destacar que a circunstância trazida pela Fiscalização não é aquela em que o cooperado, por meio da cooperativa, presta serviços aos contratantes desta última, mas sim aquela em que os cooperados acabam prestando serviços à própria cooperativa, como será esclarecido mais adiante.

Como bem registrou a decisão em primeira instância, os médicos envolvidos nos levantamentos acima se submetiam às normas e regulamentos internos da cooperativa. Não havia liberdade na execução dos serviços uma vez que os profissionais se sujeitavam a cumprir horário de trabalho, escalas de plantão, no caso dos plantonistas e dos consultores do P.A e Saúde Ocupacional. No caso do coordenador a carga horária seria determinada pelo Conselho Administrativo; no contrato com a Alcoa, o segurado empregado seria obrigado a trabalhar um número de horas pré-fixado no contrato de prestação serviços médicos. Havia ainda a obrigação de emitir relatórios mensais sobre todas as atividades desenvolvidas (Ata da Reunião da Diretoria Executiva, de 07.04.98).

A partir desse cenário, o acórdão recorrido analisou a situação fática que envolveu aqueles contratados, para concluir pela caracterização da relação de emprego entre a cooperativa e aqueles profissionais tidos por cooperados. Confira-se:

Analisaremos a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego e, portanto, da natureza salarial dos pagamentos, em relação a cada uma das contratadas.

SE1 – Auditoria de contas médicas

Levantamento referente a pagamentos efetuados a segurados empregados contratados para ocupar o cargo de “auditor de contas médicas”, apurados nos lançamentos contabilizados na conta 4.1.1.01.022. O Sr. Auditor destaca ata de reunião da Diretoria Executiva em que é designada uma médica como responsável por auditar as internações e discutir com os cooperados as necessidades dos laudos médicos e a ata de reunião realizada em abril/98, em que foi decidido mudar o perfil da auditoria, contratando novo médico e incremento do serviço. A autoridade lançadora, as fls. 422, ressalta a configuração dos elementos caracterizadores da condição de segurado empregado.

SE2 – Medicina do Trabalho/ALCOA

Levantamento decorrente da caracterização de vínculo empregatício dos médicos que prestaram serviços a empresa PHELPS DODGE/ALCOA. A notificada celebrou contrato com a referida empresa, no qual se obrigou disponibilizar um profissional com formação em medicina do trabalho, por período de 10 horas por semana, para prestar serviços nas dependências da contratante. O levantamento foi extraído dos lançamentos contabilizados nas contas 1.1.2.01.115 e 1.1.2.01.155.

SE3 – Diretor Clínico P.A 24 horas

Levantamento decorrente do enquadramento do diretor clínico do Pronto Atendimento na condição de segurado empregado. Para comprovar a correção do enquadramento procedido a autoridade lançadora destaca os artigos 4º, 6º e 7º das Normas de Funcionamento do Pronto Atendimento.

SE4 – Plantão P.A 24 Horas/Escala

Levantamento decorrente do enquadramento da caracterização da condição de segurado empregado dos plantonistas do Pronto Atendimento, identificados pelos lançamentos procedidos na conta 7.1.2.01.005 (relação dos prestadores por adicional no mês).

SE6 – Coordenador de saúde ocupacional

Levantamento decorrente do enquadramento do coordenador do Departamento de Medicina Ocupacional na condição de segurado empregado. O Auditor Fiscal ressalta dispositivos das normas de funcionamento do Pronto Atendimento que configuram essa condição. Para comprovar a correção do enquadramento procedido a autoridade lançadora destaca os artigos 4º, 6º e 7º das Normas de Funcionamento do Pronto Atendimento.

SE7 – PROD. INT/SAÚDE OCUPACIONAL

Levantamento decorrente do enquadramento da caracterização da condição de segurado empregado dos membros do corpo clínico do Pronto Atendimento. Para comprovar a correção do enquadramento procedido a autoridade

lançadora destaca os artigos 4º, 6º e 7º das Normas de Funcionamento do Pronto Atendimento.

Da análise dos autos, pode-se verificar que os serviços prestados estão ligados à atividade meio e fim da notificada, são efetuados nas dependências dessa, mediante remuneração mensal, com caráter não eventual.

Cumprе ressaltar que a análise dos elementos que prestaram à conclusão no acórdão pela existência da relação empregatícia - e que ocupou significativa parcela do recurso do contribuinte - não será, em reexame, abordada neste voto, eis que implicaria, a meu ver, revolver a prova já apreciada pela instância ordinária, sobretudo pelo fato de o paradigma trazido aos autos não contrapor o critério jurídico empregado no recorrido no que tange à análise e à conclusão acerca da relação de emprego à luz dos elementos dos autos.

Com isso, penso que o cerne da controvérsia, objeto de recurso especial de divergência, restringe-se a, apenas, admitir, ou não, a possibilidade de a cooperativa funcionar como empresa empregadora, com relação a certos “cooperados” seus, quando estes lhe prestarem serviços e não diretamente aos clientes contratantes.

Para bem estabelecer as balizas da análise, trago à baila o voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no acórdão 9202-006-956, de 19/6/18, que bem expressa o meu entendimento sobre o tema. Vejamos:

Busca o sujeito passivo seja dado total provimento ao presente recurso, para que seja reformado o acórdão recorrido em relação à matéria: Pagamentos efetuados a auditores cooperados em serviços prestados a cooperativa, por entender tratar-se de ato cooperado.

Contudo, embora busque o recorrente a reforma do acórdão recorrido, entendo que seus argumentos não merecem prosperar.

Vejamos os pontos trazidos no relatório fiscal para identificar os fatos geradores ora questionados pelo Contribuinte.

F1 - FOLHA DE PAGAMENTO valores pagos aos cooperados médicos auditores, pelos serviços de auditoria das contas hospitalares, de laboratórios e de clínicas de radiologia, coordenador de medicina ocupacional e coordenadora do programa de qualidade, como contribuinte individual na relação com a Unimed Alto Uruguai, pois os serviços foram prestados à Cooperativa Médica e não a terceiros. Valores não declarado sem GFIP.

Para comprovar que os serviços são prestados para a Unimed Alto Uruguai, juntamos cópia de ATas de reuniões do Conselho de Administração onde consta a nomeação dos referidos médicos para os cargos de auditores e também juntamos cópia de alguns resumos de pagamentos efetuados a esses auditores, onde pode-se observar que referidos pagamentos são registrados com o nome de Serviço de Auditoria. Em anexo planilha por competência com o nome do médico auditor, valor da remuneração, código da conta contábil e nome da conta contábil.

Por outro lado, entendo que o acórdão recorrido bem delimitou o momento em que a prestação de serviços deixa de enquadrar-se como ato cooperado, passando à contratação dos próprios cooperados a prestação de serviços a cooperativa, fazendo incidir contribuição previdenciária:

No caso em debate, a Fiscalização apurou a ocorrência de serviços de auditoria prestados por pessoas físicas, mediante remuneração, diretamente à cooperativa Unimed, e não a terceiros por intermédio da cooperativa, e sendo

por esta remunerados, de maneira que o liame jurídico se estabelece diretamente entre o trabalhador e a cooperativa.

Numa cooperativa de trabalho, quem agencia clientela e disponibiliza serviços típicos do seu objetivo social é a cooperativa. Assim, todos os atos praticados pela cooperativa buscando negócios para os serviços típicos dos associados e da cooperativa são qualificados como atos cooperativos, visto que, em verdade, constituem a própria essência da cooperativa assim organizada. O fato de a cooperativa emitir nota fiscal e a fatura referente à prestação desses serviços para terceiros representa a própria concretização de seus objetivos sociais, pois quem intermedeia a prestação do serviço é a cooperativa, quem adquire o serviço é o cliente, para si ou em favor de terceiros, mas quem efetivamente executa os serviços contratados é o cooperado, por intermédio da cooperativa.

Desta forma, a venda de serviços de associados a terceiros por uma cooperativa de trabalho é um ato cooperativo em relação a esses mesmos associados, por ser a cooperativa a representante dos interesses dos cooperados previstos no objeto social da entidade. Justifica-se tal afirmativa, nas cooperativas de trabalho, pelo fato de a relação com terceiros ser instrumento essencial na viabilização do interesse comum dos associados, propiciado pela cooperativa, ao atrair clientes e celebrar contratos de prestação de serviços.

Aqui, não há que se falar, portanto, em ato cooperativo, uma vez que o serviço de auditoria prestado pelos auditores contratados foge aos objetivos sociais da cooperativa (prestação de serviços médicos a pacientes), além do que, tais serviços houberam-se por remunerados pelas próprias cooperativas, e não por terceiros por intermédio da cooperativa.

Mostra-se alvissareiro ressaltar que o fato de o serviço de auditoria haver sido prestado por médico cooperado, e não por um outro médico estranho ao quadro de associados da empresa, é irrelevante para a configuração ou não da prestação do serviço como ato cooperativo, uma vez que tal qualificação é atávica à natureza do ato em si considerado, e não, exclusivamente, à qualificação da pessoa que o presta.

Ou seja, o ponto crucial reside do fato de ser o auditor contratado pela cooperativa cooperado da mesma, afastaria a incidência de contribuição previdenciária? Entendo que não.

Note-se que, a Cooperativa para efeitos previdenciárias, equipara--se a empresas em geral, permanecendo suas obrigações tributárias e trabalhistas em relação aos trabalhadores que contrata.

Art. 15. Considera-se:

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurados que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

Extrai-se do art. 12 da Lei 8212/91 o conceito de contribuintes individuais, condição esta estabelecida pela autoridade fiscal à contratação de trabalhadores pela cooperativa:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: V como contribuinte individual: g) quem presta serviço de natureza

urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei n.º 9.876, de 1999).

Admitir a impossibilidade de formação de vínculo na qualidade de contribuinte individual entre o cooperado e a cooperativa, seria equivalente a dizer que a cooperativa não teria nunca empregados ou prestadores de serviços, pelo simples fato de usar mão de obra de seus próprios cooperados. Não podemos admitir tal interpretação. Resta demonstrado no lançamento, além da prestação de serviços, a remuneração paga como contraprestação pelo serviços prestado, o que atribui a certeza de trata-se de mera prestação de serviços.

Por fim, outro ponto merece destaque, conforme muito bem apreciado pelo acórdão recorrido, considerando que cooperativa não constitui-se na modalidade de empresa lucrativa, mas aquela em que o fruto dos serviços prestados por seus cooperados, enseja rateio entre os cooperados, não restou demonstrado pelo recorrente existir rateio entre o valor auferido pelos auditores médicos e os demais cooperados. Vejamos outros pontos do acórdão recorrido que adoto como razões de decidir:

No caso em exame, o liame jurídico estabeleceu-se entre o trabalhador, na condição de segurado do RGPS, e a própria cooperativa de trabalho, na condição de empresa contratante do serviço, sendo por esta diretamente remunerado de acordo como valor pactuado e definido em assembleias da UAU, conforme Atas de Assembleias a fls. 53/69.

Corroborando a compreensão de inexistência de ato cooperativo o fato de não haver sido demonstrada a destinação de qualquer quinhão da remuneração de tais auditores para os fundos de despesas da cooperativa.

Atente-se que na cooperativa de trabalho, o exercício da profissão na condição de cooperado, não impede o exercício da mesma atividade profissional na condição de trabalhador autônomo, ou de empregado a outras empresas, ou à própria cooperativa como contratante direto.

Assim, inexistente óbice jurídico a que um cooperado, na condição de segurado contribuinte individual, preste serviços profissionais remunerados à própria cooperativa de trabalho, na condição de empresa contratante, situação que sujeita segurado e empresa às obrigações tributárias previstas na Lei n.º 8.212/91.

Adite-se que, nos termos da Resolução CFM n.º 1.641/2001, a auditoria médica caracteriza-se como ato médico, por exigir conhecimento técnico, pleno e integrado da profissão, e não como ato cooperativo, sendo exigido que o auditor esteja regularizado no Conselho Regional de Medicina da jurisdição onde ocorreu a prestação do serviço audita do. Face ao exposto, entendo que não há reparos a ser feito no acórdão recorrido, razão pela qual, voto por CONHECER E NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte

Em que pese o caso acima referir-se à condição de contribuinte individual, o fato é que, uma vez prestado o serviço diretamente à cooperativa ou posto à disposição de contratante, remunerado pela cooperativa e não por clientes por seu intermédio, em caráter não eventual e com subordinação, a relação empregatícia reconhecida, por mais razão ainda, impõe à recorrente a sujeição passiva previdenciária, independentemente de o cooperado ser a ela associado.

Assim sendo, não me afigura decisivo, contrariamente de como entendeu o acórdão paradigma, o fato de o prestador ser associado à cooperativa tomadora de serviço.

Ainda para ilustrar, trago à colação ementa do julgamento de REsp 496.619/RS:

TRIBUTÁRIO - COOPERATIVA MÉDICA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS MÉDICOS COOPERADOS.

1. A entidade cooperativa capta recursos de terceiras pessoas através de ato negocial, a fim de receberem serviços médicos prestados por sua intermediação.
2. Os profissionais médicos que atendem aos terceiros são associados à cooperativa e dela recebem remuneração e não diretamente do terceiro que utilizou o serviço.
3. 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.
4. Recurso especial de fls. 126/139 provido. 5. Recurso especial de fls. 161/167 prejudicado.

E, ainda, o REsp 1174822/SP. Confira-se a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO- COOPERATIVAS- EQUIPARAÇÃO À EMPRESA PARA FINS DE APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - PRECEDENTES - PERMISSIVO “C” - DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA.

1. “As cooperativas médicas, antes e depois da LC nº 84/96, por serem consideradas equiparadas à empresa, estão obrigadas ao recolhimento da contribuição social a ser calculada sobre os valores apurados mensalmente por serviços prestados e pagos aos médicos autônomos que são seus associados.”

(EDcl no REsp 542.210/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 14.6.2005, DJ 1º.8.2005, p. 322.)

2. O entendimento consignado pelo Tribunal a quo está em consonância com os precedentes desta Corte, uma vez que, na hipótese dos autos, as contribuições previdenciárias são exigidas de cooperativa de trabalho odontológico, relativamente ao período de julho de 1983 a abril de 1986, período sob vigência dos Decretos n. 77.077/79, 83.081/79 e 89.312/84.
3. Não é possível o conhecimento do recurso especial pela alínea “c” do permissivo constitucional, porquanto a recorrente não realizou o necessário cotejo analítico, bem como não apresentou, adequadamente, o dissídio jurisprudencial.

Recurso especial conhecido em parte e improvido. (destaquei)

Note-se, em reforço, que ao que se infere dos autos, as relações retro citadas **não são aquelas** em que o médico cooperado, ausente a subordinação jurídica estrutural, exerce sua profissão em **consultório próprio**, atendendo, indistintamente, pacientes que se valem do SUS, do Plano de Saúde do qual é associado ou mesmo de forma particular.

Nesse rumo, uma vez evidenciada e reconhecida pela instância ordinária a relação empregatícia entre a cooperativa e o “cooperado”, é de se admitir a subsunção do caso às regras inculpidas, dentre outros, nos artigos 15, 20 e 22, todas da Lei 8.212/91, na medida em que, conforme já destacado alhures, “admitir a impossibilidade de formação de vínculo na qualidade de contribuinte individual entre o cooperado e a cooperativa, seria equivalente a dizer que a cooperativa não teria nunca empregados ou prestadores de serviços, **pelo simples fato de usar mão de obra de seus próprios cooperados**”.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)
Mauricio Nogueira Righetti

^[1]ACÓRDÃO 2402-007.417, de 09/7/19

^[2]Súmula CARF n.º 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

^[3]Art. 15. Considera-se:

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

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. Considera-se empresa, para os efeitos desta lei, o autônomo e equiparado em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designados

Não obstante as considerações trazidas no voto do i. Relator, especificamente quanto a decadência, delas divirjo pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

A respeito da matéria, como se viu, existe jurisprudência pacificada de que o prazo para efetivação do lançamento é de cinco anos, inclusive em relação às contribuições previdenciárias. Há, ainda, decisão do STJ, no Recurso Especial n.º 973.733 – SC, submetida ao rito do art. 543-C do CPC, de observância obrigatória pelas turmas de julgamento deste Conselho, por força do § 2º do 62 do Regimento Interno do CARF, cuja ementa faz-se mister reproduzir:

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 decadência quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do

contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR. Rei. Ministro Luiz FILV. julgado em 28.11.2007. DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 2/6.758/SP. Rei. Ministro Teori Albino Zavascki. julgado em 22.03.2006. DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP. Rei. Ministro Luiz Fia. julgado em 13.12.2004. DJ 28.02.2005).

2. E 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 imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos o 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”, 3º 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).

5. 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 imponíveis 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.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadência! quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substituto.

À luz da decisão do STJ, constata-se que, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial da decadência é a data do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN. De modo diverso, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I do art. 173 do Código Tributário.

Essa questão foi também objeto da Súmula CARF 99, que possui o seguinte teor:

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

Nesse passo, para deslinde da controvérsia faz-se necessário verificar se houve ou não recolhimento de contribuições previdenciárias no interstício abrangido no lançamento e, mais especificamente, se eventuais pagamentos poderiam ser considerados para a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN.

De se esclarecer que a Lei nº 8.212/1991 alberga obrigações tributárias das mais diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados. Tem-se, dentre outras, as contribuições:

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);
- d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);
- e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);
- f) da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e de qualquer forma de patrocínio (art. 22, § 6º);
- g) recolhidas por subrogação, em razão de serviços prestados, mediante seção de mão-de-obra (art. 33).

Com efeito, para que se possa considerar a ocorrência de pagamento antecipado é necessário resem comprovados recolhimentos de contribuições de mesma espécie, ou seja, contribuições que guardem identidade, relativamente à regra matriz de incidência tributária.

Aqui não se está a exigir o recolhimento de rubrica específica, pois o entendimento pacificado neste Colegiado, expresso no Acórdão 9202-01.413 é de que

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador. (Grifou-se)

De outra parte, no caso que ora se examina a autuação, tem-se que a NFLD refere-se a lançamentos de folhas de pagamento, rescisões, férias, honorários de diretores/conselheiros, recibos de pagamentos de salários, auditoria de contas médicas, medicina do trabalho/ALCOA, pagamento de profissionais contratados, dentre outros.

Desse modo, para que reste comprovado o pagamento antecipado, faz-se necessária a existência de informações a respeito de recolhimentos, ainda que parciais, de contribuições incidentes sobre a folha de salários, mesmo que relativamente a empregados e contribuintes individuais diversos daqueles relacionados no lançamento.

No presente caso, o documento de fls. 291/296 informa sobre existência de Guia de Recolhimento da Previdência Social (GRPS) para totalidade das competências abrangidas no lançamento, o que nos leva a concluir pela ocorrência de pagamentos antecipados aptos a atrair a aplicação do art. 150, § 4º para a determinação do prazo decadencial.

Em vista disso, como a Contribuinte teve ciência do lançamento em 11/04/2000, a decadência operou-se em relação às competências até 03/2005.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para acolher a decadência até a competência 03/1995.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho