



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10552.000220/2007-25
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.094 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL E DANA EQUIPAMENTOS LTDA
Interessado

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PRESSUPOSTOS.

Somente se conhece de Recurso Especial de Divergência quando resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a similitude fática entre as situações retratadas nos acórdãos recorrido e paradigmas.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, Debcad nº 35.788.351-9, referente a contribuições previdenciárias correspondentes às parcelas dos segurados (empregados e contribuintes individuais) e da empresa, inclusive aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais de Trabalho- GILRAT, além de contribuições destinadas a outras entidade ou fundos, os denominados terceiros.

Consoante descrito no Relatório Fiscal e discriminativos que o acompanham (fls. 33/176), a NFLD é composta pelos seguintes levantamentos:

Estabelecimento – CNPJ nº 61.831.061/0001-95

1. “CTB – REMUNERAÇÃO BASE CONTABILIDADE” – contribuições incidentes sobre pagamentos efetuados a segurados contribuintes individuais, apurados a partir da contabilidade, a título de honorários a Helia Cardore, competência 05/1999; Bernadete Laste, competência 09/1999; e de Ana Clara Von Muell, competência 04/2003;

2. “CTS – REMUN SÓCIOS BASE CONTÁBIL” – contribuições patronais relativas a pagamentos efetuados aos sócios-gerentes dirigentes da empresa Hugo Eurico Irigoyen Ferreira e Paulo Armando Born (Contribuintes Individuais), não incluídos em folhas de pagamentos, apurados por meio de lançamentos na contabilidade, sob a forma de aluguéis, condomínios, impostos, despesas indedutíveis, despesas com clubes, despesas com seguros de veículos próprios, passagens e hospedagens para familiares e despesas diversas, nas competências 01/1999 a 10/1999, 12/1999, 02/2000 a 01/2001, 04/2001 a 09/2001, 12/2001 a 01/2002, 06/2002, 08/2002 a 03/2003, 05/2003 a 10/2005 e 12/2005;

3. “FP1 - FOLHA PAGTO SÓCIOS” – contribuições apuradas com base em remunerações incluídas em folhas de pagamento da diretoria, destinadas aos sócios-gerentes Hugo Eurico Irigoyen Ferreira e Paulo Armando Born (Contribuintes Individuais), nas competências 08/2002, 04/2003 e 05/2003;

4. “FP3 - FOLHA PAGTO GERENTES” – contribuições incidentes sobre pagamentos efetuado a Moacir Puerta, incluídos em folhas de pagamento da diretoria e qualificado como contribuinte individual, nas competências de 08/1999 a 12/2002. A Fiscalização caracterizou o vínculo desse trabalhador como empregado e apurou contribuições relativas à parte do segurado, diferença de 5% a título de contribuição patronal, contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais de Trabalho- GILRAT, além de contribuições devidas a outras entidades ou fundos (terceiros);

5. “RD1 - PAGTO CALIXTO BASE CONTÁBIL” – contribuições incidentes sobre pagamentos efetuados ao segurado empregado Calixto Nicolas Armas Pfirter, não incluídos em folha de pagamento, apurados por meio da contabilidade da empresa, a título de aluguéis, compra de bens, honorários, condomínios, impostos, despesas com seguros de veículos próprios, passagens e hospedagens para familiares e despesas diversas, nas competências 06/1999 a 07/2003;

6. “RD2 - PAGTO PUERTA BASE CONTÁBIL” – contribuições incidentes sobre salários indiretos pagos ao segurado empregado Moacyr Negro Puerta, não incluídos em folha de pagamento, apurados por meio da contabilidade da empresa, a título de impostos, despesas indedutíveis, despesas com clubes, despesas com seguros de veículos próprios, passagens e hospedagens para familiares e despesas diversas, nas competências 09/1999, 11/1999 a 01/2000, 03/2000, 05/2000, 07/2000 a 01/2001, 03/2001, 04/2001, 05/2003, 03/2004, 11/2004 e 05/2005;

7. “RD4 – PAGTO RUPERTO BASE CONTÁBIL” – contribuições incidentes sobre pagamentos efetuados ao segurado empregado Luís Ruperto Jimenez Vargas, não incluídos em folha de pagamento, apurados por meio da contabilidade da empresa, a título de aluguéis, compra de bens, condomínios, lubrificantes, telefone, luz, impostos, despesas com terceiros e despesas diversas, nas competências 01/1999 a 06/2000; e

Estabelecimento - CNPJ nº 61.831.061 /0003-57

8. “FP2 - FOLHA DE PAGTO COM GFIP” – refere-se a diferenças de remunerações de segurados empregados, apuradas mediante comparação entre valores constantes em folha de pagamento e em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP e aqueles efetivamente recolhidos, nas competências 12/1999 e 01/2002;

Em sessão plenária de 14/04/2011 foi julgado o Recurso Voluntário apresentado pela autuada, prolatando-se o Acórdão nº 2301-01.969 (fls. 657/671), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/12/2005

DECADÊNCIA

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

Havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

REMUNERAÇÃO CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades,

provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir – devido a regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN as contribuições apuradas até a competência 02/2001, anteriores a 03/2001, nos termos do voto do Redator designado. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em aplicar a regra decadencial por rubrica lançada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto da Relatora.

Cientificado do resultado do julgamento em 19/04/2012 (fl. 675), a contribuinte apresentou, em 24/04/2012 (fl. 676), os embargos de declaração de fls. 676/681, os quais foram rejeitados, por força da Informação em Embargos de fls. 705/706.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Os autos foram então remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 11/12/2013 (fl. 707) e, em 13/12/2013 (fl. 724), retornaram com Recurso Especial (fls. 708/723), visando rediscutir a seguinte matéria **decadência**.

Pelo despacho datado de 25/05/2016 (fls. 727/731), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A Fazenda Nacional apresentou como paradigmas os Acórdãos nº 2401-01.186 e nº 2402-01.634, cujas ementas, na parte que interessa ao deslinde da controvérsia, transcreve-se na sequência:

Acórdão nº 2401-01.186

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/04/2004

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO GERENCIAMENTO INADEQUADO DO AMBIENTE DE TRABALHO - RAT - FINANCIAMENTO APOSENTADORIA ESPECIAL - ALÍQUOTA ADICIONAL - SELIC - DECADÊNCIA - SÚMULA VINCULANTE Nº 08/STF,

[...]

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".

No presente caso, os fatos geradores ocorreram entre as competências 04/1999 a 04/2004, a lavratura da NFLD deu-se em 27/07/2004, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 05/08/2004, contudo, relevante informar que o procedimento fiscal teve início em 23/09/2003, com a ciência do MPF, servindo este como medida

preparatória indispensável para o lançamento. Dessa forma, em considerando o art. 173 e a súmula vinculante nº 8 do STF, não existe decadência a ser declarada.

