



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10552.000330/2007-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.236 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2021
Recorrente VONPAR REFRESCOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/05/2005

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL.

Tratando-se de lançamento por homologação, ainda que não comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN, quando o contribuinte não provar que houve antecipação de pagamento da contribuição, mesmo que em valor inferior ao efetivamente devido.

COOPERATIVAS DE TRABALHO. COOPERADOS. SERVIÇOS PRESTADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). INCONSTITUCIONALIDADE. RE nº 595.838/SP. REPERCUSSÃO GERAL. RICARF. VINCULAÇÃO.

A contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por cooperado é inconstitucional. Com efeito, dita decisão há de ser reproduzida integralmente no âmbito deste Conselho, eis que proferida na sistemática de repercussão geral.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

ASSOCIAÇÃO DESPORTIVA. EQUIPE DE FUTEBOL PROFISSIONAL. PATROCÍNIO. PUBLICIDADE. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O contribuinte que repassar recursos para associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional deverá efetuar retenção e recolhimento de CSP correspondente a 5% (cinco por cento) dos valores a ela destinados a título de patrocínio, publicidade ou propaganda.

O lançamento por arbitramento é hipótese excepcional que somente pode ser utilizada quando não for possível a verificação concreta da ocorrência do fato gerador e a base de cálculo própria para o cálculo do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ricardo Chiavegatto de Lima e Denny Medeiros da Silveira, que deram provimento parcial ao recurso apenas para extinguir o crédito referente à prestação de serviço por cooperado com a intermediação da cooperativa de trabalho. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Ricardo Chiavegatto de Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições de 15% e 5% incidentes nas cooperativas de trabalho e contratos de publicidade com associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional respectivamente.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 02-19.341 - proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - DRJ/BHE - transcritos a seguir (processo digital, fls. 831 a 841):

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada que, de acordo com o relatório fiscal de fls. 154 a 159, refere-se à contribuição destinada à Seguridade Social, no período de 02/1999 a 05/2005, correspondente a:

1.15% sobre o total dos valores pagos, devidos ou creditados pelos serviços prestados por cooperados através das cooperativas de Coleta de Material

Reciclado de Santo Ângelo, Cooperativa dos Trabalhadores de Santa Maria, Cooperativa de Trabalho dos Trabalhadores Autônomos, Coopernorte, UNIMEDs, Cooperativa dos Anestesiologistas de Porto Alegre;

2. retenção de 5% sobre o valor total dos contratos de publicidade e propaganda com associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional.

[...]

A empresa teve ciência da Notificação Fiscal, em 27/11/2006, fls. 01, e apresentou defesa, em 12/12/2006, fls. 687/726, através de procurador, onde alega:

A decadência do direito do INSS em efetuar a constituição do crédito tributário relativo às competências 01/1999 a 12/2000;

[...]

A contribuição incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperativas não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 195 da Constituição Federal; sua instituição só seria possível mediante lei complementar; é inconstitucional o artigo 1º da Lei Ordinária 9876, de 1999, na parte que inseriu o inciso IV ao artigo 22 da Lei 8212, de 1991;

Quanto aos repasses de valores a Associações Desportivas, é inadmissível a adoção da técnica de arbitramento utilizada para cálculo da contribuição previdenciária, uma vez que os contratos apresentados a fiscalização demonstram que os valores pagos às associações desportivas dizem respeito à obrigação de exclusividade para venda de produtos e permissão para realização de publicidade, razão pela qual não se pode considerar que o montante pago diga respeito, única e exclusivamente, a última;

Julgamento de Primeira Instância

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, por unanimidade, julgou parcialmente procedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 831 a 841):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/05/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR ASSOCIADO ATRAVÉS DE COOPERATIVA DE TRABALHO. CONSTITUCIONALIDADE. CLUBE DE FUTEBOL. PUBLICIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. DECADÊNCIA. ACOLHIMENTO.

A partir de 03/2000, é devida, por parte da empresa tomadora, a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura relativa aos serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

No âmbito administrativo não cabe o julgamento de inconstitucionalidade/ilegalidade de lei, por ser matéria reservada em decorrência de dispositivo constitucional, ao Poder Judiciário.

A empresa que repassar recursos a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, a título de patrocínio, publicidade ou propaganda é responsável pela retenção e recolhimento aos cofres públicos da importância correspondente a cinco por cento do valor repassado.

Há possibilidade de arbitramento quando não apresentados à fiscalização os documentos necessários à apuração real do montante devido.

As verificações realizadas pela auditoria fiscal, bem como os documentos que instruem o processo, constituem para o caso em tela, material probatório suficiente para fundamentar o cálculo da contribuição devida por aferição indireta.

O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A disposição contida em enunciado de Súmula Vinculante do STF obriga a todos os órgãos do Poder Constituído Judiciário, bem como todos os órgãos e entes da Administração Pública direta e indireta.

Lançamento Procedente em Parte

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 910 a 928):

1. Os fatos geradores ocorridos até a competência novembro de 2001 não poderiam ter sido objeto de lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, consoante prevê o CTN, art. 150, § 4º.

2. Aduz inexigibilidade dos valores pagos a cooperativa de trabalho face à inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

3. Defende a impossibilidade de lançamento das contribuições sobre a integralidade dos contratos firmados com as associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 26/05/2009 (processo digital, fl. 901), e a peça recursal foi interposta em 23/06/2009 (processo digital, fl. 910), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Prejudicial

Prazo decadencial

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte. Nessa perspectiva, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a

inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei n.º 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente a CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

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

[...]

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.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra especial, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar n.º 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação -, a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Portanto, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos não excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos não excepcionados no item 1, quando a respectiva fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Por fim, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando da antecipação de pagamento, total ou parcial, da contribuição apurada; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Em tal raciocínio, por meio dos Enunciados n.ºs 99, 106 e 148 de suas súmulas, este Conselho já delineou casos de aplicação das regras especial e geral respectivamente, nestes termos:

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.

Súmula CARF nº 106:

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 148:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Igualmente pertinente, tocante à regra geral vista, a inércia do Fisco, a qual supostamente consumaria a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente GFIP. Isto, porque, antes de citada data, embora o fato gerador já tenha se aperfeiçoado, eventual autuação será tida por arbitrária, já que o contribuinte tem a faculdade de corrigir eventuais impropriedades, por ventura, declaradas. Portanto, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que ditas declarações foram ou deveriam ter sido apresentadas.

GFIP – Prazo de apresentação

Regra geral, desde janeiro de 1999, os contribuintes estão obrigados a prestar informações sociais previdenciárias mediante a apresentação de GFIP - constitutiva de crédito tributário a partir de 3 de dezembro 2008 - até o 7º (sétimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência dos respectivos fatos geradores, exceto quanto à competência 13, cuja transmissão se dará até 31 de janeiro do ano seguinte. Ademais, caso a repartição bancária não funcione na referida data, reportado termo final será antecipado para o dia de expediente bancário imediatamente anterior. É o que se infere do que está posto na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, com as alterações implementadas pelas Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 e Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; regulamentada pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, cujas normas de aplicação constam da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, e Manual DA GFIP/SEFIP (Atualização: 10/2008. P. 12). Confira-se:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à

Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

[...]

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos demais contribuintes e ao adquirente, consignatário ou cooperativa, sub-rogados na forma deste Regulamento.

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

[...]

VIII - informar mensalmente, à RFB e ao Conselho Curador do FGTS, em GFIP emitida por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviço e por obra de construção civil, os dados cadastrais, os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais e outras informações de interesse da RFB e do INSS ou do Conselho Curador do FGTS, na forma estabelecida no Manual da GFIP;

[...]

§ 11. Para o fim do inciso VIII do caput, considera-se informado à RFB quando da entrega da GFIP, conforme definição contida no Manual da GFIP.

MANUAL DA GFIP/SEFIP (_versao_84.pdf. Acesso em: 21 de maio de 2020):

6 - PRAZO PARA ENTREGAR E RECOLHER

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

[...]

Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Impende registrar que manifestada autuação se refere às competências do período de apuração compreendido entre fevereiro de 1999 e maio de 2005, tendo a Recorrente dela cientificada somente em 27/11/2006 (processo digital, fl. 2). Portanto, anteriormente à análise do lapso decadencial, há de se ter informação precisa acerca da comprovação de supostos pagamentos antecipados, eis que definidores da regra a ser aplicada, se a especial (CTN, art. 150, §4º) ou a geral (CTN, art. 173, I).

Consoante se vê nos excerto da decisão recorrida abaixo transcritos, o julgador de origem entendeu que a falta de pagamento específico da contribuição objeto da referida autuação afasta a aplicação do CTN, art. 150, § 4º, quanto a estas verbas (processo digital, fl. 837):

No entanto, no caso dos autos, não houve apuração, declaração nem recolhimento do tributo **objeto da notificação fiscal**, cabendo ao Fisco proceder ao lançamento de ofício, conforme artigo 149, inciso V, do CTN.

(Destaque nosso)

Em seu recurso, a Recorrente manifesta ter ocorrido recolhimento patronal, razão por que os fatos geradores ocorridos até a competência novembro de 2001 não poderiam ter sido objetos de lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, consoante prevê o CTN, art. 150, § 4º. Confira-se no excerto abaixo (processo digital, fl. 913):

No caso concreto, constata-se que o acórdão recorrido, quando da aplicação da Súmula Vinculante n 0 08, do Supremo Tribunal Federal, deixou de excluir vários outros débitos que já haviam sido fulminados pela decadência em razão da fluência do prazo de cinco anos para a homologação dos pagamentos realizados em época própria.

Nesse sentido, considerando que a intimação do lançamento tributário ocorreu em novembro de 2006, todos os pagamentos tidos pelo Fisco como parciais realizados até novembro de 2001 foram homologados e impedem a exigência de diferenças.

Nessa perspectiva, **tratando-se de obrigação principal**, nos termos vistos no Enunciado nº 99 de súmula do Carf, a existência do recolhimento de contribuição previdenciária, ainda que parcial, já atrai a aplicação da regra especial (CTN, art. 150, § 4º) na respectiva competência.

Contudo, especialmente quanto à CSP que deveria ter sido retida em face dos valores repassados para associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, a Contribuinte não logrou comprovar dita antecipação de pagamento, conforme se vê tanto no “Discriminativo Analítico de Débito” como na “Relação de Documentos Apresentados” (processo digital, fls. 5 a 79 e 142 a 144). Fato ratificado no trecho da decisão recorrida já transcrito, aqui replicado (processo digital, fl. 837):

No entanto, no caso dos autos, não houve apuração, declaração nem recolhimento do tributo **objeto da notificação fiscal**, cabendo ao Fisco proceder ao lançamento de ofício, conforme artigo 149, inciso V, do CTN.

De outro modo, dada a inconstitucionalidade abordada no tópico subsequente, sob os pressupostos do formalismo moderado e celeridade processual aplicáveis ao PAF, entendo prescindível resolver pela conversão do presente julgamento em diligência para comprovação da antecipação de pagamento, resultando suposto reconhecimento de decadência pela regra especial vista no CTN, art. 150, § 4º.

Portanto, esta pretensão recursal não pode prosperar.

Mérito

Contribuição de 15% incidente sobre a cooperativa de trabalho

Como se verá na sequência, a contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por cooperado é inconstitucional. Com efeito, dita decisão há de ser reproduzida integralmente no âmbito deste Conselho, eis que proferida na sistemática de repercussão geral.

Nessa perspectiva, mencionado lançamento teve por fundamento o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, assim expresso enquanto vigente, *verbis*:

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

[...]

IV quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (Execução suspensa pela Resolução nº 10, de 2016)

No entanto, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou, por unanimidade e em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do referido mandamento legal, cuja ementa transcrevemos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (STF - RE: 595838 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/04/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Ademais, sequer modulação de efeitos houve, eis que rejeitados os embargos de declaração com tal pretensão, nestes termos:

EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional.

1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível

à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco.

2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.

3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.

4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99.

5. Embargos de declaração rejeitados.(RE 595838 ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe036 DIVULG 24022015 PUBLIC 25022015)

Nestes termos, o Senado Federal suspendeu a execução da reportada exigência tida por inconstitucional pela Corte Suprema, por meio da Resolução n.º 10, de 2016, *verbis*:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.º 595.838.

A propósito, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho. No entanto, conforme o art. 62, § 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, tomadas na sistemática de repercussão geral ou recurso repetitivo respectivamente, necessariamente, têm de ser reproduzidas pelos conselheiros deste Conselho. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Do que se viu, afasta-se a atuação incidente sobre os serviços prestados por cooperados mediante a respectiva cooperativa de trabalho.

Subvenção destinada a associação desportiva

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

Nessa perspectiva, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

No que se refere à retenção e recolhimento das contribuições devidas sobre valores repassados por empresas a associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional como marketing e propaganda, cabe frisar que a previsão para tais procedimentos encontra-se no artigo 22, § 9º, da Lei 8.212, de 1991, que determina:

No caso de a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional receber recursos de empresa ou entidade, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, esta última ficará com a responsabilidade de reter e recolher o percentual de cinco por cento da receita bruta decorrente do evento, inadmitida qualquer dedução, no prazo estabelecido na alínea "b", inciso I, do art. 30 desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

Da mesma forma, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, estabelece:

Art.205. A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, destinada à seguridade social, em substituição às previstas no inciso I do caput do art. 201 e no art. 202, corresponde a cinco por cento da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participe em todo território nacional, em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos.

...

§ 3º Cabe à empresa ou entidade que repassar recursos a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, a responsabilidade de reter e recolher, no prazo estabelecido na alínea "b" do inciso I do art. 216, o percentual de cinco por cento da receita bruta, inadmitida qualquer dedução.

(Destaque no original)

A empresa alega que o arbitramento do valor que repassou aos clubes de futebol a título de exclusividade na venda e propaganda de seus produtos além de

impróprio deveria ter sido feito nos mesmos moldes adotados para a construção civil.

A notificada possui contrato de parceria comercial com cláusula de exclusividade de comercialização de produtos, marketing e divulgação de imagem com associações desportiva que mantêm equipe profissional de futebol, como consta do relatório fiscal, fls. 154 e 157. No entanto, nos respectivos contratos não identifica a parcela paga a título de propaganda e publicidade, sobre a qual incidiria contribuição previdenciária. Para elucidar tal questão, foi solicitada pela auditoria fiscal, através do documento de fls. 676, a apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP dos contratos de exclusividades com clubes de futebol, o que não foi atendido pela empresa.

Assim, a fiscalização considerou como base de cálculo da contribuição devida o valor total dos contratos, com fundamento nos artigos 148 do Código Tributário Nacional -CTN - e 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, que disciplinam essa matéria no âmbito previdenciário e assim dispõem:

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Lei 8.212/91

Art. 33....

...

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Também, a Instrução Normativa SRP 03, de 14/07/2005 (DOU de 15/07/2005), ao disciplinar as normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais, prevê:

Art. 596 - aferição indireta é o procedimento de que dispõe a SRP para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais (vigente à época da lavratura da NFLD).

Art. 597. A aferição indireta será utilizada, se:

...

II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;

...

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

Relativamente à arguição de que o contrato de parceria comercial com o Avaí Futebol Clube visa tão somente à venda com exclusividade de seus produtos, cabe ressaltar que consta da Cláusula Quarta do contrato celebrado em 01/07/2001, fls. 243, que inclui como obrigação da CONTRATADA pelo pagamento recebido, permitir a colocação interna, em seu estabelecimento, de material de propaganda e merchandising dos produtos descritos no parágrafo primeiro da Cláusula Primeira. De igual forma, está também previsto no contrato de 02/09/2004, fls. 248 a 251, na Cláusula Sexta, o pagamento pela contratante do valor estipulado em contrapartida à comercialização e merchandising dos produtos.

Aduz ainda, a empresa que o tratamento a ela dado, deveria ser o mesmo da construção civil, o que não procede. Não há analogia entre os contratos de exclusividade na venda e publicidade de produtos e os de cessão de mão de obra que podem ser com ou sem fornecimento de material, posto que são institutos regulados por dispositivos legais distintos. Além do mais, a atividade fiscal é plenamente vinculada, tem de ser exercida de acordo com a legalidade restrita.

Vale dizer que na aplicação dos dispositivos supracitados, está o auditor fiscal autorizado legitimamente a lançar de ofício, arbitrando as importâncias que reputar devidas, quando verificar omissão ou erros na escrita do contribuinte, cabendo ao mesmo o ônus da prova em contrário. Não se configura, portanto, nesse caso, ingerência ou estabelecimento de base de cálculo diversa da legalmente prevista, haja vista que o contribuinte nada apresentou que pudesse modificar o lançamento fiscal.

Para corroborar esse entendimento, citamos a decisão dada nos autos do processo AC 96.04.59013-8 -TRF 4ª R. RS - 2ª T. - Rei. Juiz Conv. Luiz Carlos de Castro Lugon - DJU 05.05.1999 - p. 309, a seguir transcrito:

"Na ausência de dados concretos que permitam a verificação, o Fisco pode valer-se da presunção. Cumpre ao devedor, no enfrentamento do crédito fiscal, a apresentação de prova inequívoca que possa abalar a presunção de liquidez e certeza que protege o trabalho fiscal"

Acrescente-se que os recentes contratos celebrados com as associações desportivas, citados na defesa, não contrapõem o presente processo, pois firmados após o período objeto da notificação fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso interposto, para extinguir apenas o crédito referentes à prestação de serviço por cooperado com a intermediação da respectiva cooperativa de trabalho.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Fl. 15 do Acórdão n.º 2402-010.236 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10552.000330/2007-97

Voto Vencedor

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Redatora designada.

A minha controvérsia cinge-se à possibilidade de lançamento por arbitramento de contribuições previdenciárias sobre a integralidade do valor dos contratos firmados com associações desportivas.

A recorrente celebrou contratos com associações desportivas visando a obtenção de exclusividade na venda de seus produtos e a publicidade desses nas dependências onde se realizavam as vendas.

A Fiscalização lançou as contribuições previstas no § 9º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 sobre o valor integral dos contratos por entender que neles não havia a separação dos valores pagos em razão da propaganda e marketing e aqueles pagos pela exclusividade na venda dos produtos.

Contudo, o citado dispositivo traz a determinação de que as contribuições devem incidir sobre os valores, a título de patrocínio, relativos a licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos. Ou seja, a contribuição de 5% sobre a receita bruta deve incidir apenas sobre os valores pagos título de propaganda e marketing, onde não se incluem os valores pagos em decorrência da exclusividade na venda de produtos da recorrente.

Quanto ao lançamento por arbitramento, o art. 148 do CTN assim dispõe:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O lançamento por arbitramento é hipótese excepcional que somente pode ser utilizada quando não for possível a verificação concreta da ocorrência do fato gerador e a base de cálculo própria para o cálculo do tributo.

Conforme ressalta Leandro Paulsen, *“Note-se que o lançamento por arbitramento ou aferição indireta é excepcional e subsidiário. Só se justifica quando da impossibilidade de apuração da base de cálculo real (...) o lançamento por arbitramento não constitui sanção, mas método substitutivo para apuração do montante devido, não podendo basear-se em elementos destoantes da realidade, ficando, sempre, sujeito à impugnação por parte do contribuinte”*.¹

A apuração indireta do débito é autorizada pela legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

No caso, à luz de todo o relatado, não há como ser mantido o lançamento por arbitramento realizado sobre o valor integral dos contratos quando demonstrado pelo recorrente que o objeto principal desses contratos é a obrigação de venda, com exclusividade, de seus produtos, com a decorrente publicidade de tais produtos nas dependências onde vendidos.

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 400.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da Verdade Material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercer a sua defesa plena.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. De modo que não se admite lançamento baseado em presunção e indícios.

Nesse sentido, *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão nº 3301-003.975).

Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei.

Conclusão

Diante exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira