



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



**Processo nº** 19515.005413/2009-55  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2005-000.040 – 2ª Seção de Julgamento / 5ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 04 de janeiro de 2023  
**Recorrente** COOPMEDICAL - COOPERATIVA DE TRABALHO NA ÁREA DE SAÚDE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, caracteriza-se pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte nas competências do fato gerador a que se referir a autuação.

CONTRIBUIÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL. ASSOCIADOS. COOPERATIVA DE TRABALHO. RESPONSABILIDADE.

A cooperativa de trabalho está obrigada a recolher as contribuições dos cooperados, descontando-as das respectivas remunerações, sendo que o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente.

A cooperativa é diretamente responsável pelas importâncias que deixou de arrecadar ou recolher.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência do lançamento em relação às competências 01 a 11/2004.

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso e Mario Pereira de Pinho Filho (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2005-000.040 - 2ª Sejul/5ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 19515.005413/2009-55

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 16-51.746, da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP 1 – DRJ/SP1 (fls. 4.405/4.418), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada em face do Auto de Infração (DEBCAD n.º 37.234.411-9) lavrado contra a empresa acima identificada.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 96/100), o lançamento é referente a contribuições previdenciárias de contribuintes individuais cooperados, que prestaram serviço por intermédio da recorrente. Esclarece a autoridade autuante que, nos termos do art. 4º da Lei 10.666/2003, a responsabilidade pela arrecadação e recolhimento das contribuições objeto do Auto de Infração é da cooperativa.

Extraí-se ainda do Relatório Fiscal que, como a empresa não apresentou as folhas de pagamento conforme normas e padrões estabelecidos pela legislação, a verificação dos pagamentos dos segurados cooperados e respectivos descontos contributivos foram extraídos dos arquivos magnéticos apresentados no curso do procedimento fiscal, devidamente validados e autenticados.

Foi informado também que todas as declarações e documentos comprobatórios de múltiplo vínculos apresentados à Fiscalizada foram analisados e considerados, tendo sido apurados integralmente os valores de responsabilidade da empresa para os casos que os documentos não foram apresentados e, para os que a apresentação foi parcial, apuradas as diferenças, conforme planilha de fls. 101/201, na qual foram individualizados os pagamentos, por cooperados.

Cientificada do lançamento, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 242/255) em que alega, em apertada síntese, que foram alcançados pela decadência as exigências relativas aos meses de 01/2004 a 11/2004. Aduz ainda que não procedeu aos descontos levantados pela Fiscalização porque estava dispensada de efetuar-los, tendo em vista que todos os cooperados aos quais se referem os pagamentos tinham múltiplos vínculos e que os valores descontados anteriormente por outras empresas já haviam atingido o limite máximo do salário-de-contribuição.

Em análise prévia ao julgamento da Impugnação, nos termos no Despacho n.º 105 de 17/10/2010 (fls. 4.339/4.340), a DRJ/SP1 entendeu pela necessidade de diligência para esclarecimentos, pelo Fisco, quanto aos documentos apresentados pelo Contribuinte no intuito de comprovar os descontos sofridos pelos cooperados em vínculos mantidos com empresas diversas.

Em resposta à diligência, informou-se às fls. 4.345/4.346 que, de fato, a Impugnante apresentou a quase totalidade dos documentos relativos aos segurados cooperados que comprovam vínculo empregatício com recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias considerando o teto máximo do salário de contribuições e/ou declarações de empregadores responsabilizando-se pelos recolhimentos integrais. Comunicou-se ainda que os sistemas informatizados da RFB foram consultados e corroboraram grande parte dos recibos/declarações apresentadas, anotado-se que não foram considerados os documentos nos quais não constaram comprovação de vínculo em relação ao cooperado relacionado e/ou recolhimento como contribuinte individual.

A diligência resultou na revisão dos valores originariamente lançados, que passaram de R\$ 538.451,36 para R\$ 14.099,06, devidamente demonstrado no Relatório às fls. 4.346 e planilha às fls. 4.347 a 4.351.

Intimado do resultado da diligência, o Contribuinte protocolou manifestação (fls. 4.355/4.369) em que reafirma argumentos de sua impugnação inicial (decadência e múltiplos vínculos/pré-existência de retenção e recolhimento das contribuições, no limite máximo do salário de contribuição) e, em acréscimo, discorda da conclusão da Auditoria Fiscal, no tocante a não se ter considerado as declarações/documentos que não foram confirmados nos sistema da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Afirma ainda que não há na legislação exigência de que a cooperativa tenha que validar as declarações recebidas de seus associados, não podendo a fiscalização exigir arbitrariamente o cumprimento dessa medida. Entende como suficiente para afastar a cobrança as declarações prestadas pelas empresas e acrescenta que, ainda que os recolhimentos não tenham sido efetuados pela empresa declarante, não pode ser punida, pois realizou o procedimento previsto em lei.

A DRJ/SP1 afastou a decadência, confirmou os valores excluídos pela Fiscalização a partir do cumprimento da diligência e excluiu ainda todos os valores lançados para os quais foram apresentados documentos comprobatórios de recolhimento pelo limite máximo do salário-de-contribuição para o respectivo segurado e competência, independentemente da confirmação de recolhimento no sistema

Cientificado do resultado do julgamento em 1º/11/2013 (fl. 4.420), o Sujeito Passivo, em 29/11/2013 (fl. 4.421), interpôs recurso voluntário (fls. 4.421 a 4.432) no qual reitera os argumentos trazidos na impugnação e requer a) seja acolhido o presente recurso, a fim de que seja cancelada a exigência pelo reconhecimento da decadência nos períodos de 01/2004 a 11/2004; e b) alternativa e cumulativamente, seja reconhecido que estava dispensada de efetuar a retenção e o recolhimento das contribuições em questão.

Por fim, aduz que, na hipótese de se entender necessária a comprovação de quaisquer questões fáticas, que seja convertido o julgamento do recurso em diligência, em respeito ao princípio da verdade material.

## **Voto**

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator.

### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

### **Decadência**

Em relação à decadência, é de conhecimento geral que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, que vincula toda a Administração Pública, por força do art. 103-A da Constituição Federal, em que se reconheceu a inconstitucionalidade tanto do art. 45 quanto do art. 46 da Lei nº 8.212/1991.

Dos precedentes que motivaram a edição da Súmula Vinculante nº 8, verifica-se que o posicionamento adotado pela Suprema Corte é no sentido de que as normas relativas a prescrição e decadência tributárias, por terem natureza de normas gerais de direito tributário, devem ser disciplinadas por lei complementar (art. 146, III, b, da Constituição de 1988). Ainda de acordo com tais precedentes, é o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988 com **status** de lei complementar, que disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

Há, ainda, decisão do STJ, no Recurso Especial nº 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 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 incoorre, 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 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”, 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)

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 decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

À luz do julgado do STJ, constata-se que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, 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.

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 que restem comprovados recolhimentos, ainda que parciais, de contribuições de mesma espécie, ou seja, contribuições que guardem identidade, relativamente à regra matriz de incidência tributária.

No presente caso, da planilha de fls. 101/214, mais especificamente da coluna denominada “valor recolhido e descontado pela empresa”, é possível concluir que houve pagamento antecipado parcial em relação a todas as competências incluídas nos lançamentos. Portanto, como o Sujeito Passivo teve ciência do lançamento em 07/12/2009, aplicando-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN, é possível concluir que a decadência se operou em relação às competências 01 a 11/2004.

Portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário nessa parte.

### **Mérito**

Quanto ao mérito, o **caput** e o § 1º do art. 4º da Lei nº 10.666/2003, estabelecem:

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

§ 1º As cooperativas de trabalho arrecadarão a contribuição social dos seus associados como contribuinte individual e recolherão o valor arrecadado até o dia quinze do mês seguinte ao de competência a que se referir.

[...] (Grifou-se)

*In casu*, não há controvérsias quanto à obrigatoriedade das cooperativas em descontar as contribuições dos seus associados e recolhê-las à Previdência Social, o que a Recorrente alega desde a impugnação é que estava desobrigada/impedida de adotar tal medida, tendo em vista que o aludido recolhimento já havia sido realizado, sobre o valor máximo permitido, por outras fontes pagadoras às quais seus associados encontravam-se vinculados.

Em vista desse argumento, o julgamento de primeira instância administrativa foi convertido em diligência e, como detalhado no relatório que acompanha o presente voto, a Fiscalização constatou que a documentação carreada aos autos por ocasião da impugnação (fls. 421/4.337) era apta a comprovar o argumento do Sujeito Passivo quanto aos vínculos empregatícios existentes entre a quase totalidade de seus associados com outras empresas, além de recolhimentos efetuados pelo limite máximo do salário-de-contribuição dos cooperados por grande parte dos outros empregadores.

De se repisar que o lançamento foi retificado e seu valor reduzido de R\$ 538.451,36 para R\$ 14.099,06, sendo que, pelo Relatório de Diligência (fls. 4.345/4.346), a autoridade autuante esclareceu que, em relação aos cooperados para os quais houve a apresentação de recibos de pagamentos ou declarações, informando a existência de vínculo com outras fontes pagadoras e recolhimento da contribuição do segurado pelo limite máximo do salário-de-contribuição, foram consultados os sistemas internos da RFB no intuito de corroborar tais documentos. Informou-se ainda que não foram considerados os documentos para os quais não constaram comprovações de vínculo em relação ao cooperado, ou recolhimentos como contribuintes individuais. Senão vejamos trecho do Relatório de Diligência:

4.1 - Durante o prazo legal de impugnação, houve apresentação de quase totalidade dos documentos relativos aos segurados cooperados, tais como recibos de pagamentos comprovando vínculo empregatício com recolhimento no teto máximo e/ou declarações de inúmeros empregadores responsabilizando-se pelos recolhimentos integrais.

4.2 - Em relação aos cooperados para os quais houve apresentação dos documentos citados acima, também consultamos nossos sistemas internos no intuito de corroborar os recibos/declarações apresentadas. Não foram considerados os documentos apresentados para os quais não constam comprovações de vínculo em relação ao cooperado relacionado e/ou recolhimentos como contribuintes individuais.

4.3 - Portanto, houve redução dos valores apurados, haja vista a comprovação pelo contribuinte dos recolhimentos pelo limite máximo. Abaixo consta tabela contendo os valores apurados inicialmente e os valores remanescentes:

[...]

4.4 - Consta em anexo, planilha individualizada por cooperado, para os quais não foram apresentados documentos (campo diligência em branco) e cooperados para quais embora apresentados documentos, estes não foram confirmados em nossos sistemas (Campo diligência com observação).

Não obstante as conclusões do Relatório de Diligência, com base no **caput** e nos §§ 21, 23, 26 e 28 do art. 216 do Regulamento da Previdência Social – RPS e no art. 87 da

Instrução Normativa nº 100/2003, o Colegiado Recorrido concluiu pela exclusão de todos os valores para os quais foram apresentados documentos comprobatórios idôneos para o respectivo segurado e competência, independentemente de confirmação nos sistemas internos da RFB. Assim, foi efetuado novo decote no Auto de Infração, com redução de seu valor para R\$ 7.088,35.

Nos termos do voto condutor da decisão desafiada, foram mantidos no Auto de Infração exclusivamente os valores para os quais não foi apresentada documentação comprobatória suficiente para afastar a responsabilidade da Recorrente. A seguir, reproduz-se a tabela apresentada no voto condutor da decisão recorrida, somente em relação à competência 12/2004, considerando que para as demais o lançamento foi cancelado em virtude do reconhecimento da decadência:

Mensal	Valor devido 11%	valor recolhido e descontado pela empresa	Diferença Apurada na diligência	Diferenças conforme voto	Motivo
1.887,50	207,62	0,00	207,62		Declaração suficiente - diligência
2.087,33	229,60	0,00	229,60	229,60	sem apresentação de documento
1.212,37	133,36	0,00	133,36	133,36	sem apresentação de documento
3.727,08	275,95	0,00	275,95		Declaração suficiente - diligência
3.727,08	275,95	0,00	275,95	275,95	Declaração insuficiente para este mês
<b>12/2004</b>			<b>1.122,48</b>	<b>638,91</b>	

Ressalte-se que, ao revés do que afirma a recorrente, com relação à competência 12/2004, somente foram mantidos no lançamento os valores para os quais não foram apresentados documentos comprobatórios de vínculo do cooperado com fonte pagadora diversa da cooperativa ou que, embora existindo declaração relacionada a outro vínculo, referido documento não tenha se mostrado suficiente para justificar a falta de recolhimento em referida competência.

Dito de forma mais específica, foram mantidos na competência 12/2004 os valores decorrentes da retenção de 11% sobre a remuneração i) das cooperadas Erika Fernandes Campos (Salário-de-contribuição equivalente a R\$ 2.087,33, com retenção de R\$ 229,60) e Fernanda Quaglia (Salário-de-contribuição equivalente a R\$ 1.212,37, com retenção de R\$ 133,36), em razão de terem sido trazidos aos autos documentos destinados a comprovar vínculos dessas cooperadas com outras fontes pagadoras, tampouco a comprovação de recolhimentos pelo teto da Previdência Social; e ii) da cooperada Vera Cristina Zsummera Glyniadakis (Salário-de-contribuição equivalente a R\$ 3.727,08, com retenção de R\$ 275,95), em virtude de as declarações apresentadas (fls. 3.907/3.918) abrangerem apenas as competências 01 a 06/2004.

Por derradeiro, inexistente justificativa para conversão do julgamento em diligência, como sugerido na peça recursal, pois, de acordo com o § 4º do art. 16 do Decreto nº 7.235/1972, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, o que não é o caso.

Por essas razões, entendo que a decisão de piso não merece reparos em relação a essa questão.

**Conclusão**

Ante o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para declarar a decadência do lançamento em relação às competências 01 a 11/2004.

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho