



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 24, 03, 09

Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. Siape 751683

CC02/C06
Fls. 773

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº 35301.003300/2006-34
Recurso nº 150.949 Voluntário
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Acórdão nº 206-01.284
Sessão de 03 de setembro de 2008
Recorrente PETROBRÁS PETRÓLEO BRASILEIRO S/A E OUTROS
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - RIO DE JANEIRO/RJ - CENTRO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

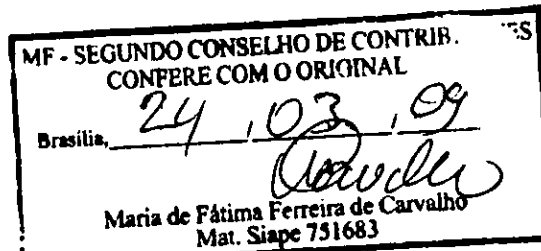
Período de apuração: 01/05/1996 a 30/06/2004

PROGRAMA DE ASSISTÊNCIA MULTIDISCIPLINAR DE SAÚDE. SISTEMA DE AUTO-GESTÃO. SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS FÍSICAS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. AUTÔNOMOS E CONTRIBUÍNTES INDIVIDUAIS. Devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos efetuados pelos serviços médicos prestados por profissionais autônomos aos segurados empregados e beneficiários do Programa de Assistência Multidisciplinar de Saúde-AMS, com esteio nos preceitos inscritos no Parecer AGU/SRG-01/2008.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES, I) por unanimidade de votos em acolher a preliminar de decadência, para excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre os fatos geradores ocorridos até a competência 11/98; II) por maioria de votos em declarar a decadência das contribuições incidentes sobre os fatos geradores ocorridos até a competência 11/99. Vencidas as conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por reconhecer a decadência somente até 11/98; III) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de cerceamento de defesa suscitada. Vencidos os Conselheiros Rogério de Lellis Pinto e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), que votaram por acolher a preliminar. IV) por unanimidade de votos, no mérito, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões as conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira. Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente ao cerceamento de defesa, o(a) Conselheiro(a) Ana Maria Bandeira. Apresentará declaração de voto a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

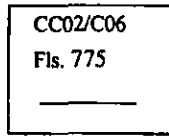
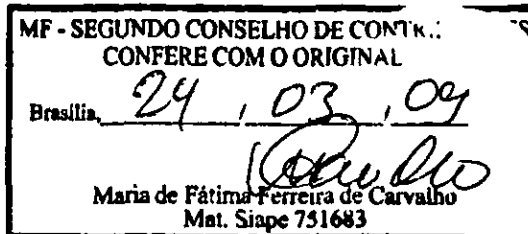
Presidente



ANA MARIA BANDEIRA

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Rogério de Lellis Pinto, Bernadete de Oliveira Barros, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado), Ana Maria Bandeira, e Cleusa Vieira de Souza.



Relatório

PETROBRÁS PETRÓLEO BRASILEIRO S/A E OUTROS, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, recorre a este Conselho da decisão da então Secretaria da Receita Previdenciária no Rio de Janeiro/RJ - Centro, DN nº 17.401.4/213/2005, que julgou procedente o lançamento fiscal referente as contribuições sociais devidas ao INSS pela notificada, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados autônomos - contribuintes individuais, pessoas físicas que prestaram serviços médicos à notificada sem vínculo empregatício, em relação ao período de 05/1996 a 06/2004, conforme Relatório Fiscal, às fls. 464/475.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 15/12/2004, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 250.865.228,71 (Duzentos e cinquenta milhões, oitocentos e sessenta e cinco mil, duzentos e vinte e oito reais e setenta e um centavos).

De conformidade com o Relatório Fiscal, no decorrer da ação fiscal constatou-se a existência de diversos pagamentos à pessoas físicas que prestaram serviços a empresa, através da Assistência Multidisciplinar de Saúde – AMS, o qual compõe-se de dois regimes de escolha para atendimento: 1) Regime de Escolha Dirigida, com atendimento realizado por profissionais e instituições credenciados previamente pela empresa e que cobram os serviços prestados diretamente da empresa; 2) Regime de Livre Escolha, caracterizando por atendimentos prestados por profissionais e instituições não credenciados pela empresa, cujo pagamento é feito diretamente pelo usuário, com posterior reembolso.

No caso vertente encontram-se lançadas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos autônomos – contribuintes individuais que prestaram serviços aos empregados e demais beneficiários do AMS, no Regime de Escolha dirigida, na área de atendimento de Pequeno Risco. Informa, ainda, o fiscal autuante que nesse regime de escolha os profissionais são previamente selecionados e credenciados mediante procedimento estabelecido pela empresa, que os remunera na forma e ocasião por ela regulamentados, após preenchimento de formulários estabelecidos pela notificada.

Inconformada com a Decisão recorrida, a Petrobrás Petróleo Brasileiro S/A, apresentou Recurso Voluntário, às fls. 597/608, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pretende seja reconhecida a decadência pleiteada em sua impugnação, sob o argumento que a Lei nº 8.212/91 não poderia definir prazo decadencial diverso do estipulado no Código Tributário Nacional, de cinco anos, sob pena de incorrer em vício insanável de ilegalidade e inconstitucionalidade, ao conflitar com normatização de hierarquia superior, violando o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, restando decaído o crédito previdenciário lançado fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, nos moldes do artigo 150, § 4º, do CTN, sobretudo tratando-se de lançamento por homologação.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIÇÕES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 03 / 09
(Assinatura)
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. SIAPE 751683

Insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, por entender não incidir as contribuições previdenciárias ora lançadas sobre os pagamentos efetuados aos prestadores de serviços autônomos e contribuintes individuais, por ausência de vinculação dos serviços prestados com a Petrobrás, em virtude de os atendimentos médicos serem realizados diretamente aos segurados empregados e seus dependentes, os quais escolhem, a critério próprio, o profissional para tal fim.

Assevera que a autoridade lançadora não poderia ter estendido os ditames dos dispositivos legais que regulam a matéria, de maneira a acobertar situação não contemplada como fato gerador do tributo ora exigido, sob pena de ferir os princípios da segurança jurídica e da legalidade.

Sustenta que o fato “da recorrente manter benefício trabalhista, por força de acordo coletivo, não é suficiente para lhe equiparar como àquela a quem os serviços são efetivamente prestados, sendo vedado pelo Art. 110, do CTN mudar conceitos do direito privado”.

Contrapõe-se à exigência fiscal em comento, aduzindo para tanto que somente poderia prevalecer a pretensão fiscal se a contribuinte fosse efetivamente a tomadora dos serviços prestados pelos autônomos e contribuintes individuais, o que não se verifica na hipótese dos autos, não se prestando, igualmente, a corroborar o pleito do Fisco o fato de ser a contribuinte quem paga por tais serviços, eis que os pagamentos são realizados em nome e por conta dos beneficiários da AMS, os quais, inclusive, deles se valem para efeito de abatimentos nas declarações de rendimentos anuais.

Defende inexistir “contratos tácitos” entre a recorrente e os prestadores de serviços, em virtude credenciamento prévio dos prestadores de serviços, mero procedimento administrativo que se destina exclusivamente a disponibilizar informações sobre a existência dos profissionais, clínicas, hospitais e etc, dentro de determinadas regiões.

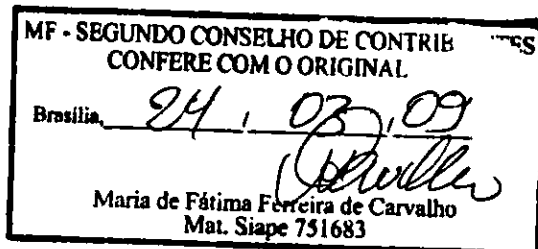
Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

As empresas integrantes do Grupo Econômico, Petrobrás Distribuidora S.A., e Petrobrás Gás S.A. – GASPETRO, igualmente, apresentaram recursos voluntários, às fls. 610/625, repisando as razões meritorias encimadas, suscitando ainda o que segue:

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade do lançamento, por entender ter-lhe sido cerceado do direito de defesa, uma vez que cópia da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD não fora encaminhada às responsáveis solidárias.

Opõe-se à responsabilização atribuída pela fiscalização as demais empresas, com arrimo no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, argumentando não fazerem parte de qualquer grupo econômico, impondo a exclusão do pólo passivo da relação tributária em epígrafe, sobretudo quando não detêm vínculo com os fatos geradores das contribuições previdenciárias exigidas.

A então Secretaria da Receita Previdenciária apresentou contra-razões, às fls. 631/636, em defesa da decisão recorrida, propondo a sua manutenção.



Incluído na pauta do dia 30/01/2006, a 2ª Caj do CRPS achou por bem converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do então Conselheiro Relator Elias Sampaio Freire, determinando fossem acostados aos autos cópias dos documentos relacionados naquele *decisum* para melhor instrução do processo.

Em atendimento à diligência requerida pela 2ª Câmara do Conselho de Recursos da Previdência Social, a fiscalização trouxe à colação a documentação solicitada, elaborando, ainda, Informação Fiscal, às fls. 687/694.

Instadas a se manifestarem a propósito do resultado da diligência supramencionada, as empresas do Grupo Econômico assim o fizeram, às fls. 708/761, reiterando as razões insculpidas nos respectivos recursos voluntários.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e efetuado o depósito recursal, conheço do recurso voluntário e passo à análise das alegações recursais.

Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45 da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

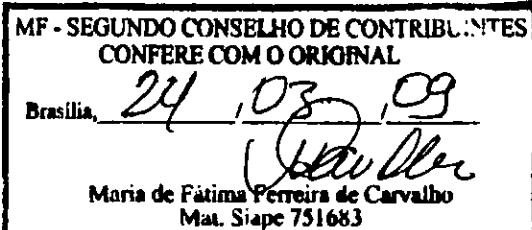
[...]”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:



"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."

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

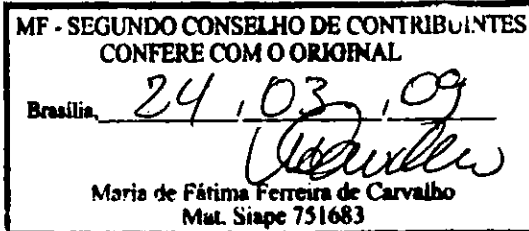
Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149, do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades tributárias.

Dessa forma, sendo as contribuições previdenciárias tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

[...].

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das



contribuições sociais devidas à Previdência Social." (AgRg no Recurso Especial nº 616.348 – MG – 1ª Turma do STJ, Acórdão publicado em 14/02/2005 - Unânime).

Mais a mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, é por demais enfática, clara e objetiva ao disciplinar a matéria, estabelecendo que obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários são matérias reservadas à Lei Complementar:

"Art. 146. Cabe à Lei complementar:

[...].

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...].

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

Nesse diapasão, não faz o menor sentido prevalecer o prazo decadencial inscrito no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de lei ordinária e a matéria necessitar de lei complementar para sua regulamentação, sob pena de se ferir flagrantemente a Constituição Federal.

Em verdade, o instituto da decadência, bem como da prescrição, devem ser aplicados obedecendo ao prazo quinquenal do Código Tributário Nacional, por se tratar de lei complementar, estando em perfeita consonância com nossa Carta Magna.

Dito isso, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, qual seja, 10 (dez) anos, nos quedamos aos ditames de uma norma hierarquicamente inferior (lei ordinária) sobre o que define outra superior (lei complementar), o que é absolutamente repudiado por nosso ordenamento jurídico, sobretudo quando a Constituição Federal estabelece que referida matéria deve ser disciplinada por lei complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a qual para aprovação necessita de *quorum* qualificado, diferente da lei ordinária.

Deve-se frisar, ainda, que o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por ser lei especial, deve sobrepor ao CTN (norma geral) também não tem o condão de prosperar. A norma geral serve justamente como base, para nortear, todas as outras normas especiais, não podendo estas se contraporem ao que delimita àquela, especialmente quando a matéria está reservada a lei complementar por força da Constituição Federal, tendo em vista a hierarquia formal, hipótese que se amolda ao presente caso. Se assim não fosse, de que serviriam as normas gerais, se a qualquer momento pudessem ser revogadas por leis especiais hierarquicamente inferiores.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBuintES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24, 03, 09
Máris de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. Siape 751683

CC02/C06
Fls. 780

A sujeição das contribuições previdenciárias às normas gerais de direito tributário já foi chancelada em diversas oportunidades por nossos Tribunais Superiores e corroborada pela doutrina, conforme se extrai do excerto da obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, de autoria de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, nos seguintes termos:

“As Contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, por configurarem tributo, sujeitam-se, ainda, às normas gerais de direito tributário que estão sob a reserva de lei complementar (art. 146, III, da CF).

O STF, em novembro de 2003, mais uma vez reafirmou este entendimento, conforme se vê da explicação de voto do Min. Carlos Velloso:

[...] as contribuições estão sujeitas, hoje, à lei complementar de normas gerais (C.F., art. 143, III). Antes da Constituição de 1988, a discussão era extensa...Então, o que fez o constituinte de 1988? Acabou com as discussões, estabelecendo que às contribuições aplica-se a lei complementar de normas gerais, vale dizer, aplica-se o Código Tributário nacional, especialmente, no que diz respeito à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (C.F., art. 146, inciso III, b); e quanto aos impostos, a lei complementar definiria os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a). (STF, RE 396.266-3/SC, nov/2003).

[...].

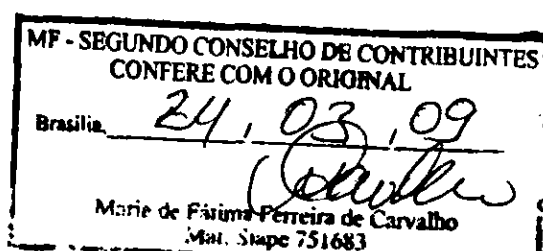
As contribuições sujeitam-se às normas gerais de direito tributários estabelecidos pelo Livro II do CTN (art. 96 em diante), do que são exemplo o modo de constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, os prazos decadencial e prescricional e as normas atinentes à certificação da situação do contribuinte perante o Fisco.

[...]” (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs. 356/358) (grifamos).

Ademais, ao admitirmos o prazo decadencial inscrito na Lei nº 8.212/91, estamos fazendo letra morta da nossa Constituição Federal e bem assim do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, foi entendimento da Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 616.348, em 15/08/2007, decidiu por unanimidade de votos declarar a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

**“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA
LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA
CONSTITUIÇÃO.**



1. *As contribuições sociais, inclusive as destinadas a juntar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.*

2. *Argüição de inconstitucionalidade julgada procedente."*

Como se observa, a decisão encimada espelha a farta e mansa jurisprudência judicial a propósito da matéria, impondo seja aplicado o prazo decadencial inscrito no CTN, igualmente, para as contribuições previdenciárias.

Aliás, esse sempre foi o posicionamento deste Conselheiro que, somente não admitia o prazo quinquenal para as contribuições previdenciárias em virtude do disposto na Súmula nº 02, do 2º Conselho de Contribuintes, a qual determina ser defeso ao julgador administrativo afastar a aplicação de legislação vigente a pretexto de inconstitucionalidade.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, levando-se em consideração os recentes julgados da 1ª Turma da CSRF, concluímos que o fato de afastar os ditames do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os artigos 150, § 4º, ou 173 (no caso de fraude comprovada) do CTN, não implica dizer que estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal daquela lei ordinária.

Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.

No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.

"Súmula 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."

Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIÇÕES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 24, 03, 09

Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. Siapc 751683

Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária.

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 15/12/2004, com a devida ciência da contribuinte, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos durante o período de 05/1996 a 11/1999, os quais encontram-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

MÉRITO

Consoante se positiva dos autos, trata-se de lançamento fiscal exigindo as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos as pessoas físicas que prestaram serviços médicos aos segurados empregados e demais beneficiários da contribuinte, através da Assistência Multidisciplinar de Saúde – AMS, caracterizados pela fiscalização como segurados autônomos – contribuintes individuais.

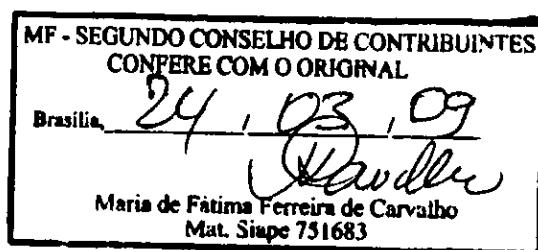
Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, especialmente o Relatório Fiscal, a recorrente, sociedade empresária anônima de economia mista, sob o controle da União, possui plano no Sistema de Auto-Gestão, denominado Programa de Assistência Multidisciplinar de Saúde - AMS, o qual é composto de dois regimes de escolha para atendimento, senão vejamos:

1) Regime de Escolha Dirigida, com atendimento realizado por profissionais e instituições credenciados previamente pela empresa, ficando a cargo da própria notificada o pagamento dos serviços prestados;

2) Regime de Livre Escolha, onde os atendimentos médicos são prestados por profissionais e instituições não credenciados pela empresa, sendo o pagamento efetuado diretamente pelo usuário, com posterior reembolso da contribuinte;

Consta, ainda, do Relatório Fiscal que há duas áreas de atendimento, uma de Grande Risco, prestado em regime de internação hospitalar; e outra de Pequeno Risco, quando não há necessidade de internação hospitalar.

Diante de tais fatos, entendeu a autoridade lançadora que os atendimentos aos empregados e dependentes efetuados por pessoas físicas sem vínculo empregatício (autônomos e contribuintes individuais), relativamente ao Regime de Escolha Dirigida do Programa de Assistência Multidisciplinar de Saúde da recorrente, estariam sujeitos às contribuições previdenciárias insertas no artigo 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 84/1996, c/c artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, uma vez que em referido regime a empresa credencia os profissionais da área de saúde, para a prestação de serviços médicos aos seus segurados empregados, firmando, no entendimento do fiscal autuante, contrato tácito, no sentido de que se um funcionário e/ou beneficiário necessitar de atendimento médico, referidas pessoas físicas realizarão tais serviços, sendo de responsabilidade da notificada o pagamento correspondente, após o cumprimento de algumas formalidades.



Por sua vez, a contribuinte entende não incidir as contribuições previdenciárias ora lançadas sobre os pagamentos efetuados aos prestadores de serviços médicos pessoas físicas sem vínculo empregatício, por ausência de vinculação dos serviços prestados com a Petrobrás, em virtude de os atendimentos médicos serem realizados diretamente aos segurados empregados e seus dependentes, os quais escolhem, a critério próprio, o profissional para tal fim.

Em outra via, a autoridade lançadora assevera que a pretensão fiscal encontra sustentáculo no fato de a escolha do prestador dos serviços da área de saúde pelos segurados empregados e/ou seus dependentes ser feita com base em lista de profissionais (*in casu* pessoas físicas profissionais da área de saúde), previamente selecionada e credenciada pela empresa.

Em que pesem as razões de fato e de direito da autoridade lançadora, a pretensão fiscal, contudo, não tem o condão de prosperar. Com efeito, da análise dos autos, constata-se que os valores pagos pela contribuinte para o atendimento médico de seus funcionários, no Regime de Escolha Dirigida não se constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas, da mesma forma aplicada no Regime de Livre Escolha, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de adentrar ao mérito da questão, é de bom alvitre transcrever os dispositivos legais utilizados pela fiscalização como fundamentos ao presente lançamento, quais sejam, inciso I, do artigo 1º, da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, c/c artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91 (acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999), *in verbis*:

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

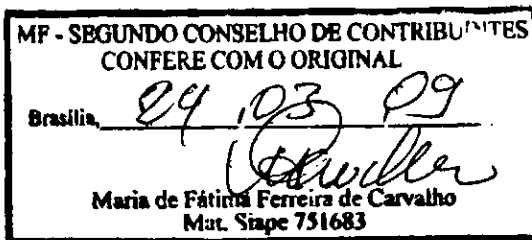
I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos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

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

[...].

III – 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.”

Conforme se extrai dos dispositivos legais encimados, para que haja incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a autônomos e/ou contribuintes individuais, ou melhor, para que se enquadre os trabalhadores (pessoas físicas) na qualidade de segurado autônomo/contribuinte individual, o serviço deve ser prestado diretamente ao tomador do serviço, bem como as importâncias pagas para retribuí-los não podem ter natureza ressarcitórias, mas sim remuneratórias.



Neste sentido, cabe invocar os ensinamentos de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, na obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, que ao se reportarem assunto assim prescreveram:

“Por fim, importa considerar que a base econômica abrange a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à “pessoa física” que lhe preste serviço à empresa, mesmo sem vínculo empregatício. Ou seja, a relação contratual deve dar-se com a pessoa física diretamente. [...]” (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, pág. 382) (grifamos).

Destarte, o fato de empresa credenciar os profissionais (pessoas físicas), como a própria fiscalização inferiu em seu Relatório Fiscal, não é capaz de acobertar o entendimento da autoridade lançadora de que os serviços eram prestados diretamente à empresa, mas sim, aos seus funcionários e dependentes, como robustamente demonstrado nos autos.

Em outras palavras, observa-se que a contribuinte não contratou diretamente com as pessoas físicas (tidos como autônomos e contribuintes individuais) para prestação de serviços médicos à totalidade de seus segurados empregados, mas, sim, estes eram quem escolhiam onde seriam atendidos, se por pessoas físicas ou instituições, credenciadas ou não. Nesse ponto, aliás, cabe frisar que o atendimento médico não era oferecido tão somente aos funcionários que optassem pelos profissionais credenciados, podendo escolher qualquer profissional da área de saúde, com ou sem credenciamento.

No meu sentir, o credenciamento se dava tão somente para efeito de controle dos serviços prestados, ou seja, para garantir a qualidade do atendimento médico aos segurados empregados da contribuinte e demais beneficiários.

A rigor, esta iniciativa da recorrente encontra consonância com o preceito do artigo 197 da Constituição Federal e, lembrando que assistência médica é serviço público essencial, também denota um esforço para o cumprimento do disposto no artigo 6º, §1º do Estatuto dos Serviços Públicos, Lei nº 8.987, de 13/02/95, *in verbis*:

“Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

Art. 6º Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nesta Lei, nas normas pertinentes e no respectivo contrato.

§ 1º Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.”

Na esteira desse entendimento, o prévio credenciamento dos prestadores de serviços (pessoas físicas e/ou instituições médicas) pode ser admitido, igualmente, como medida de fiscalização dos pagamentos dos serviços prestados aos segurados empregados/beneficiários, como forma de segurança da própria empresa. Ou melhor, no caso

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIB. CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24, 03, 09
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho Mat. Siupe 751683

de atendimentos médicos realizados por instituições e/ou profissionais previamente credenciados, o pagamento se dava diretamente a estes. Caso contrário, por medida de segurança (no entendimento desse conselheiro), o empregado escolhia qualquer outro profissional e/ou instituição, promovia o pagamento e depois era reembolsado.

Ora, a forma do pagamento do atendimento prestado por profissionais (pessoas físicas e/ou instituições), se diretamente a estes ou a partir de reembolso aos segurados empregados, não tem o condão de desnaturar parte do Programa de Saúde de Auto-Gestão da própria empresa. Tanto o Regime de Escolha Dirigida, como o de Livre Escolha se destinam a dar fiel cumprimento ao Plano de Assistência Multidisciplinar de Saúde – AMS da autuada, a partir de Sistema de Auto-gestão.

Dessa forma, conclui-se não haver qualquer diferença entre os dois regimes de atendimento médico, capaz de amparar o presente lançamento fiscal. Com efeito, em ambos os casos é a recorrente quem suporta o ônus financeiro da prestação de serviços, absolutamente iguais, diga-se de passagem.

Mais a mais, as pessoas físicas profissionais da área de saúde não eram contratadas para prestação de serviços à recorrente, ou mesmo aos seus segurados empregados e/ou beneficiários, não havendo qualquer vínculo contratual entre estes. Admitir referida relação contratual, a partir de simples credenciamento dos profissionais, é presumir a ocorrência do fato gerador, o que não é aceito no direito tributário, a não ser quando se tratar de presunção legal, devidamente inserida na legislação de regência, onde inverte-se o ônus da prova ao contribuinte, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

A jurisprudência administrativa é firme e mansa nesse sentido, exigindo a comprovação dos fatos geradores dos tributos lançados, por parte do fiscal autuante, sobretudo quando o lançamento não se apoiar em presunções contempladas na legislação de regência, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

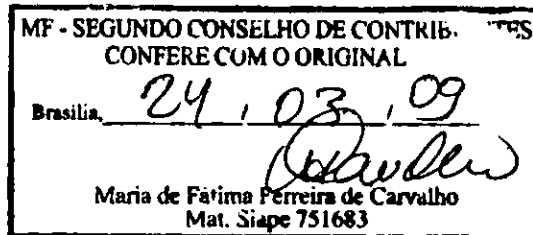
“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incerteza. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 107-06.229 – Sessão de 22/03/2001).

“[...]”

IRPF – PRESUNÇÕES – Em matéria tributária as presunções admitidas somente se referem às expressamente autorizadas em lei, presentes os pressupostos legais exigíveis à sua sustentação.

[...]” (4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 104-16.433 – Sessão de 08/07/1998).

“IRPF - ATIVIDADE RURAL - CONDOMÍNIO - RENDIMENTOS - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - PRESUNÇÃO - A obrigação tributária deflui da lei, não podendo criar imposição fiscal por mera presunção subjetiva da autoridade administrativa. Os rendimentos da atividade rural em condomínio devem ser tributados na proporção que couber a cada um, ex vi do artigo 13 da Lei n. 8.023/90, art. 13. Recurso



provido." (2ª Câmara do 1º Conselho Contribuintes – Acórdão nº 102-44022, Sessão de 08/12/1999) (grifamos).

A doutrina pátria não discrepa dessas conclusões, consoante de infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Alberto Xavier, em sua obra *“Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro”*, nos seguintes termos:

“B) Dever de prova e “in dúbio contra fiscum”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (beweilöigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.

[...]” (Xavier, Alberto – Do lançamento no direito tributário brasileiro – 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005).

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

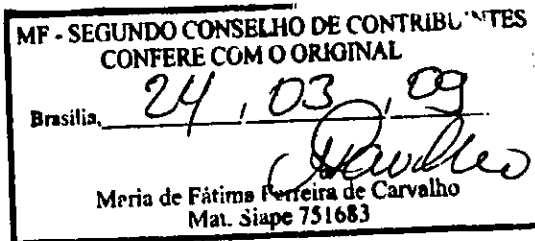
“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,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

Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de impropriedade do feito, como aqui se vislumbra.

A corroborar esse entendimento, verifica-se que a própria autoridade lançadora confirma ter promovido o lançamento com base em uma presunção, ao inferir que o credenciamento das instituições e/ou profissionais prestadores de serviços implica em um contrato *tácito* (item 13.2, do Relatório Fiscal, às fls. 468). Ou seja, inexistente comprovação de contrato de prestação de serviços entre os profissionais de saúde (pessoas físicas) e a notificada.

Como se observa dos autos, a contribuinte detém plano próprio de Assistência Multidisciplinar de Saúde, sob sua administração e responsabilidade (Sistema de Auto-Gestão), não se cogitando em contratação de outras instituições e/ou pessoas físicas para o fim precípuo de referido Programa.

Aliás, a própria legislação previdenciária permite tal conduta por parte dos contribuintes, ao determinar que não integra o salário de contribuição os valores pagos aos segurados empregados a título de assistência médica prestada pela própria empresa ou conveniada. É o que se extrai do artigo 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/91, como segue:



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

[...].

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...].

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei 9.528, de 10/12/97).”

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, reproduz a determinação legal encimada, reforçando o entendimento acima esposado, *in verbis*:

“Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...].

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...].

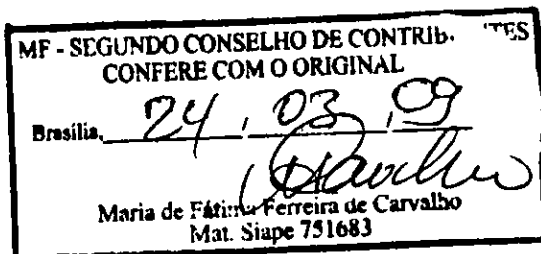
XVI - o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;”

Como se vê, se a própria legislação de regência dispõe que as importâncias pagas a título de prestação de serviço médico próprio da empresa ou com ela conveniado não integram o salário de contribuição, ficando fora da base de cálculo das contribuições previdenciárias, não pode o fisco, no presente caso, pretender exigir referidos tributos com outra roupagem, *“pagamentos a contribuintes individuais e/ou autônomos”*, impondo seja decretada a insubsistência do feito.

Não obstante entendimento pessoal explicitado alhures, mister trazer à baila conclusão consubstanciada no Parecer AGU/SRG nº 01/2008 a respeito do tema, levado ao conhecimento deste Colegiado pela Procuradoria da Fazenda Nacional por ocasião da sessão de julgamento, senão vejamos:

“ASSUNTO: Solução de controvérsia entre o Banco Central do Brasil e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, diante da cobrança de contribuição previdenciária incidente nas remunerações pagas ou creditadas a profissionais autônomos que prestam serviços médicos a beneficiários do Programa de Assistência à Saúde dos servidores do Banco Central do Brasil (PASBC).

EMENTA: [...].



III. Encerramento, por Parecer, de controvérsia jurídica entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil e o Banco Central do Brasil, com a definição sobre a existência de obrigação tributária, do último, em relação à primeira, no tocante à cota patronal da contribuição previdenciária incidente nas remunerações pagas ou creditadas a profissionais autônomos que prestam serviços médicos a beneficiários do Programa de Assistência à Saúde dos Servidores do Banco Central – PASBC.”

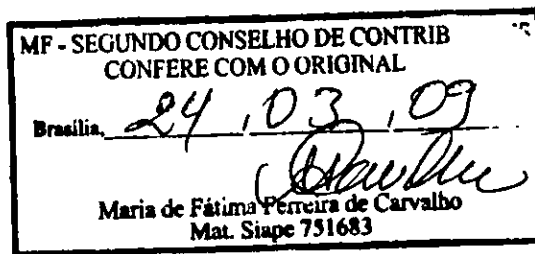
Consoante se infere da leitura do Parecer da Advocacia Geral da União, com sua ementa acima transcrita, de fato, trata-se de análise de matéria estritamente idêntica à presente demanda, alterando simplesmente o sujeito passivo, *in casu*, Petrobrás Petróleo Brasileiro S/A E Outros, impondo sejam aplicados os preceitos contidos naquele Parecer, o qual nos vincula, em observância ao disposto nos artigos 40 e 41 da Lei Complementar nº 73/1993.

Assim, uma vez decidido no Parecer retro serem devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a profissionais autônomos que prestam serviços médicos a beneficiários do Programa de Assistência à Saúde, outra alternativa não resta senão nos quedar à aludida conclusão de maneira a reconhecer a procedência do presente lançamento.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a decadência em relação ao período de 05/1996 a 11/1999 e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 03 de setembro de 2008


RYCARDÓ HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA



Voto Vencedor

Conselheira ANA MARIA BANDEIRA, Relatora-Designada

Quanto à preliminar apresentada referente ao cerceamento de defesa em razão das solidárias não terem recebido a cópia da notificação, mas tão somente ofício informando do lançamento efetuado, entendo que a mesma não merece prosperar.

No caso em tela, a notificação e todos os seus anexos foram encaminhados à PETROBRÁS – Petróleo Brasileiro S/A, acionista majoritária e controladora das demais recorrentes, subsidiárias.

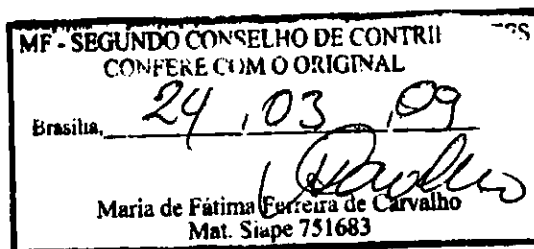
A meu ver, a entrega da notificação ao co-responsável é suficiente para garantir o direito de defesa das demais empresas integrantes do pólo passivo.

Assevere-se que não obstante a alegação de que as solidárias receberam apenas ofício informando do lançamento efetuado, estas apresentaram defesa rebatendo questões da notificação o que demonstra que não houve cerceamento de defesa alegado.

Nesse sentido, a preliminar deve ser rejeitada.

Sala das Sessões, em 03 de setembro de 2008


ANA MARIA BANDEIRA



Declaração de Voto

Conselheira ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA

DAS PRELIMINARES

Em primeiro lugar discordo do entendimento do conselheiro quanto ao alcance da aplicação da decadência quinquenal nos termos abaixo expostos.

Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendida, à decisão do STF, proferida recentemente. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, razão assiste ao contribuinte nos termos abaixo expostos.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 8 "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".

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

"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."

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de nº 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIB
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 24, 03, 09

Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. Stape 751683

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

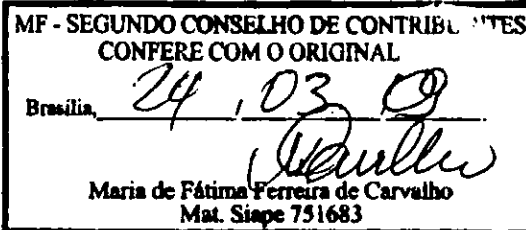
1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a

MF - SEÇÃO DE FISCALIAO DE CONTRIBUICAO DE CON
CONFERE COM O ORIGINAL: 5
24, 03, 09
Maria de Cássia Ferreira de Carvalho
MAY 2006 23:16:23

recurso extraordinário" (Súmula 389/STF).8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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." 9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei 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, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar 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, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente o dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIB. TRES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24.03.09
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. SIAPE 751683

inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre 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, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de



cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.”(GRIFOS NOSSOS).

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso acima: “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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

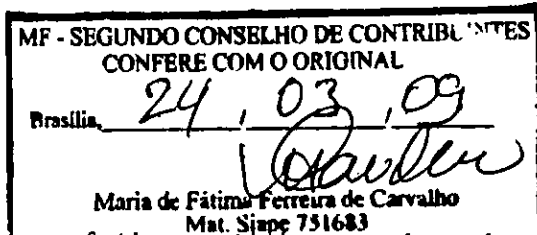
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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.”

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

“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.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação." (grifo nosso).

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu "desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa" para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO ETC). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente, porque caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIB. 1705
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24.03.09
Moria de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. SIAPE 751683

CC02/C06
Fls. 796

recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

Como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar; chegar antes de; anteceder, ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição una, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexo ou complessivo.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Até poderíamos aceitar, tal conclusão, em uma análise simplória, acerca do faturamento das empresas e as contribuições que incidam sobre esta base de cálculo, mas o mesmo raciocínio não pode ser atribuído às contribuições previdenciárias, onde existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173 do referido diploma.

O mesmo raciocínio pode ser estendido para os casos em que devida a obrigação de efetuar o recolhimento, omitiu-se o contribuinte, por considerar não ser do mesmo a obrigação de efetuar o recolhimento. Ocorre, por exemplo, nos casos em que está obrigado a reter 11% do valor da nota fiscal em se tratando de empreitada ou cessão de mão de obra. Nos casos em que se atribui responsabilidade solidária, ou mesmo nos casos de isenção, onde descumpridor das regras que o qualificariam como isento de contribuições patronais, não efetua qualquer recolhimento da contribuição patronal.

Na verdade, entendo ser aplicável em regra o art. 173 do CTN, só passando para o § 4º do art. 150, nos casos em que se comprova o efetivo recolhimento, ou melhor, a antecipação de um recolhimento.

Por fim, outro ponto que entendo pertinente, e que, embora não interfira diretamente na declaração de toda contagem de prazo decadencial, venha a ser relevante em determinados lançamentos, é considerar como marco inicial para determinação das contribuições que se encontram decaídas a data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Neste caso, considerando que no âmbito da Fiscalização previdenciária, com a extinção do TIAF, assumiu o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF status de conferir validade ao procedimento fiscal, ou seja, que o MPF é o instrumento que visa dar conhecimento ao sujeito passivo quanto aos atos da ação/auditoria fiscal em si, cuja ciência

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTAS
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 24, 03, 09

Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. SIAPE 751683

CC02/C06
Fls. 797

deverá ser dada por ocasião do início do procedimento fiscal, e que o mesmo se extingue com o registro no termo próprio que é o TEAF, lavrado quando do término da auditoria para cientificar do sujeito passivo do término do procedimento, será a ciência desse instrumento o marco a ser considerado para cálculo do prazo decadencial.

Assim sendo, o MPF marca o início do procedimento fiscal de constituição do crédito tributário, bem como, por consequência, serve também de marco para determinação das contribuições que já não podem ser exigidas. Considerar-se-á a data da cientificação do MPF como marco inicial para contagem retroativa das contribuições que poderão ser englobadas no lançamento que se busca concretizar. Entendo que tal raciocínio, respaldado no teor do acórdão da 1ª Sessão STJ, trazido a baila para respaldar este julgamento, que a data do MPF somente pode ser aplicável nos casos de contagem de prazo decadencial consubstanciado no art. 173 do CTN, onde o Parágrafo único é claro em preannunciar dita possibilidade.

No presente caso, os fatos geradores ocorreram entre as competências 05/1996 a 06/2004, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 12/2004. Dessa forma, em considerando a aplicação do art. 173 do CTN, por tratar-se de salário indireto, encontram-se decadentes os fatos geradores até a competência 11/1998.

NO MÉRITO

Contudo, mesmo concordando com a conclusão do relator, quanto a procedência do lançamento face o parecer da AGU que trata de matéria idêntica, entendo que não deveria ser apenas este o fundamento para a procedência do lançamento.

Em considerando tratar-se de lançamento cujo fato gerador é a remuneração de profissionais autônomos, no caso médicos, irrelevante se a contratação deu-se sob o regime de escolha dirigida ou contratação direta pela empresa. Em ambos os casos, existe a prestação dos serviços, existe o efetivo pagamento feito pela empresa notificada o que possibilita a exigência da contribuição previdenciária correspondente.

Entendo que a comparação realizada pelo relator, para afastar na sua opinião a incidência de contribuição sob a escolha dirigida, por entender que se assemelha ao sistema da livre escolha é irrelevante. No caso, quando o empregado escolhe o profissional, efetua o pagamento diretamente, e depois é reembolsado pela empresa, também existe a incidência de contribuição previdenciária, sob a forma de salário indireto para o empregado em relação ao empregador, não deixando o profissional médico de recolher a contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo serviço. Só que neste caso o profissional na qualidade de contribuinte individual recolhe diretamente. No caso da empresa, o reembolso não deixa de ser salário indireto, porém existe lei, que regulamente tratar-se de pagamento cuja exigência encontra-se impedida, por tratar-se de pagamento sujeito a isenção.

Dessa forma, manifesto meu entendimento que no mérito, mesmo na inexistência do dito parecer da AGU, o lançamento encontra-se respaldado pela Lei nº 8212/91.



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA