



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

**Processo nº** 35464.002199/2006-31  
**Recurso nº** 249.061 Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-02.463 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de maio de 2012  
**Matéria** PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERATIVA. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO DE EMPREGO  
**Recorrente** INSTITUTO PAULISTA DE ESTUDOS E PESQUISA OFTALMOLÓGICA DA UNIFESP - IPEPO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/01/2004

PRAZO DECADENCIAL EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO OU IMPOSSIBILIDADE DE SE VERIFICAR ESSE FATO. APLICAÇÃO DO § 4. DO ART. 150 DO CTN.

Constatando-se antecipação de recolhimento ou quando, com base nos autos, não há como a se concluir sobre essa questão, deve-se aferir o prazo decadencial pela regra constante do § 4. do art. 150 do CTN.

CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO DE EMPREGO - NÃO DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS PARA QUE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NOS FINS DE SEMANA FOSSE UMA EXTENSÃO DA RELAÇÃO LABORAL - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Em constatando que a relação de contratação deu-se de forma divergente do pactuado, competiria ao auditor demonstrar, que as contratação de seus empregados nos fins de semana por cooperativa era uma mera extensão da relação laboral, caracterizando pagamento de salário indireto - horas extras. Não demonstração os requisitos ensejadores do emprego também nas prestações de serviços de mutirões é improcedente o lançamento realizado.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos: I) declarar a decadência até a competência 10/1999, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (Relatora), que declarava a decadência até a competência 11/1998; e II) no mérito, dar provimento ao recurso, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que

anulava o lançamento por vício formal. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de retorno de diligência comandada por meio da Resolução nº 2401-00.113 desta 4ª Câmara de Julgamento no intuito de identificar a situação da qualidade de isenta da entidade, considerando que o recorrente colacionou aos autos acórdão do CRPS, dando provimento ao recurso da entidade acerca da sua condição de isenta.

Para retomar as informações pertinentes ao processo, importante destacar as informações acerca do lançamento efetuado.

A presente NFLD, lavrada sob o n. 35.669.483-6, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela, a cargo da empresa, incluindo a relativa ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa em virtude dos riscos ambientais do trabalho, e a relativa a Terceiros, sobre a remuneração paga aos segurados empregados referentes a horas extras, por meio de cooperativa de trabalho, para o período de 10/1998 a 06/2002, bem como contribuição dos segurados empregados para o período de 07/2002 a 01/2004, considerando que nesse período a empresa possui Ato Declaratório do INSS de isenção da cota patronal.

Conforme descrito no relatório fiscal, a partir de 10/1998 a entidade contratou os serviços de cooperados através da cooperativa MEDICALCOOP. Foram solicitado pela fiscalização os arquivos magnéticos contendo relação mensal do cooperados, tendo com isso a fiscalização constatado que alguns empregados estavam sendo remunerados pela cooperativa quando prestavam serviços em multirões. Segundo a empresa os multirões são projetos para atendimento em massa de pacientes de baixa renda e realização de cirurgias para tratamento de catarata, glaucoma, diabete, dentre outras. Esses atendimentos são feitos através do SUS e geralmente em finais de semana.

Nesse sentido, entendeu a fiscalização que fica descaracterizada a prestação de serviços por cooperado, uma vez que são empregados da entidade, tratando-se de horas extras pagas a funcionários e como tal sofrem a incidência de contribuições previdenciárias.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 05/11/2004, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 19/11/2004.

Não conformada com a notificação, foi apresentada impugnação, fls. 349 a 355.

Foi comandada diligência fiscal, fls. 383 a 388, a fim de que fossem esclarecidos os itens 14.4 e 14.5 à fl. 387. A fiscalização prestou informações às fls. 392 a 394, prestando os seguintes esclarecimentos:

No contrato entre a IPEPO e a Medicalcoop, fornecido pela entidade não consta que a solicitação de profissionais foi feita sem qualquer especificação, a não ser a especialidade. Ao contrário, consta no parágrafo primeiro, da cláusula 3, que a substituição dos associados cooperados da medicalcoop será feita de comum acordo entre o IPEPO e a contratada. Comparando as relações de cooperados, fornecidas pela entidade e as folhas de

pagamento dos empregados. Verifica-se que as funções exercidas são as mesmas, exceto raríssimas exceções.

Descreve o auditor que no contrato anexado não consta que a indicação dos profissionais seria feita, única e exclusivamente pela Medicalcoop, consta sim, que as substituições dos associados será feita de comum acordo entre o IPEPO e a Medicalcoop.

Destacou a autoridade de julgamento, onde analisa as alegações da defesa concluindo que tendo em vista que no período de 10/1998 a 02/2000, o abatimento de 15% foi feito indevidamente, uma vez que a NFLD 35.669.481-0, referente as NF da cooperativa, abrange somente o período de 03/2000 a 06/2002, sugere alguns procedimento para correção do abatimento indevido e melhoria na clareza dos levantamentos. Destaca a emissão de NFLD complementares para correção do equívocos.

Reaberto o prazo para impugnação, a autuada manifestou-se às fls. 416 a 420.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência do lançamento, fls. 422 a 448.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 456 a 468. Em síntese, o recorrente em seu recurso alega o seguinte:

1. Não há impeditivo legal de um empregado da recorrente ser cooperado da Medicalcoop, O auditor nem mesmo apontou, bem como não esclareceu, qual o impeditivo legal de um empregado da requerente ser cooperado da medicalcoop.
2. A indicação dos profissionais foi realizada única e exclusivamente pela cooperativa, que recolheu as contribuições previdenciárias, conforme comprovantes de recolhimento, ou seja, existia contrato formal, tendo a fiscalização desconsiderado tal fato.
3. O ato não está devidamente motivado; devendo ser reconhecida a nulidade da notificação. No presente caso, a violação ao devido processo legal que não se supre com a mera abertura de prazo para que o recorrente se manifeste.
4. Não foram demonstrados pela fiscalização, de forma analítica, exaustiva e minudente os elementos, de fato e de direito, que os pagamentos efetuados correspondem ao pagamento de horas extra aos empregados.
5. O auditor tinha o dever, e entendeu que houve pagamento de horas extras, de evidenciar e demonstrar todos os elementos constitutivos do seu convencimento.
6. É ilegal a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, o INSS está legalmente impedido de desconsiderar os contratos realizados entre a requerente e a medicalcoop, enquanto não editada lei que autorize a deconsideração.
7. O INSS não possui competência para caracterizar relação de emprego, e de qualquer forma não o fez.
8. A decisão é nula pois indeferiu o pedido de perícia feito pela recorrente;
9. A entidade é imune;
10. Parte do crédito já foi atingida pela decadência;

11. Houve violação ao art. 442, parágrafo único do CLT;
12. A cobrança reiterada de contribuições previdenciárias sobre a mesma situação fática constitui bis in idem;
13. Houve violação da ampla defesa, pois a recorrente deveria ter sido intimada para acompanhar a ação fiscal, sendo facultado formular quesitos e nomear assistente durante a diligência fiscal;
14. Requerendo provimento ao recurso interposto.

A unidade da SRP apresenta suas contrarrazões às fls. 488 a 503, alega em síntese que os argumentos já foram analisados na decisão de primeira instância, sugerindo a manutenção do lançamento.

O processo foi baixado em diligência, por meio de resolução deste Conselho, no sentido de que fossem prestados esclarecimentos acerca do julgamento de Ato Cancelatório no CRPS, fls. 526 a 527, tendo a DRFB prestado esclarecimentos no seguinte sentido:

*A entidade Instituto Paulista de Estudos e Pesquisas Oftalmológicas da Unifesp, foi declarada isenta a partir de 19/06/2002 através do Ato Declaratório 21.401/001/2005, de 24/05/2005, anexo.*

*O CRPS em 29/11/2006, analisando recurso da entidade, deu-lhe provimento, anulando o Ato Cancelatório, conforme Acórdão CRPS 4 CaJ 506/2007, de 27/03/2007.*

*Assim, a isenção da entidade foi restabelecida a partir de 19/06/2002, para todo o período posterior.*

*Lembramos, por oportuno, que a isenção de contribuições sociais, abrange tão somente a contribuição patronal, continuando a entidade obrigada a descontar e recolher as contribuições dos empregados e contribuintes individuais.*

*Como o lançamento, segundo informações do Memorando, refere-se somente a contribuições devidas pelos segurados empregados, a situação isentiva da entidade não possui relevância alguma para apreciação das NFLD e do AI.*

*Por fim, há de se observar que parte do levantamento refere-se a período anterior à concessão da isenção.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil, encaminhou o processo a este Conselho para julgamento, após cumprimento da diligência determinada e devida cientificação do recorrente, contudo não manifestou-se.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

Em se tratando de retorno de diligência comandado por este conselho, despidendo a análise dos pressupostos, tendo em vista já terem sido avaliados quando do primeiro julgamento.

### **DAS QUESTÕES PRELIMINARES:**

#### **DECADÊNCIA**

Quanto a decadência, entendo que razão não assiste ao recorrente para que se determine a decadência a luz do art. 150, § 4º do CTN, conforme se demonstra a seguir.

Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento, quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

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

***Súmula Vinculante n.º 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 n.º 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 n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

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

Autenticado digitalmente em 08/06/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 08/06/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 13/06/2012 por ELIAS SAM PAIO FREIRE

Impresso em 15/06/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 08.06.2005).

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 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 impositivo, 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 inexistir 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 inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo 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 descrito 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.

Quando não existe qualquer recolhimento sobre o fato gerador, como no caso ora sob análise, de caracterização de vínculo de emprego para efeitos previdenciários, 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 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.

Afasta-se, aqui a aplicação do art. 150, § 4º, pois 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 aceção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição uma, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexivo ou complessivo.

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, I do referido diploma.

Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 05/11/2004, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 19/11/2004. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 10/1998 a 01/2004, sendo assim, a luz do art. 173, I do CTN deve ser declarada a decadência até 11/1998.

### **FALTA DE MOTIVAÇÃO**

Alegando nulidade, argumenta o recorrente que o procedimento administrativo adotado não poderia ser realizado da forma como foi, independente da causa, legal ou contratual, o que malfeire o princípio do devido processo legal, posto que não houve a devida motivação para que se identificasse os fatos geradores ocorridos.

Trouxe o recorrente os seguintes argumentos com vistas a desconstituir o lançamento:

- Não há impeditivo legal de um empregado da recorrente ser cooperado da Medicalcoop, O auditor nem mesmo apontou, bem como não esclareceu, qual o impeditivo legal de um empregado da requerente ser cooperado da medicalcoop.
- A indicação dos profissionais foi realizada única e exclusivamente pela cooperativa, que recolheu as contribuições previdenciárias, conforme comprovantes de recolhimento, ou seja, existia contrato formal, tendo a fiscalização desconsiderado tal fato.
- O ato não está devidamente motivado; devendo ser reconhecida a nulidade da notificação. No presente caso, a violação ao devido processo legal que não se supre com a mera abertura de prazo para que o recorrente se manifeste.
- Não foram demonstrados pela fiscalização, de forma analítica, exaustiva e minudente os elementos, de fato e de direito, que os pagamentos efetuados correspondem ao pagamento de horas extra aos empregados.
- O auditor tinha o dever, e entendeu que houve pagamento de horas extras, de evidenciar e demonstrar todos os elementos constitutivos do seu convencimento.

- É ilegal a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, o INSS está legalmente impedido de desconsiderar os contratos realizados entre a requerente e a medicalcoop, enquanto não editada lei que autorize a desconsideração.
- O INSS não possui competência para caracterizar relação de emprego, e de qualquer forma não o fez.

Quanto as ditas alegações, entendo que razão em parte assiste ao recorrente. É plenamente possível ao fisco, valendo-se de documentos apreciados durante a auditoria, e mesmo de constatações, promover a caracterização do vínculo de empregos considerando o princípio da primazia da realidade.

Contudo, compete ao auditor em identificando a situação que ensejaria a configuração de fato gerador de contribuições previdenciárias, descrever não só o fato gerador, mas o liame fático que indicaria que os pagamentos feitos por meio da cooperativa Medicalcoop foram na condição de empregados, para só depois afirmar que ditos valores caracterizariam-se como salário indireto – qual seja, “horas extras”.

Entendo plenamente possível chegar a conclusão do auditor, porém deveria o mesmo ter demonstrado de forma minuciosa, os elementos caracterizadores do vínculo de emprego, para só depois descrever ditos pagamentos como uma forma de salário indireto.

Assim, como argumentado pelo recorrente, não existe impedimento para que seus empregados prestem serviços a outras empresas, ou mesmo a cooperativa, desde que tal fato ocorra em horário de trabalho diverso do pactuado com a empresa notificada. As alegações trazidas pelo auditor, de que “quase a totalidade dos empregados é que prestavam serviços nos multirões”, bem como, “o fato de que no contrato entre a recorrente e a cooperativa o ajuste para escala dos funcionários seria feita de comum acordo”, por si só, não são elementos suficientes para demonstrar a subordinação jurídica que seria determinante para caracterizar que os pagamentos feitos nos fins de semana fosse meros pagamentos indiretos de hora extras.

Não estou com isso dizendo que a conclusão do auditor seria inaplicável, mas tão somente que deveriam ter sido descritos outros elementos de prova que caracterizassem a subordinação na condição de empregados também nos fins de semana.

Ou seja, entendo que não caberia ao auditor apenas dizer que a prestação de serviços deu-se na modalidade de hora extras, já que durante a semana já eram empregados da recorrente, mas demonstrar mesmo que por amostragem: que existia uma regularidade em relação a prestação de serviços dos mesmo empregados, alguma indicação da empresa quanto a determinação aos horários que os mesmos deveriam prestar serviços, a existência de reclamatória trabalhista indicando qualquer insatisfação dos empregados, ou mesmo em entrevista com os próprios trabalhadores, descrever como na prática eram desenvolvidos os trabalhos.

A fiscalização não fez prova de indícios de ocorrência de fatos geradores na condição de pagamento de salário indireto, posto que nulo todo o procedimento. A simples prestação de serviços à cooperativa nos fins de semana, não torna esse trabalho uma continuidade da relação de emprego mantida com o recorrente, se nestes trabalhos de multirão não restarem evidenciados os elementos caracterizadores do vínculo em emprego.

É pertinente também destacar, que entendo que a nulidade que alcança os levantamentos acima descritos é formal, visto não ter o auditor formalizado da maneira devida o lançamento em relação aos levantamentos que envolveram cessão de mão de obra.

Nesse sentido, pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal discriminado de forma clara e precisa, os fatos geradores que ensejariam a retenção de 11% sobre a nota fiscal de serviços, visto não ter demonstrado que os serviços foram executados mediante cessão de mão de obra.

Dessa forma, entendo que a falta da descrição pormenorizada levaria a anulação da NFLD por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaque abaixo.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n.º 8.212.

É pertinente também destacar, que entendo que a nulidade que alcança os levantamentos acima descritos é formal, visto não ter o auditor formalizado da maneira devida o lançamento em relação aos levantamentos que envolveram cessão de mão de obra.

Nesse sentido, pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal discriminado de forma clara e precisa, os fatos geradores que ensejariam a retenção de 11% sobre a nota fiscal de serviços, visto não ter demonstrado que os serviços foram executados mediante cessão de mão de obra.

Dessa forma, entendo que a falta da descrição pormenorizada levaria a anulação da NFLD por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaco abaixo.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei nº 8.212.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para que se exclua do lançamento, face a aplicação da decadência quinquenal, as contribuições até a competência 11/1998, e no mérito voto por ANULAR O LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL.

**E como voto.**

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

CÓPIA

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

### **Decadência**

Em que pese a boa fundamentação apresentada pela relatora, concluo de forma diversa no que diz respeito ao critério para fixação do prazo decadencial. Passarei, de imediato, a expressar meu entendimento, posto que a legislação aplicável já foi suficientemente mencionada no voto da Conselheira Elaine Cristina Vieira.

A bem da verdade, tanto eu como ela entendemos que havendo recolhimento antecipado da contribuição, há de se contar o prazo decadencial pela norma do art. 150, § 4.º, do CTN, qual seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Divergimos, todavia, quando da aplicação desta regra para os casos em que, embora haja recolhimentos, a empresa não reconhece os fatos geradores apontados pelo fisco. Ocorre que na ótica desse Julgador há de se concluir que, no caso ora apreciado, a empresa recolheu parcialmente as contribuições decorrentes dos fatos geradores considerados na presente lavratura.

Vejo que a Auditoria considerou os pagamentos às cooperativas como horas extras dos segurados que eram empregados da recorrente. Tendo-se em conta que as horas extraordinárias são consideradas salário direto, há de se convir que a empresa recolheu parcialmente as verbas decorrentes da remuneração direta, conforme demonstra a “Coluna 6” da tabela acostada às fls. 84 e segs.

Na situação sob enfoque, malgrado a relatora tenha adotado o inciso I do art. 173 do CTN, entendo que esta não é a melhor solução. É que se constatando parcial recolhimento das contribuições, deve-se na espécie lançar mão do § 4.º do art. 150 do CTN para aferição do prazo decadencial. Nesse sentido, tendo-se em conta que a ciência do lançamento deu-se em 19/11/2004, a decadência deve ser reconhecida até a competência 10/1999.

### **A improcedência do lançamento**

Quanto ao mérito da contenda, entendeu a Ilustre Relatora que o fisco deixou de demonstrar a ocorrência dos fatos geradores, posto que não há nos autos a comprovação cabal de que os valores pagos pela recorrente à Cooperativa Medicalcoop seriam horas extras disfarçadas.

A solução adotada pela Relatora foi declarar a nulidade do lançamento por vício formal. Peço licença para divergir desse entendimento.

Analisando o item 3.3 do Relatório Fiscal, fl. 61, verifico que a única razão para que o fisco considerasse os valores pagos à Cooperativa como horas extraordinárias foi o fato de haverem cooperados que eram funcionários da recorrente.

Todavia, não foi apresentada qualquer norma que vedasse a prestação de serviço, por intermédio de cooperativa, pelos empregados da empresa contratante.

Assim, considerando que não foi mencionada pelo Auditor Fiscal justificativa plausível que embasasse a lavratura, concluo que o lançamento é improcedente, posto que a situação fática mencionada no Relatório Fiscal para comprovar a ocorrência dos fatos geradores não encontra acolhida na legislação.

O simples fato dos serviços terem sido prestados por pessoas que eram empregados da recorrente, fora do horário do seu contrato de emprego com a mesma e por intermédio de cooperativa de trabalho, não é indicativo de as verbas ali envolvidas sejam verbas trabalhistas.

Assim, não havendo coincidência entre a descrição do fato e as normas tributárias aplicadas para sustentar a exação, entendo que esta é improcedente.

A declaração de nulidade por vício formal, possibilitaria ao fisco repetir o ato de lançamento, nos cinco anos subsequentes à data da decisão que nulificou o crédito, a teor do inciso II do art. 173 do CTN.

Entendo que não ser cabível essa solução, haja vista que o pressuposto tomado pela Auditoria para justificar a ocorrência dos fatos geradores é carente de plausibilidade jurídica. Nesse sentido, não há nos autos erro de forma, mas incompatibilidade entre os fatos narrados e a legislação de regência, o que, ao meu ver, conduz a improcedência da NFLD.

## **Conclusão**

Voto, então por declarar a decadência até a competência 10/1999 e, no mérito, pelo provimento do recurso.

Kleber Ferreira de Araújo