[...]

Acórdão nº 2402-01.634

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2000 a 30/09/2006

DECADÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991.INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.ART. 173, I, DO CTN. SEM RECOLHIMENTO PARCIAL.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente. No caso de lançamento das contribuições sociais, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN. O lançamento foi efetuado em 23/10/2007, data da ciência do sujeito passivo (fl. 416), e os fatos geradores das contribuições apuradas ocorreram no período compreendido entre 06/2000 a 09/2006. Com isso, ocorreu a decadência tributária até a competência 11/2001, inclusive. As demais competências posteriores a 11/2001 não foram abrangidas pela decadência, permitindo o direito do fisco de constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

[...]

Razões Recursais da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional alega, em síntese, o que segue:

- Em sede de tributo sujeito a lançamento por homologação, a aplicação do artigo 150, § 4º somente é possível quando o contribuinte, reconhecendo a ocorrência do fato gerador de determinado tributo, efetua o pagamento, ainda que parcial, possibilitando ao Fisco a conferência posterior dos valores recolhidos, contrapondo-os com os efetivamente devidos, efetuando o lançamento de ofício de eventuais diferenças.
- O pressuposto primordial para a aplicação da regra de decadência constante do artigo 150, § 4º, do CTN, é o pagamento antecipado parcial do tributo exigido.
- diante da inexistência de qualquer pagamento, o prazo decadencial para a cobrança dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é aquele constante do artigo 173, I, do CTN.
- Esta concepção, aliás, encontra-se cristalizada no Enunciado n.º 219 da Súmula do extinto Tribunal Federal de Recursos, **verbis**: “*Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se*

decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que ocorreu o fato gerador.”

- É por conta disto que se deve proceder ao lançamento das contribuições em que não houve antecipação, na linha preconizada pelo art. 173, I, do CTN, o qual assevera que: *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue - se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*
- O Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar a combinação entre os dispositivos do art. 150, § 4º e 173, I, do CTN, pacificou o entendimento, no julgamento de matéria objeto de recursos repetitivos, concluindo que, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação segue a disciplina normativa do art. 173 do CTN.
- Tal pacificação ocorreu, tendo em vista que a matéria termo inicial de contagem do prazo decadencial de tributos foi objeto do procedimento de recurso especial representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC, conforme a Lei 11.672/2008.
- A matéria abordada já fora decidida pelo STJ em sede de recurso repetitivo, de maneira que, realizado o julgamento pelo STF ou STJ, os demais recursos devem ter o mesmo destino daquele que foi destacado para julgamento. É norma que há de ser observada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21/12/2010 (Publicada no em 22.12.2010).
- O cerne da questão aqui debatida reside na análise da existência de pagamento antecipado de parte da contribuição exigida, cujo reconhecimento tem a aptidão de atrair a incidência do art. 150, § 4.º, do CTN. Em não havendo tal antecipação de pagamento, a aplicação do art. 173, I, do CTN é impositiva.
- Ressalte-se que não há que se falar em recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelo contribuinte como um todo, de modo que qualquer recolhimento efetuado, ainda que não se refira ao objeto do lançamento, possa influir na contagem do prazo decadencial deste de forma a ensejar a aplicação do art. 150, § 4.º, do CTN. Este raciocínio não pode prevalecer, sob pena de fulminar as normas legais de regência e abrir ensanchas para injustiças e inauditas lesões ao Erário.
- Para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins ora colimados, afigura-se óbvia a necessidade de se verificar se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos.
- No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pelo sujeito passivo, restando claro que, com relação aos mesmos, o contribuinte não efetuou qualquer antecipação.

- Não há como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Nesse sentido, deve ser aplicado o art. 173, inciso I do CTN.
- Ademais, afirmar que o recolhimento de contribuição incidente sobre outros fatos implica pagamento parcial do tributo aplicável sobre contribuição em cobrança no lançamento em comento afronta a própria natureza das coisas, inserindo-se situações fáticas absolutamente diversas sob o mesmo rótulo.
- Desse modo, havendo lançamento do crédito relativo à contribuição previdenciária devida no exemplo, é inexorável a conclusão de que não houve nenhum pagamento de qualquer fragmento do tributo cobrado pelo Fisco quanto àquele motivo.
- A simples circunstância de integrarem a base de cálculo (remuneração) da contribuição previdenciária não tem o condão de conferir a fatos diversos e autônomos a mesma natureza jurídica.
- Na rota desse pensamento, cumpre averbar que se determinado fato relevante ao direito tributário gera contribuição a cargo da empresa, nos termos da lei, o pagamento parcial antecipado estaria configurado tão-somente se houvesse recolhimento de valores atinentes àquele específico fato. Caso contrário, se o pagamento refere-se a outras situações fáticas também previstas em lei como geradoras do tributo, tem-se hipótese diversa e não há como se sustentar a existência de antecipação de pagamento.
- No caso em apreço, os valores relativos aos levantamentos especificados no lançamento não foram adimplidos, sendo forçoso concluir que inexistente pagamento antecipado quanto às contribuições exigidas, devendo ser aplicada na espécie, para fins de contagem da decadência, a regra encartada no art. 173, I, do CTN.
- Além dos fundamentos até aqui expendidos, é preciso ter em mente que a indevida aplicação do art. 150, § 4.º, do CTN, em detrimento da regra encartada no art. 173, I, daquele diploma legal, tem normalmente como efeito imediato a liberação de exações relativas a diversas competências, já que a decadência vai corroer créditos da União em interstícios nos quais não deveria operar nenhum efeito.
- Assim, patente a necessidade de reforma do acórdão hostilizado, de forma que, para a contagem do prazo decadencial, deve ser aplicado o art. 173, do CTN.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificado do despacho que rejeitou seus embargos de declaração (fls. 705/706), do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que deu seguimento a esse recurso em 30/08/2016 (fl. 734) a Contribuinte, em 13/09/2016 (fls. 763), apresentou Contrarrazões (fls. 737/746), com as seguintes considerações:

- Conforme se verifica do Recurso Especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, não demonstra de forma objetiva a legislação que supostamente está sendo interpretada de forma divergente.
- A PGFN tão-somente transcreveu as ementas dos acórdãos utilizados como paradigmas, deixando de fazer o cotejo analítico em relação aos fatos e fundamentos do acórdão recorrido e paradigma, não observando, assim, a regra para interposição de Recurso Especial estabelecida no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.
- Resta claro que o precedente trazido como paradigma pelo Procurador não comprovara divergência com o acórdão recorrido, uma vez que não foi demonstrado de forma objetiva a legislação que supostamente estaria sendo violada pelo acórdão recorrido, bem como não houve cotejo entre o acórdão recorrido e paradigma, motivo pelo qual deve ser indeferido de plano o Recurso Especial da Fazenda, por estar em total descumprimento ao disposto na Portaria MF 343/15 do Regimento Interno deste Conselho, pois, conforme mencionado, não foi observado seu art. 67, § 1º.
- No mérito, restou caracterizada a decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN porque, conforme restou esclarecido pelo voto vencedor do acórdão recorrido, o fato gerador da contribuição previdenciária é a totalidade da remuneração paga ou creditada pelos serviços, independentemente do título que se lhe atribua, tanto em relação ao tomador do serviço (empresa), quanto do segurado contribuinte, não podendo se falar em segregação do fato gerador da contribuição previdenciária, sendo considerado uma parte declarada pelo contribuinte e outra parte lançada pelo Fisco de ofício, desconsiderando a declaração da Contribuinte para efeitos de decadência.
- A definição da regra decadencial deve observar se houve a comentada ante antecipação de pagamento pelo contribuinte, não por tipo de remuneração pois é a totalidade desses pagamentos que se denomina Salário de Contribuição (SC), que é todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao segurado, em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades, habituais em relação ao segurado empregado, conforme demonstrado no acórdão recorrido.
- Assim, resta cristalino que não há que se falar na hipótese de decadência trazida pelo art. 173, I do CTN, haja vista que houve no presente caso o pagamento antecipado pelo contribuinte, ainda que de forma parcial, motivo pelo qual deve ser mantido o acórdão recorrido que acertadamente aplicou a regra de decadência instituída pelo art. 150, § 4º do CTN.
- o voto vencedor da decisão recorrida afirma que no caso do lançamento por homologação, não ocorre exatamente decadência do direito de realizar essa modalidade de lançamento. O que ocorre é a extinção definitiva do crédito pelo instituto da homologação tácita a qual tem como consequência indireta a extinção do direito de rever de ofício o lançamento. Explicando que a homologação tácita acarreta a decadência do direito de a Fazenda realizar o lançamento de ofício

relativo à diferença de eventual tributo que tenha deixado de ser pago e aos acréscimos legais a essa diferença.

- Dessa forma, resta cristalino que na hipótese de antecipação do tributo pelo Contribuinte, para efeitos de decadência, deve ser considerada a regra do art. 150, § 4º do CTN.
- Portanto, pelos fundamentos acima expostos, deve ser negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, sendo mantido o acórdão recorrido que acertadamente acolheu a preliminar de decadência da Recorrida com base no art. 150, § 4º do CTN.

Recurso Especial da Contribuinte

Como dito, a Contribuinte foi informada dos despacho que seus embargos de declaração em 30/08/2016, sendo que, em 14/09/2016, apresentou Recurso Especial (fls 751/773), buscando rediscutir as matérias a) **salário indireto/pagamento a diretores/habitualidade**; e b) **cálculo de penalidade mais benéfica**.

Pelo despacho de fls. 818/833, deu-se seguimento parcial ao apelo da Contribuinte, somente em relação à matéria **salário indireto/pagamento a diretores/habitualidade**.

Em relação à matéria admitida a rediscussão, apresentou-se como paradigma o Acórdão nº 2401-003.964. Abaixo, trecho da ementa, no que respeita a matéria

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

[...]

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integram a base de cálculo do salário-de-contribuição as verbas “recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”, por força da isenção prevista no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº. 8.212/91. Caracterizado pela própria fiscalização como sendo pagamento realizado em parcela única, verifica-se sua eventualidade e a desvinculação da gratificação especial recebida do conceito de remuneração para fins de incidência da contribuição previdenciária.

[...]

Razões Recursais da Contribuinte

De acordo com o apelo da Contribuinte:

- O presente Recurso Especial tem cabimento, nos termos do art. 67, caput, do Regimento Interno do CARF, uma vez que verificada a incompatibilidade entre a decisão proferida e outras decisões prolatadas por Câmaras diversas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme será demonstrado em cotejo analítico.

- A matéria foi devidamente prequestionada, em atendimento ao art. 67, §5º do Regimento Interno do CARF e o recurso é tempestivo, pois interposto no prazo legal.
- Apesar de as decisões consubstanciadas nos acórdãos recorrido e paradigma tratarem de benefícios distintos, não implica na ausência de similitude fática entre a questão objeto do acórdão recorrido e a examinada pelo acórdão paradigma.
- A questão fática é a mesma, qual seja ausência de habitualidade nos pagamentos realizados pelo contribuinte, os quais, conseqüentemente, que não componham o salário de contribuição.
- Dessa feita, observa-se que o acórdão recorrido e o acórdão paradigma são convergentes quanto ao fato da controvérsia, ou seja, eventualidade de tais pagamentos, não tendo estes pagamentos um caráter remuneratório.
- Conforme se pode verificar no excerto dos votos dos acórdãos transcritos a cima, ambos têm decisões diametralmente opostas, apesar da identidade fática das situações.
- Por conseguinte, devidamente demonstrada a divergência das decisões proferidas pelo acórdão recorrido e pelo acórdão paradigma, sobre o entendimento acerca da ausência de habitualidade nos pagamentos realizados pelo contribuinte, os quais, conseqüentemente, que não componham o salário de contribuição; devendo prevalecer a interpretação despendida no acórdão paradigma.
- A turma julgadora entendeu como pró-labore indireto e remuneração indireta despesas operacionais pagas pela Recorrente tais como impostos, despesas indedutíveis, despesas com clube, seguro de veículos, passagens e hospedagens para diretores e seus familiares, entendendo tratar-se ganhos habituais.
- Todavia, não pode a Recorrente concordar com tal exaço, vez que, tais despesas em verdade constituem despesas operacionais, não confundindo-se, pois, com o pró-labore dos sócios diretores ou remuneração de diretores empregados.
- Renova-se o conceito de despesa operacional segundo o Manual de Contabilidade da Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis – FIPCAFI, uma das obras mais renomadas da área contábil.
- Não obstante, foi desconsiderado o Balancete Contábil de Novembro de 2005, onde consta as rubricas consideradas pela Fiscalização em seu procedimento fiscalizatório, e não concordando a Recorrente com tal entendimento, passa a renovar os fundamentos pelos quais entende que os fatos geradores apontados não podem ser considerados como de contribuição previdenciária.
 - a) Impostos: Trata-se de despesa operacional, não podendo ser considerada remuneração indireta paga sob a forma de utilidade, havendo caráter nítido de ressarcimento.

b) Despesas indedutíveis: Não há incidência previdenciária, já que o valor lançado trata-se de uma despesa operacional não sendo base de incidência previdenciária.

c) Despesas de clube: Tal pagamento tem nitidamente o caráter da verba de representação, a qual tem natureza jurídica de verba de representação, benefício não integrante de contribuição previdenciária.

- Nas palavras de Wladimir Novaes, verba de representação, enquanto despesa compatível destina-se a cobrir gastos com vestuário, o transporte, alimentação e até lazer, visando a realização de trabalho específico. Neste caso, não trata-se de pagamento remuneratório nem indenizatório. Tal pode revestir-se de muitas modalidades sendo ínsitas a certas atividades onde o trabalhador relaciona-se com pessoas (principalmente clientes), financiando festas, passeios, jantares, viagens, etc, para facilitar os negócios de interesse empregador.
- É claro que diante da posição hierárquica ocupada pelos sócios-dirigentes notificados, tal conceituação se torna clara, bem como a natureza da concessão, que decorre exclusivamente da prestação profissional e não se confunde com um equivocado conceito de remuneração.

d) Despesas com Seguro de Veículo próprio: Conforme restou demonstrado pelo documentos juntados aos autos, trata-se de despesa para o uso profissional. Veja que os seguros pagos dizem respeito a veículo da Recorrente, e não de uso pessoal, conforme verificado no Relatório Fiscal e na Relação de veículos do Grupo Dana Brasil e Relação de Bens do Sistema de imobilizado.

- Ainda que assim não fosse, resta clara a natureza desta verba operacional, oriunda desta concessão que em verdade nada mais representa de que uma verba de representação aos sócios dirigentes, vinculada a posição hierárquica que ocupam e os compromissos profissionais decorrentes da mesma.

e) Passagens e Hospedagens para familiares e despesas diversas:

- Não há como considerar como base de contribuição as passagens aéreas pagas de seus dirigentes Hugo Ferreira e Paulo Born e para familiares dos mesmos.
- Na esteira do já aduzido anteriormente, com fundamento no art. 28, par. 9º, letra “m” da Lei 8.212/91, não integram o salário de contribuição dos valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência.
- No caso em tela, além de se tratarem de despesas operacionais, ainda foram subsidiadas pela empresa em razão da atividade profissional desenvolvida pelos diretores, bem como face a transferência operada que importou numa mudança de localidade e de rotinas bastante considerável e de um período de adaptação tanto do sócio dirigente, quanto de seus familiares, já que a transferência se operou dos Estados Unidos para o Brasil.

- Todas estas despesas são contabilizadas na conta de Custos e Despesas Operacionais, código 31 e subsequentes, não constituindo a despesa aqui tratada com uma remuneração indireta.
- Destarte, não há como considerar que tais despesas, mormente tanto as passarem arerês, quanto as hospedagens pagas pela empresa sejam consideradas como remuneração indireta, ou mesmo despesas pessoais dos mesmos.
- Argumenta-se que os valores pagos aos sócios e diretores, não se enquadram no conceito de ganhos habituais, mormente porque além de estarem amparados no próprio art. 9º do art. 28, alínea “m”, “r” e “s” da Lei 8.212/91, contendo natureza de ressarcimento pelo trabalho, e não para o trabalho.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

O processo foi novamente enviado à Fazenda Nacional, em 09/10/2018 (fl. 903), dessa vez para ciência do Recurso Especial da Contribuinte e do despacho que lhe deu parcial provimento. Em 17/10/2018 (fl. 918), a PGFN ofereceu as contrarrazões de fls. 904/917, em que se argumenta o que segue:

- O recorrente não logrou êxito na demonstração do dissenso jurisprudencial. Isso porque o recorrente demonstrou o dissídio a partir de seu ponto de vista, e não dos fundamentos que efetivamente constaram e alicerçaram a conclusão da decisão recorrida.
- A decisão recorrida restou fundamentada na natureza das verbas pagas que não se enquadram dentro das previsões da norma isentiva e na ausência de provas das alegações por parte da empresa notificada, ora recorrente.
- Em nenhum momento, verifica-se que a decisão recorrida pautou-se no exame da habitualidade no pagamento das verbas.
- Logo, considerando que os acórdãos confrontados tratam de benefícios distintos e que apresentam contexto fático e probatório inteiramente diverso, sendo tais circunstâncias relevantes para as conclusões adotadas pelos órgãos julgadores, conclui-se que o recorrente não se desincumbiu adequadamente do ônus de demonstrar a existência de dissídio jurisprudencial.
- Assim, ante os argumentos expendidos, em sede preliminar, deve-se negar seguimento ao recurso especial manejado, diante da ausência de demonstração da divergência jurisprudencial.

No mérito, a Fazenda Nacional ancora-se na decisão de primeira instância administrativa e no acórdão recorrido e pugna pela negativa de provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Fl. 13 do Acórdão n.º 9202-010.094 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10552.000220/2007-25

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Conhecimento

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

A matéria devolvida à apreciação deste colegiado refere-se ao dispositivo do CTN a ser considerado para a contagem do prazo decadencial, se o § 4º do art. 150 ou o inciso I do art. 173.

A Contribuinte insurge-se contra o conhecimento do apelo sob o argumento de que não teria sido demonstrada de forma objetiva a legislação interpretada de forma divergente, pois a PGFN teria tão-somente transcrito as ementas dos paradigmas, não fazendo o cotejo analítico, em desconformidade com as regras regimentais. Os paradigmas apresentados, defende, não são hábeis a demonstrar a divergência.

Sem razão a Contribuinte.

O Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, vigente quando da interposição do Recurso Especial da Fazenda Nacional, assim dispõe:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas. .

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado. (Grifou-se)

Observe-se que, diferentemente do que entende o Sujeito Passivo, o § 6º do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF não inclui o propalado cotejo analítico entre os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial, mas a demonstração analítica da divergência existente entre as decisões proferidas pelos colegiados recorrido e paradigmáticos, ônus do qual a Fazenda Nacional se desincumbiu adequadamente, de acordo com os excertos de seu apelo, reproduzidos abaixo:

De acordo com o art. 67 do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais caberá recurso especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Nos termos § 9º do art. 67, do RI- CARF, as ementas dos paradigmas serão reproduzidas no corpo do recurso, em sua integralidade.

Quanto à decadência, assim concluiu o Colegiado *a quo*:

“Portanto, para a definição da regra decadencial, devemos levar em conta se houve alguma antecipação de pagamento, não por tipo de remuneração (levantamento) pois é a totalidade desses pagamentos que se denomina Salário-de-Contribuição (SC), que é todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao segurado, em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades, habituais em relação ao segurado empregado.

No período do lançamento, que importa para a definição de qual regra utilizar, foram considerados recolhimentos a homologar, fls. 0126 a 0127.

(...)

No presente processo, há apuração de contribuições no período compreendido entre as competências 01/1999 a 12/2005, e o lançamento foi efetuado em 03/2006.

Portanto, devem ser excluídas do lançamento as contribuições apuradas até a competência 02/2001, anteriores a 03/2001, pois os recolhimentos que ocorreram nessas competências já estão homologados, segundo a legislação citada acima.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, acato, parcialmente, a preliminar, para, devido a regra decadencial aplicada, excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 02/2001, anteriores a 03/2001, na forma do voto.”

Não obstante a argumentação do r. voto condutor, o aresto merece reforma, visto que negou vigência ao art. 173, I, do CTN, bem como aplicou indevidamente o art. 150, § 4.º, do CTN, situação que implica manifesta violação dos aludidos preceitos legais e ao entendimento esposado pelo CARF. Isso porque a aplicação dessas normas está umbilicalmente associada à verificação do pagamento parcial antecipado das contribuições objeto de cobrança, e tal exame foi realizado de maneira equivocada na espécie, promovendo distorções inaceitáveis, consoante será demonstrado doravante.

A respeito do prazo para o lançamento do tributo em comento, o entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. Turma *a qua*, pois se considera o pagamento antecipado em relação às rubricas objeto do lançamento, de forma individualizada, a considerar cada fato gerador das contribuições previdenciárias.

Assim, diante da ausência de pagamento das contribuições previdenciárias lançadas, aplica-se o art. 173, inc. I do CTN, não sendo o caso de incidir a norma do art. 150, §4º do CTN.

O entendimento supra está representado no acórdão 2401- 01.186 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, bem como no acórdão 2402- 01.634 da 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF.

Verifica-se que, para decidir se houve ou não decadência, o relator do acórdão paradigma (2401- 01.186) analisou a (in)existência de recolhimento parcial antecipado em relação a cada levantamento. Veja-se:

[...]

Para aclarar o dissídio jurisprudencial invocado, faz-se necessário trazer à colação excertos do voto condutor do acórdão paradigma sobre a caracterização do pagamento antecipado, *verbis*:

“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 que 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, GRATIFICAÇÕES 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 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 uma, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexivo ou complessivo,

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, é 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.”

No mesmo sentido foi a decisão do acórdão nº 2402- 01.634, segundo o qual afigura-se óbvia a necessidade de verificar-se se o contribuinte pagou parte do **débito tributário objeto de cobrança**, e não daqueles afetos a outros fatos. Eis o teor da ementa do citado acórdão:

[...]

Para explicitar a dita divergência, vale aqui a transcrição de trecho do voto condutor do Acórdão n.º 2402- 01.634, *verbis*:

Voto vencido

No caso de ter havido antecipação, mesmo que parcial, deverá ser aplicado, para fins de contagem, o art. 150, §4º do CTN e quando não houve qualquer antecipação, deverá ser aplicado o art. 173, I.

Tal orientação acerca da aplicação das regras de contagem do prazo decadencial, já fora inclusive objeto de análise e confirmação pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do RESP 973.733, julgado em 12/08/2009 , que se deu sobre o rito dos recursos repetitivos, com fundamento no art. 543- B do Código de Processo Civil Brasileiro.

Assim, quanto a preliminar de decadência, entendo deva a mesma ser acolhida, no sentido de determinar-se a aplicação do art. 150, §4º determinando-se a extinção do lançamento das competências apuradas até 09/2002.

Voto Vencedor

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, conforme Discriminativo Analítico de Débito – DAD (fls. 04 e seguintes). **Nesse sentido, aplica-se o art. 173, inciso I, do CTN,** para considerar que estão abrangidos pela decadência os créditos correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 11/2001, inclusive, e também a competência 13/2001.

Logo, a recorrente não poderia ter sido autuada pelas competências anteriores a 12/2001, pois o direito potestativo do Fisco – nas competências até 11/2001, inclusive, e competência 13/2001 – já estava extinto pelo instituto da decadência tributária.

Esclarecemos que a competência 12/2001 não deve ser excluída do cálculo do lançamento fiscal ora analisado, porquanto a sua exigibilidade e a sua hipótese impositiva (situação fática da hipótese de incidência da contribuição) somente ocorrerão a partir de 01/2002, com a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, durante o mês, aos segurados obrigatórios do RGPS, quando poderia ter sido efetuado o lançamento fiscal.

Com isso, acato parcialmente a preliminar de decadência tributária ora examinada, excluindo os valores apurados até a competência 11/2001, inclusive, e também na competência 13/2001.

Quanto aos demais pontos abordados pelo ilustre Relator, no que não colidem com a motivação supramencionada, alio-me às suas razões de decidir, tornando-as parte integrante deste voto.

A partir do exposto, resta claro que o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas expressam entendimentos diversos sobre a mesma matéria.

De fato, o acórdão ora recorrido entendeu que, mesmo se tratando de lançamento de contribuições cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pelo contribuinte e, muito embora não tendo verificado a antecipação de pagamento de forma individualizada, a contagem do prazo decadencial deveria obedecer ao disposto no art. 150, § 4.º, do CTN.

Diversamente, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF e a 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF entenderam que não havendo recolhimento antecipado das contribuições previdenciárias referentes às rubricas lançadas, individualmente consideradas, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário deveria reger-se pelo contido no art. 173, I do CTN.

No caso em tela, como o contribuinte entende ser inaplicável a exigência de contribuições sobre os pagamentos realizados aos segurados, aplicável é o art. 173, inc. I do CTN, tendo em vista não reconhecimento da contribuição previdenciária devida e inexistência de seu recolhimento parcial, por inferência lógica.

Além da demonstração analítica da divergência, os trechos transcritos da peça recursal evidenciam de forma absolutamente clara a legislação interpretada de forma divergente. De fato, consoante avultado pela ora Recorrente, tanto nos paradigmas quanto na decisão

recorrida tem-se situação envolvendo salários indiretos, sem recolhimento de valores relacionados diretamente às rubricas especificadas no lançamento. Todavia, enquanto na decisão desafiada entendeu-se pela aplicação do § 4º do art. 150 do CTN para a fixação do termo inicial da decadência, nos paradigmas a conclusão foi de que o prazo decadencial haveria de ser determinado conforme definido no inciso I do art. 173 da mesma norma.

Vê-se, portanto, que diante de situações semelhantes os acórdãos recorrido e paradigmas adotaram soluções em sentido diverso, evidenciando assim o dissenso interpretativo.

Em vista disso, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e passo a analisar-lhe o mérito.

Mérito

Em relação ao mérito, a Fazenda Nacional defende que não houve pagamento antecipado do tributo e, por isso, deve ser aplicado ao caso o art. 173, inciso I do CTN para a contagem da decadência. Entende ser óbvia a necessidade de se verificar se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos.

Nos termos do apelo recursal, tem-se lançamento de contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pelo Sujeito Passivo, restando claro que, com relação a esses fatos, o contribuinte não efetuou qualquer antecipação. Segundo infere a Recorrente, “*no caso em apreço, os valores relativos aos levantamentos especificados no lançamento não foram adimplidos, sendo forçoso concluir que inexistente pagamento antecipado quanto às contribuições exigidas, devendo ser aplicada na espécie, para fins de contagem da decadência, a regra encartada no art. 173, I, do CTN*”.

A respeito da matéria, há decisão do STJ, no Recurso Especial nº 973.733 – SC, submetida ao rito do art. 543-C do CPC, de observância obrigatória pelas turmas de julgamento deste Conselho, por força do § 2º do 62 do Regimento Interno do CARF, cuja ementa faz-se mister reproduzir:

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

1. O prazo decadência quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR. Rei. Ministro Luiz FILV. julgado em 28.11.2007. DJ 25.02.2008: AgRg nos EREsp 2/6.758/SP. Rei. Ministro Teori Albino Zavascki. julgado em 22.03.2006. DJ 10.04.2006: e EREsp 276.142/SP. Rei Ministro Luiz Fia. julgado em 13.12.2004. DJ 28.02.2005).

2. E que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras

jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi. “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”. 3ª ed.. Max Limonad. São Paulo, 2004, págs. 163/210).

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

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

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

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

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

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

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);
- d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);
- e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);

- f) da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e de qualquer forma de patrocínio (art. 22, § 6º);
- g) recolhidas por subrogação, em razão de serviços prestados, mediante seção de mão-de-obra (art. 33).

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

Aqui não se está a exigir o recolhimento de rubrica específica, até porque, a Súmula CARF nº 99 é no sentido de que o pagamento antecipado resta caracterizado, ainda que não se tenha considerado, na base de cálculo dos recolhimentos, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Vejamos:

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

Por essa razão, não merecem prosperar os argumentos da Fazenda Nacional segundo os quais somente se pode considerar como pagamentos antecipados recolhimentos relacionados a rubricas especificadas no lançamento, tendo-se em conta que esse entendimento vai de encontro ao enunciado da Súmula CARF nº 99.

De outra parte, no caso que ora se examina tem-se, repise-se, que a NFLD refere-se contribuições de segurados, patronais e de terceiros, incidentes sobre parcelas remuneratórias vertidas a segurados empregados e contribuintes individuais.

Além disso, do exame do Relatório Fiscal é possível constatar que a empresa elaborava folhas de pagamentos de empregados e de contribuintes individuais e recolhia regularmente as contribuições que considerava devidas sobre a maior parte das remunerações informadas nessas folhas. Tanto assim o é que o lançamento alcançou, sobretudo, quantias consideradas como salários indiretos. Somente em casos específicos, e em competências isoladas, tem-se a tributação em relação a rubricas reconhecidamente como remuneratória pela Contribuinte, destacadas nos levantamentos CTB, FP1, FP3 e FP2 (vide relatório).

De mais a mais, o documento denominado RDA – RELATÓRIO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS (fls. 142/146) demonstra que houve pagamento de contribuições sociais em todas as competências abrangidas na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, o que impõe a aplicação, no caso que ora se examina, da regra insculpida no § 4º do art. 150 do CTN.

Em virtude disso, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Recurso Especial da Contribuinte

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo, restando averiguar se atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

O Contribuinte intenta a reanálise do tema “salário indireto/pagamento a diretores/habitualidade”.

Relativamente ao conhecimento, a Contribuinte afirma que a matéria foi devidamente prequestionada e que a questão fática submetida aos colegiados recorrido e paradigmático é a mesma, qual seja, ausência de habitualidade nos pagamentos realizados pela empresa aos trabalhadores a seu serviço. Não obstante, os julgados cotejados espelhariam decisões em sentidos diametralmente opostos.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, a seu turno, afirma que a ora Recorrente não logrou demonstrar o dissenso jurisprudencial, visto buscar tal demonstração partir de seu ponto de vista, e não dos fundamentos que efetivamente constaram e alicerçaram a conclusão da decisão recorrida. De acordo com o exposto nas contrarrazões, a decisão recorrida restou fundamentada na natureza das verbas pagas, as quais não se enquadrariam entre as previsões da norma isentiva (§ 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991), e na ausência de provas das alegações por parte do Sujeito Passivo. Em nenhum momento, a decisão atacada teria se pautado no exame da habitualidade no pagamento das verbas objeto da autuação.

O Recurso Especial da Contribuinte foi interposto já sob a égide do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, cujo **caput**, o § 1º e o § 5º art. 67 estabelecem:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

[...]

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

[...]

Da leitura dos dispositivos regimentais encimados, nota-se que o recurso especial é cabível quando, perante situações fáticas similares, são adotadas soluções em sentidos diversos, em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo. Além do que, dentre outros requisitos previstos no Regimento Interno, o conhecimento do recurso especial de divergência dependerá da demonstração da legislação tributária interpretada de modo divergente, bem assim do necessário prequestionamento.

Pois bem. Para a matéria em discussão, a Contribuinte apresentou como paradigma o Acórdão nº 2401-003.964, destacando que a divergência restaria caracterizada em relação valores referidos nessa decisão, relativos a pagamentos a título de gratificação especial (Levantamentos GE e G1). Vejamos:

Para que reste clara a identidade da matéria tratada nos acórdãos recorrido e paradigma, passa-se a transcrição das decisões:

ACÓRDÃO Nº 2301-001.969 – Recurso Voluntário

(...)

Em relação às despesas com Seguro de Veículo Próprio, entende que restou comprovado, pelos documentos juntados, que trata-se de despesas para o uso profissional, já que os seguros pagos dizem respeito a veículos da Recorrente, e não de uso próprio, conforme referido pelo Fiscal, o que restou demonstramos através da Relação dos Veículos do Grupo Dana Brasil e Relação de Bens do Sistema de Imobilizados, e não considerado pela Turma Julgadora, além de também possuírem natureza de despesa operacional, que consiste numa verba de representação para os sócios.

Assevera que não há como considerar como base de contribuição as passagens aéreas pagas de seus dirigentes Hugo Ferreira e Paulo Born e para familiares dos mesmos, já que não integram a remuneração os valores correspondentes aos transportes, conforme alínea “m”, do § 9, do art. 28, da Lei previdenciária.

(...)

Acórdão paradigma (Acórdão 2401-003.964 – 1ª Turma Ordinária/4ª Câmara - CARF – processo 19515.722306/2012-91):

iii) a não incidência de tributação sobre os pagamentos de caráter eventual a título de gratificação especial prêmio filho e prêmio casamento , porque desprovidos de habitualidade; (Grifou-se)

Por conseguinte, passa-se a demonstrar o entendimento divergente acerca da ausência de habitualidade nos pagamentos realizados pelo contribuinte, os quais, consequentemente, que não compõem o salário de contribuição.

ACÓRDÃO Nº 2301-001.969 - Recurso Voluntário

Voto

Em relação às despesas com Seguro de Veículo Próprio, a notificada entende que restou comprovado, por meio da Relação dos Veículos do Grupo Dana Brasil e Relação de Bens do Sistema de Imobilizados juntados, que trata-se de despesas para o uso profissional, já que os seguros pagos dizem respeito a veículos da Recorrente, e não de uso próprio, conforme referido pelo Fiscal.

(...)

Assim, ao constatar o pagamento dos seguros dos veículos próprios, a fiscalização lançou a contribuição devida, incidente sobre o valor correspondente, tendo em vista que a empresa não demonstrou que se tratavam de veículos de propriedade da empresa, e não dos seus diretores.

(...)

Acórdão paradigma (Acórdão 2401-003.964 - 1ª Turma Ordinária/4ª Câmara - CARF - processo 19515.722306/2012-91):

Gratificação especial (Levantamentos GE e G1). Para a fiscalização (lis. 1.726 - item 32), a gratificação especial paga pela recorrente deve ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias por força exclusiva do art. 214, § 9º, V, j, do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), que estabelece que não integram o salário de contribuição “os ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

Como se vê, o referido dispositivo possui previsão mais restritiva que o art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº. 8.212/91, para o qual não integram o salário de contribuição as importâncias “*recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário*”. E, seguindo justamente o entendimento da fiscalização, entendeu o Relator que a falta de desvinculação do salário por força de lei, como exigido pelo referido art. 214, § 9º, V, j, do Decreto 3.048/99, implica na inclusão da gratificação especial na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Ao contrário do entendimento acima, supero a exigência de previsão em lei da desvinculação da gratificação ao salário, exatamente pelas razões mencionadas pelo Relator em seu voto, as quais reproduzo novamente:

[...] o art. 26 -A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, assimilado pelo Regimento Interno deste Conselho, impede o afastamento de decreto utilizando-se do argumento de inconstitucionalidade, porém silencia quanto a motivos de legalidade, o que revelaria que dispositivos infralegais que extrapolem o texto de lei podem, ou melhor devem, ser afastados no julgamento do contencioso administrativo.

Superada a questão acima, passo a analisar efetivamente a natureza da gratificação especial paga pelo contribuinte, sua habitualidade ou não, para fins de enquadrá-la como verba de natureza salarial/remuneratória ou indenizatória. Ocorre que, tendo em vista o fundamento utilizado pela fiscalização, esta não logrou adentrar na análise dos referidos pagamentos, se decorrentes de determinada contrapartida, se vinculados a fatores específicos, se direcionados a cargos específicos, ou seja, não se ateve a qualquer verificação minuciosa acerca do referido pagamento. A única constatação que se observa no relatório de fls. 1.726 -item 3: menciona trecho em que requer informações do contribuinte sobre os valores que foram “*pagos somente a 50 segurados em uma única parcela durante o ano de 2008 a título de GRATIFICAÇÃO ESPECIAL*”.

Ora, cabe à fiscalização o ônus da prova e a caracterização dos pagamentos realizados pelo contribuinte, qualificados como eventuais, como sendo valores que componham o salário de contribuição por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de exclusão do art. 28, § 9º da Lei nº. 8.212/91. No presente caso, tendo sido atestado pela própria fiscalização que se tratou de um pagamento em parcela única, demonstra-se a sua eventualidade e, portanto, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias por não se tratar de remuneração, nos termos da definição do art. 22, I, da Lei nº. 8.212/91. Neste sentido, já decidiu este Conselho:

REMUNERAÇÃO CONCEITO Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

HABITUALIDADE O pagamento em até duas vezes ao ano, para cada segurado, não assume feição de pagamento habitual, razão pela qual não se amolda ao conceito de salário exigido pelo artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91. (CARF, 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª T.O., Acórdão nº. 2301-003.38/ de 13/03/2013)

Assim, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos pela empresa a título de **gratificação especial (Levantamentos GE e GI) aos seus segurados empregados**, por aplicação da norma isentiva do art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº. 8.212/91. (Grifou-se)

Aperceba-se que a parte destacada ao final da transcrição do paradigma, feita pela Contribuinte e reproduzida acima, revela que a gratificação especial (levantamentos GE e G1) ali referida era destinada a segurados definidos na legislação previdenciária como empregados.

Contudo, o levantamento “CTS – REMUN SÓCIOS BASE CONTÁBIL”, incluído na presente autuação, refere-se exclusivamente a valores pagos a título de aluguéis, condomínios, impostos, despesas indedutíveis, despesas com clubes, despesas com seguros de veículos próprios, passagens e hospedagens (inclusive para familiares) e despesas diversas de sócios-gerentes da empresa, classificados tanto pelo Sujeito Passivo quanto pela Fiscalização como **segurados contribuintes individuais**.

Todavia, os dispositivos legais que fazem referência a segurados empregados e contribuintes individuais são diversos, cabendo ressaltar que o tratamento tributário em relação a essas duas espécies de segurados é muitíssimo diferente. Senão vejamos os conceitos e as regras de tributação estabelecidas pela Lei de Custeio Previdenciário relativamente a tais segurados (empregados e contribuintes individuais):

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

I - como empregado:

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

[...]

V - como contribuinte individual:

[...]

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

[...]

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

I - vinde por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos **segurados empregados** que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os **ganhos habituais** sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

II – para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos **segurados empregados** e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

[...]

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição [contribuição dos segurados da Previdência Social]:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

[...]

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Grifou-se)

[...]

Consta-se, pois, que, no levantamento “CTS – REMUN SÓCIOS BASE CONTÁBIL”, tem-se tributos exigidos com base em normativo diverso daquele que deu suporte à prolação do acórdão paradigma o que, de plano, mostra-se como empecilho ao conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte quanto ao citado levantamento, tendo em vista a impossibilidade de se demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente, na esteira do que exige o § 1º art. 67 do Anexo II do RICARF.

De se notar ainda que os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991 somente fazem referência ao requisito habitualidade quando conceituam as bases de cálculo das contribuições incidentes sobre parcelas pagas sob a forma de utilidade a segurados empregados, ou seja, esse requisito inexistente em se tratando de exigências que recaiam sobre utilidades destinadas a segurados contribuintes individuais, o que realça a conclusão de que as normas que deram azo às decisões cotejadas são inquestionavelmente diversas, no que se refere ao levantamento “CTS – REMUN SÓCIOS BASE CONTÁBIL”.

Por outro lado, considerando-se o Recurso Especial do Contribuinte como um todo, restará demonstrado a inexistência de similitude entre as situações retratadas nas decisões trazidas a comparação.

É que, diferentemente do espelhado no acórdão desafiado, no julgado paradigmático considerou-se que a fiscalização não se ateve a uma verificação minuciosa acerca da gratificação especial destinada aos empregados, de modo a caracterizar sua natureza remuneratória. Além do que, o paradigma trata de parcelas cujas características que em nada se

assemelham com aquelas das utilidades fornecidas pela Contribuinte, ora Recorrente, isto é, no paradigma tem-se importâncias pagas uma única vez somente em um determinado ano (o que não tem correspondência com o verificado na decisão recorrida), sendo que esse fato (pagamento em parcela única) mostrou-se relevante para que a Turma prolatora do acórdão colacionado resolvesse por afastar a tributação sobre o benefício. Confira-se:

Voto Vencido

[...]

c) Gratificação especial (Levantamentos GE e G1)

[...]

33. Preliminarmente, nota-se que a fiscalização é bastante clara ao afirmar que o pagamento a título de gratificação eventual se deu em uma única parcela durante o ano de 2008, embora realizado a diversos segurados.

[...]

Voto Vencedor

[...]

Gratificação especial (Levantamentos GE e G1). Para a fiscalização (fls. 1.726 – item 32), a gratificação especial paga pela recorrente deve ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias por força exclusiva do art. 214, § 9º, V, j, do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), que estabelece que não integram o salário de contribuição “os ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei”.

[...]

Superada a questão acima, passo a analisar efetivamente a natureza da gratificação especial paga pelo contribuinte, sua habitualidade ou não, para fins de enquadrá-la como verba de natureza salarial/remuneratória ou indenizatória. Ocorre que, tendo em vista o fundamento utilizado pela fiscalização, esta não logrou adentrar na análise dos referidos pagamentos, se decorrentes de determinada contrapartida, se vinculados a fatores específicos, se direcionados a cargos específicos, ou seja, não se ateve a qualquer verificação minuciosa acerca do referido pagamento. A única constatação que se observa no relatório de fls. 1.726 – item 31, menciona trecho em que requer informações do contribuinte sobre os valores que foram “pagos somente a 50 segurados em uma única parcela durante o ano de 2008 a título de GRATIFICAÇÃO ESPECIAL”.

Ora, cabe à fiscalização o ônus da prova e a caracterização dos pagamentos realizados pelo contribuinte, qualificados como eventuais, como sendo valores que componham o salário de contribuição por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de exclusão do art. 28, § 9º da Lei nº. 8.212/91. No presente caso, tendo sido atestado pela própria fiscalização que se tratou de um pagamento em parcela única, demonstra-se a sua eventualidade e, portanto, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias por não se tratar de remuneração, nos termos da definição do art. 22, I, da Lei nº. 8.212/91. Neste sentido, já decidiu este Conselho:

REMUNERAÇÃO CONCEITO Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

HABITUALIDADE O pagamento em até duas vezes ao ano, para cada segurado, não assume feição de pagamento habitual, razão pela qual não se amolda ao conceito de salário exigido pelo artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91. (CARF, 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª T.O., Acórdão nº. 2301-003.381 de 13/03/2013)

Assim, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos pela empresa a título de gratificação especial (Levantamentos GE e G1) aos seus segurados empregados, por aplicação da norma isentiva do art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº. 8.212/91.

De modo a enfatizar as diferenças havidas nos julgados contrastados, convém destacar que, diversamente do retratado no paradigma (que refere-se a gratificação paga parcela única e em uma única vez a empregados), na decisão fustigada eram efetuados pagamentos de despesas pessoais das mais diversas, sob a forma de utilidades (aluguéis, condomínios, impostos, despesas com clubes, despesas com seguros de veículos próprios, passagens e hospedagens para familiares, dentre outras) a segurados contribuintes individuais e empregados. Ademais, essas utilidades foram fornecidas não em parcela única, mas em inúmeras competências e por longos períodos, como se pode verificar em relação aos levantamentos que integram a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito:

“CTS – REMUN SÓCIOS BASE CONTÁBIL” – competências 01/1999 a 10/1999, 12/1999, 02/2000 a 01/2001, 04/2001 a 09/2001, 12/2001 a 01/2002, 06/2002, 08/2002 a 03/2003, 05/2003 a 10/2005 e 12/2005;

“RD1 - PAGTO CALIXTO BASE CONTÁBIL – competências 06/1999 a 07/2003;

“RD2 - PAGTO PUERTA BASE CONTÁBIL” – competências 09/1999, 11/1999 a 01/2000, 03/2000, 05/2000, 07/2000 a 01/2001, 03/2001, 04/2001, 05/2003, 03/2004, 11/2004 e 05/2005; e

“RD4 – PAGTO RUPERTO BASE CONTÁBIL” – competências 01/1999 a 06/2000.

Portanto, as diferentes conclusões entre os julgados confrontados decorrem das circunstâncias específicas avaliadas em cada caso, e não de divergência quanto à interpretação de normas tributárias.

Ausente a similitude fática, não há base de comparação entre os acórdãos cotejados, de forma que o paradigma não é hábil à demonstração de divergência pretendida pela Recorrente.

Por fim, há que se concordar com os apontamentos feitos pela Fazenda Nacional de que o fundamento adotado na decisão recorrida em relação à matéria em discussão é de que “os valores despendidos pela empresa para custear as despesas dos segurados apontados pela fiscalização não estão incluídas nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/1991”.

Por certo, a decisão combatida, embora mencione o argumento aventado pela Recorrente - de que as utilidades direcionadas a seus diretores não se enquadrariam no conceito de ganhos habituais, por estarem abrangidas nas alíneas m”, “r” e “s” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 - não se pautou no exame da habitualidade dessas utilidades, mas, repise-se, no fato de que não restou comprovado que as despesas pagas aos diretores do Sujeito Passivo estavam abrigadas pela norma isentiva.

Dessa forma, verifica-se que matéria trazida no Recurso Especial da Contribuinte carece de prequestionamento, sendo esse mais um óbice ao conhecimento do apelo.

Conclusão

Por essas razões, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe; e não conheço do Recurso Especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho