



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 12259.003355/2009-54
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-004.351 – 2ª Turma
Sessão de 24 de julho de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA ART. 150, §4º DO CTN. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE. PAGAMENTO.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
GLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. DIFERENÇAS DE TRIBUTOS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento e afastada a imputação de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

A mera desconsideração de contratos firmados com pessoa jurídica para prestação de serviços que caracterizam vínculo empregatício não é suficiente para se presumir a ocorrência de dolo, fraude ou simulação para fins de aplicação do art. 173, I do CTN.

Recurso Especial do Contribuinte provido e Recurso Especial da Fazenda prejudicado no mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra, que não o conheceram, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (presidente em exercício), que lhe negaram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, que restou prejudicado no mérito.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para a cobrança da Contribuições Previdenciárias devidas em razão da descaracterização pelo Ministério Público do Trabalho dos contratos de prestação de serviços artístico firmados com pessoas jurídicas e os quais supostamente serviam para mascarar a relação de emprego mantida com jornalistas, radialistas e artistas.

Segundo relatório fiscal de fls. 350, a cobrança *refere-se ao débito, lançado através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD - DEBCAD nº 37.093.208-0, relativo ao não recolhimento, no prazo legal, das contribuições previdenciárias devidas, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a segurados obrigatórios. Tal débito compõe-se de: contribuição dos segurados empregados, calculada como a diferença entre a contribuição efetivamente devida, conforme a época do fato gerador e a remuneração recebida, e a contribuição efetivamente recolhida em nome de cada segurado; contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social; contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; contribuição devida por lei a terceiros, a cargo da empresa (SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SESC e SEBRAE); acréscimos legais devidos pelo não recolhimento das importâncias devidas no prazo legalmente estabelecido, compostos de juros de mora e multa moratória.*

O débito foi apurado para as competências de 01/1997 à 12/2002.

Contribuinte foi intimado pessoalmente em 21/12/2007, fls. 01.

Da leitura da peça de Impugnação (fls. 439) destacam-se as principais alegações de defesa: (i) decadência dos fatos geradores ocorridos entre 12/1996 e 11/2002, haja vista ter ocorrido a antecipação de pagamento que atrai a aplicação do art. 150, §4º do CTN, (ii) legalidade da celebração de contratos por meio de pessoas jurídicas e aplicação retroativa do art. 129 da Lei 11.196/05, (iii) falta de amparo legal para lavratura do auto, (iv) cerceamento de defesa, e (v) aplicação do art. 100 do CTN.

A Delegacia de Julgamento decidiu pela improcedência parcial da impugnação, declarando a decadência do período de 01/1997 a 11/2001 pela aplicação do art. 173, I do CTN por classificar a conduta do contribuinte como fraudulenta.

Contra decisão foi apresentado Recurso de Ofício e interposto Recurso Voluntário, o primeiro julgado improcedente e o segundo provido em parte. O acórdão de nº 2301-003.751, ora recorrido, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO.
NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

Não há nulidade no auto de infração lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, mormente quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO.

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 (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicada esta última regra. Diante da fraude nos contratos de trabalho, aplica-se ao caso a regra do art. 173, inciso I do CTN.

RECONHECIMENTO DE VÍNCULO TRABALHISTA PARA EFEITOS FISCAIS. COMPETÊNCIA.

Os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil tem competência para reconhecer vínculo trabalhista para fins de arrecadação e lançamento de tributos, não carretando essa análise a chancela aos direitos decorrentes da relação empregatícia, pois matéria afeta à Justiça do Trabalho.

CARACTERIZAÇÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. PRESENÇA DE PESSOALIDADE, SUBORDINAÇÃO, CONTINUIDADE E ONEROSIDADE.

O negócio jurídico é reconhecido juridicamente por sua causa objetiva, sua finalidade prático-social, e não pela forma que lhe é, artificialmente, atribuída. Cabe à fiscalização promover a qualificação jurídica dos fatos para atribuir ao real negócio jurídico celebrado, identificado segundo sua causa objetiva, as consequências tributárias que lhe são próprias segundo os desígnios da lei. As diferenças entre um contrato de trabalho e um contrato de prestação de serviço residem na pessoalidade, subordinação e continuidade que estão fortemente presentes no primeiro. Havendo provas da presença de tais elementos, correta a qualificação jurídica de contrato de trabalho proposta pela fiscalização, o que resulta em considerar os pagamentos feitos ao prestador como parcela remuneratória sujeita à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.

Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa. Incabível a aplicação do art. 106, inciso II, alínea "a", pois a retroatividade benigna diz respeito às infrações e suas penalidades, ao passo que o fato gerador deve seguir as determinações do art. 144 do CTN.

RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA PELOS TRIBUTOS E PELAS MULTAS MORATÓRIAS E PUNITIVAS. ARTS. 129 e 133 DO CTN. RESP 923.012 E ART. 62A DO RICARF.

Conjugando-se a aplicação do art. 62A do RICARF com o conteúdo do Resp 923.012/MG do STJ, cujos fundamentos apontam para os arts. 129 e 133 do CTN, concluímos que a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA "C", DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea "c", do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte e Recurso de Ofício Negado.

Recurso Especial da Fazenda Nacional para discutir a aplicação da multa afirmando que a análise da norma mais benéfica aplicável ao caso deve levar em conta a soma das multas previstas pelo descumprimento das obrigações principal e acessórias, aplicáveis na sistemática anterior à Medida Provisória nº 449/2008, em comparação com a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, que é única, aplicável ao caso por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Recurso especial interposto pelo Contribuinte contra aplicação do art. 173, I do CTN, argumenta que a mera reclassificação dos contratos não pode levar a presunção de que teria ocorrido conduta fraudulenta. Cita como paradigmas os acórdãos 2401-002.924 e 2401-002.926.

As partes apresentaram contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Esclarecimento:

Importante citar, conforme muito bem delimitado pelo Contribuinte, o objeto do processo que ainda permanece em litígio refere-se as contribuições devidas em relação ao período de dezembro de 2001 a novembro de 2002 - haja vista decisão proferida pelo Colegiado *a quo*, o teor dos recursos apresentados e o pagamento à vista, pelo contribuinte com os benefícios da Lei nº 11.941/09, do valor referente ao fato gerador ocorrido no mês de dezembro de 2002.

Do Recurso do Contribuinte:

Não encontramos óbices para o conhecimento do recurso.

Conforme narrado no relatório o contribuinte insurge-se contra o entendimento de que há nos autos a comprovação de fraude à lei que justificaria a aplicação do art. 173, I do CTN para apuração do período de decadência.

O cerne da questão foi muito bem resumido pelo despacho de admissibilidade da seguinte forma:

Enquanto a decisão recorrida decidiu que houve a comprovação de dolo/fraude/simulação, pela utilização de pessoas jurídicas para, em tese, ocultar a condição de segurados empregados, a decisão paradigma decidiu de forma contrária, que só a ocultação, em tese, não é o bastante para deixar de aplicar a regra decadencial expressa no Art. 150, do CTN.

Ao contrário do que se pode argumentar, o objetivo do presente recurso não é a reavaliação de provas por esta instância superior. O que se pretende é que a Câmara Superior defina o seguinte: a mera utilização de pessoa jurídica para fins de contratação de serviços artísticos seria suficiente para caracterizar dolo, fraude ou simulação para fins de aplicação do art. 173, I do CTN?

Diante desta delimitação os acórdãos apresentados como paradigmas são suficientes para demonstrar a divergência e em razão disso entendo como cumpridos os requisitos para admissibilidade do recurso.

Superado eventuais problemas quanto ao conhecimento, no mérito entendo pertinentes os argumentos trazidos pelo Recorrente, isso porque para fins da aplicação da legislação tributária não basta uma suposição de que a conduta do contribuinte tenha sido fraudulenta, deve-se demonstrar que agindo com dolo este tenha se utilizado de meio ardil para burlar a legislação.

Lembramos que nesta etapa processual não se discute mais sobre o acertamento ou não da decisão do Ministério Público do Trabalho que reconhecendo haver

elementos caracterizadores de relação de trabalho (subordinação, pessoalidade e não eventualidade) desconsiderou os contratos firmados entre o Contribuinte e os sócios das pessoas jurídicas. Portanto, julgo desnecessário emitir juízo de valor acerca da possibilidade ou não da contratação de serviços artísticos por meio de pessoas jurídicas.

Diante da caracterização do vínculo empregatício os artistas, jornalistas e radialistas foram classificados como segurados obrigatórios, fato que motivou o presente lançamento.

Analisando o teor do Relatório Fiscal, é possível perceber que a existência de fraude é abordada apenas em relação aos contratos de trabalho, não tendo sido feito qualquer avaliação mais específica acerca dos elementos dolosos que caracterizariam o crime de sonegação ou a fraude para fins da legislação tributária pelo uso de pessoa jurídica. Vale citar algumas partes do relatório que demonstram isso:

7 - A presente ação fiscal foi iniciada a partir de requisição do MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO, como resultado final do INQUÉRITO CIVIL PÚBLICO nº 602/00, instaurado em face da TV GLOBO LTDA, ora sucedida, que concluiu que:

"... a inquirida vem fraudando os contratos de trabalho de dezenas de seus empregados, com violação aos direitos sociais assegurados aos trabalhadores no art. 7.º da Constituição, além de incorrer em sonegação de verbas ao FGTS, à Previdência Social e à Receita Federal.

A fraude consiste em mascarar a relação de emprego mantida com muitos de seus jornalistas, radialistas e artistas através de uma falsa contratação 'civil' com pessoas jurídicas constituídas por aqueles profissionais."

(...)

11 - Conclui-se, portanto, que verificada a prática de qualquer ato com o fito de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos constantes da CLT, devem, conforme o comando legal constante do art. 9.º, CLT, ser tais atos considerados nulos, de pleno direito, quer dizer, sem a necessidade de declaração judicial

(...)

31 - Merece destaque o fato de que a fiscalização, ora parcialmente encerrada, não desconsiderou a personalidade jurídica de qualquer das empresas prestadoras, citadas no item 36 do presente relatório. Tampouco declarou que os artistas/jornalistas são detentores de direitos trabalhistas, mas tão-somente que para a relação jurídica examinada estão presentes as já citadas características de uma relação de emprego, portanto, devida as contribuições sociais ora lançadas.

Ora, o art. 150, §4º do CTN em sua parte final traz a exceção à sua aplicação para os casos onde houver sido comprovado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. E para compreender esses conceitos nos socorremos dos conceitos trazidos pela Lei nº 4.502/64.

A sonegação no artigo 71, se refere à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. A Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Em que pese a fundamentação do acórdão recorrido, entendo que o lançamento não demonstrou a ocorrência desses eventos jurídicos, limitando-se a afirmar que teria ocorrido fraude em relação à legislação trabalhista, fraude essa que a meu ver não se confunde e nem pode ser aproveitada para caracterizar a conduta do contribuinte para fins de afastamento da regra decadencial do tributo prevista no art. 150, §4º do CTN. Importante destacar que tanto não se aproveita que sequer foi instaurado processo de representação fiscal para fins penais.

Por fim, como bem colocado pelo Recorrente deve ser considerado o teor do art. 129 da Lei nº 11.196/2005:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Ora, referida norma acaba por demonstrar que a suposta vedação à prática do contribuinte de contratar serviços artísticos por meio de pessoas jurídicas, no que se refere aos aspectos tributários, era no mínimo duvidosa, portanto, sua simples ocorrência não caracteriza automaticamente a existência de conduta dolosa/fraudulenta do contribuinte.

Diante do exposto, afastada a existência de dolo, fraude ou simulação e havendo comprovação dos autos da antecipação do pagamento do tributo, deve-se reconhecer a decadência do crédito tributário referente ao período de dezembro de 2001 a novembro de 2002, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Do Recurso da Fazenda Nacional:

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial requerendo a reforma do julgado sob o argumento de que para determinar qual a multa mais benéfica ao contribuinte, em hipóteses como a dos presentes autos, em que houve lançamento da obrigação principal, bem como lançamento da obrigação acessória, deve-se efetuar o seguinte cálculo: somar as multas da sistemática antiga (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada) e comparar o resultado dessa operação com a multa prevista no art. 35A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Aqui devo esclarecer que embora mereça ser conhecido, em razão do provimento dado ao recurso do Contribuinte e consequente reconhecimento da decadência da totalidade dos fatos geradores ainda discutidos no processo, resta prejudicada a análise do mérito deste Recurso Especial interposto pela União.

Processo nº 12259.003355/2009-54
Acórdão nº **9202-004.351**

CSRF-T2
Fl. 1.387

Diante do exposto, conheço dos Recursos. No mérito dou provimento ao recurso do Contribuinte, restando prejudicado o recurso interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

CÓPIA