



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

Processo nº 13016.000679/2007-94
Recurso nº 256.022 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-02.301 – 2ª Turma
Sessão de 09 de agosto de 2012
Matéria Decadência
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CLUBE ESPORTIVO BENTO GONÇALVES

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PECUNIÁRIA. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4º, ART. 150, DO CTN.

Comprovada a ocorrência de pagamento parcial e a não ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

No presente caso, os recolhimentos foram comprovados, por informação do Fisco, e não há crime configurado, no presente lançamento.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior (Relator) que anulava o acórdão recorrido e Luiz

Eduardo de Oliveira Santos que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Relator

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Redator-Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Alexandre Naoki Nishioka, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 203/ss), interposto pela r. Procuradoria da Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 2403-00.036. (fls. 175/ss) da 3ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, proferido em 29/04/2010, que, por unanimidade de votos: a) em acatar a preliminar de decadência até a competência 09/2002 inclusive, com base no art. 150 § 4º do CTN; b) no mérito, em negar provimento ao recurso.

O sujeito passivo teve contra si lavrado auto de infração em razão de crédito previdenciário lançado pela fiscalização contra o Clube Esportivo Bento Gonçalves, relativo ao período de 01/2001 a 12/2006. Conforme o Relatório Fiscal, fls. 41/43, o crédito previdenciário constituído refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e às destinadas a terceiras entidades (Salário educação, SESC, INCRA e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, segurados contribuintes individuais e cooperativas de trabalho. O crédito foi consolidado em 23/10/2007, no valor de R\$23.945,07.

Segundo a administração tributária, o crédito foi lançado em virtude da apuração dos seguintes levantamentos:

COI — Pagamento Cooperativa de Trabalho - período 03/2003 a 02/2005 - contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, por serviços de limpeza às Cooperativas de Trabalho COOPERBRASIL e COTRERGS, conforme lançamentos contábeis na conta 42.141;

PAC - Pagamento Autônomos Contabilidade — período 02/2001 a 01/2006 - contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a segurados contribuintes individuais, relacionados na escrituração contábil do clube, e discriminados no relatório fiscal da notificação, fls. 42 do processo.

PAL — Pagamento de Aluguéis — período de 01/2001 a 12/2006 — Pagamentos efetuados aos atletas do clube a título de "aluguéis". Os valores foram obtidos a partir da conta contábil 41.401 — Aluguéis. A relação dos beneficiários desses pagamentos foi fornecida pelo clube e encontra-se no relatório de lançamentos, anexo a NFLD, fls. 22/26 do processo

Preliminarmente, o contribuinte alega a decadência do período entre janeiro de 2001 a outubro de 2002, tendo • em vista o disposto no art. 173, I, do Código Tributário.

No mérito, o sujeito passivo alegou, em síntese:

Com referência aos levantamentos COI (pagamento cooperativa de trabalho) e pagamentos realizados a autônomos, diz que não houve qualquer irregularidade de sua parte, pois foram efetuados conforme a lei.

Alega que não é sua obrigação reter a contribuição dos contribuintes individuais. Acrescenta que os autônomos listados pela autoridade fiscal recolheram suas obrigações tributárias pertinentes, nada devendo a impugnante.

Sobre os aluguéis pagos por ela, diz que os mesmos não se confundem com remuneração indireta, uma vez que a relação locatícia foi estabelecida entre o locador e a impugnante. Trata-se de uma relação locatícia independente, portanto não pode ser mantido o entendimento da autoridade fiscal.

Em janeiro de 2008, a Sexta Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Porto Alegre considerou procedente o lançamento, conforme o teor do Acórdão nº 10-15.076:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006 NFLD DEBCAD
nº 37.108.360-5*

*NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO.
DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE SERVIÇOS
PRESTADOS POR COOPERATIVA E CONTRIBUINTES*

INDIVIDUAIS. SALÁRIO IN NATURA - ALUGUÉIS. MEIOS DE PROVA. O lançamento lavrado em 23 de outubro de -2007, abrangendo o período de 01/2001 a 12/2006 não está fulminado pelo instituto da decadência. É legalmente exigível a contribuição previdenciária incidente sobre serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho e sobre serviços prestados por contribuintes individuais. Integram o salário de contribuição parcelas pagas a título de "aluguel" (salário in natura). As provas devem ser produzidas no momento processual oportuno.

Lançamento Procedente

Interposto Recurso Voluntário (fls. 111/120), o contribuinte reiterou as alegações apresentadas na primeira instância, sustentando a preliminar de decadência, bem como pelo reconhecimento da regularidade de suas transações.

Em abril de 2010, ao analisar o recurso interposto pelo contribuinte a 3ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento decidiu, por unanimidade de votos: a) acatar a preliminar de decadência até a competência 09/2002 inclusive, com base no art. 150 § 4º do CTN; b) no mérito, negar provimento ao recurso.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006
PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE
LANÇAMENTO DE DÉBITO - SERVIÇOS PRESTADOS POR
COOPERADOS - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. A
legislação da Seguridade Social dispõe que a contribuição a
cargo da empresa, relativa aos serviços que lhe foram prestados
por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho,
está prevista no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado
pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto
3.048/1999.*

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - NÃO APRECIADA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. O previsto no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999 qual seja, a Lei nº 8.212/1991 e o Decreto 3.048/1999, não pode ser anulado por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário. Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO-UTILIDADE - ALUGUEL RESIDENCIAL - CONFIGURAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. Os valores habitualmente pagos pelo empregador por imóveis locados em grande centro urbano em benefício de empregados, integra o salário de contribuição nos termos do art. 28, I, da Lei 8.212/1991.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - PERÍODO PARCIALMENTE ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF Nº 8.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: "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". 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. Em 22/08/2007 foi dada ciência à Recorrente do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Term; de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), enquanto que a cientificação da NFLD pela Recorrente ocorreu em 25/10/2007 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social nas competências 01/1001 a 10/2001; 01/2002 a 06/2002; 10/2002; 02/2003 a 06/2003; 03/2004 e 04/2004; 06/2004 e 07/2004; 10/2004 a 09/2005; 11/2005 a 01/2006; 08/2006 a 12/2006. Na hipótese, em relação à decadência se aplica a regra geral disposta no art. 150, § 4º, CTN, pois configura-se a hipótese de tributo lançado por homologação, caso das contribuições sociais previdenciárias com recolhimentos a homologar; o que fulmina a constituição dos créditos ora lançados da competência 01/2001 até a competência 09/2002, inclusive.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE..

A Fazenda Nacional apresentou os embargos de declaração de fls. 191/194, acolhidos e providos, o que rendeu ensejo ao acórdão n 2 2403-00.207, fls. 197/199. É o texto do acórdão e da ementa naquilo que importa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO ACÓRDÃO. COMPROVAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Restando comprovada a omissão no Acórdão guerreado, na forma suscitada pela Embargante, impõe-se o acolhimento dos Embargos de Declaração tão somente para suprir a omissão apontada, re-ratificando o resultado levado a efeito por ocasião do primeiro julgamento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA – PRAZO QUINQUÊNAL.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula Vinculante nº 08. In casu, entendeu-se ter havido recolhimento antecipado a homologar em ao menos uma competência dentro do período objeto do lançamento, fato relevante para aqueles que defendem ser determinante à aplicação do instituto.

EMBARGOS ACOLHIDOS.

Inconformada, a PGFN interpôs Recurso Especial com o fundamento no art. 67 do Regimento Interno do Carf. Sustenta a recorrente, a existência de divergência jurisprudencial no âmbito do conselho, de modo que apresenta os Acórdãos nº 2302-00441 e 2401-00.210 como paradigmas:

(Ac. 2302-00441)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2003

PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. ENTENDIMENTO DO STJ. ART. 150, PARÁGRAFO 4º DO CTN. DECADÊNCIA PARCIAL.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991. Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no

art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN.

Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei no 8.212 de 1991.

Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

(AC. 2401-00.210)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2004

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - AFERIÇÃO INDIRETA - VALORES "EXTRA FOLHA" - DESCARACTERIZAÇÃO DE VINCULO PACTUADO – NÃO DEMONSTRAÇÃO - NULIDADE DO LEVANTAMENTO – PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE DEFESA. 15 DIAS. PEREMPTÓRIO. NÃO CERCEAMENTO DE DEFESA. – DOCUMENTAÇÃO DISPONIBILIZADA PELO JUÍZO. NÃO OCORRÊNCIA DE ILICITUDE. - PERÍODO ATINGINDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF.

A empresa do responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços.

O prazo para apresentação de defesa é peremptório, não podendo ser dilatado pela autoridade administrativa. Não hi cerceamento de defesa quando a autoridade aplica a lei.

Não há ilicitude se a documentação foi regularmente disponibilizada à fiscalização pelo juiz de direito.

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e consequente concordância com os termos da NFLD. O recorrente durante o procedimento não apresentou os documentos para comprovar a regularidade, invertendo neste caso o ônus da prova. A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos: "Súmula Vinculante n.º 8" São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Tratando-se de lançamento consubstanciado em indicativo de ilícito de sonegação de contribuição previdenciária, tendo sido inclusive realizada representação Fiscal para Fins Penais, aplicável para determinação do prazo atingido pela decadência quinquenal o art. 173 do CTN. Assim, encontram-se decadentes os fatos geradores até a competência 11/1999.

Segundo a recorrente, existem duas divergências:

(i) enquanto a Câmara recorrida aplicou o art. 150, § 4º do CTN, a decisão ora invocada como paradigma, aplica o art. 173, inciso I, do CTN, tendo em vista a configuração de dolo pela constatação de conduta que se enquadra no tipo penal de sonegação de contribuição previdenciária;

(ii) o acórdão recorrido considerou que bastaria a antecipação de recolhimento em apenas uma competência para atrair a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN para todo o período objeto de lançamento, o acórdão paradigma aplicou o artigo 173, inciso I, do CTN por entender que, diante da ocorrência apenas em tese do ilícito tipificado no art. 337-A do Código Penal, ou seja, de sonegação de contribuição previdenciária, seria aquela norma jurídica que deveria incidir para a contagem do prazo decadencial independentemente da existência de recolhimento ou não.

Em Despacho exarado às fls. 266 e ss, o Presidente da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento deu seguimento ao Recurso Especial por entender que da leitura dos acórdãos recorrido e paradigma permite-se concluir que são acórdãos divergentes, pois tratam de matérias tributárias iguais, de fato e de direito, de forma diferente:

[...] A Fazenda Nacional apresenta, para análise, duas divergências.

Inicialmente, afirma que o Colegiado a quo considerou que bastaria a antecipação de recolhimento em apenas uma competência para atrair a aplicação do art. 150, §4º do CTN para todo o período objeto de lançamento.

Por outro lado, a decisão que invoca como paradigma (AC 2401-00.210), em caso semelhante ao dos presentes autos, aplicou o art. 173, I do CTN por entender que, diante da

ocorrência apenas em tese do ilícito tipificado no art. 337-A do Código Penal, ou seja, de sonegação de contribuição previdenciária, seria aquela norma jurídica que deveria incidir para a contagem do prazo decadencial independentemente da existência de recolhimento ou não.

Em seguida, apresenta paradigma (AC 2302-00.441) que, analisando caso análogo, também tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou mais especificamente, de contribuições previdenciárias, tendo verificado a existência de recolhimento em algumas competências e pela inexistência de antecipação de pagamento em outras, entendeu pela possibilidade de aplicação concomitante, conforme o caso, do art. 150 §4º e do art. 173, I, ambos do CTN.

Assim, explica, contrariamente ao que restou decidido no acórdão ora atacado, o paradigma concluiu por aferir competência a competência, analisando-se individualmente se houve ou não a antecipação de recolhimento para definir a regra jurídica aplicável para a contagem do prazo decadencial.

[...]

VI— Da conclusão

Por todo o exposto, nos termos em que dispõe o art. 68 do RI-CARF, dou seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, no que diz respeito as duas divergências arguidas.

Encaminhem-se os autos ao órgão de origem para que o contribuinte tome ciência deste despacho e, querendo, apresente contra-razões e recurso especial relativo A parte do acórdão que lhe foi desfavorável, consoante disposto no art. 69 do RI-CARF.

Devidamente intmado [fl. 276] do *decisum* recorrido, Recurso Especial interposto pela PGFN e despacho de seguimento, o contribuinte restou silente.

É o que tenho a relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Relator

O recurso é tempestivo e restou demonstrada a divergência, pressupostos para admissibilidade do recurso, passo para o exame das matérias trazidas para julgamento.

Reitero que o acórdão proferido pela Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção do CARF, por unanimidade de votos, acolheu a decadência para os fatos ocorridos até a competência 09/2002. Nas demais questões, negou provimento ao recurso, por unanimidade de votos.

A insurgência da recorrente está relacionada a:

(i) aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, tendo em vista a configuração de dolo pela constatação de conduta que se enquadra no tipo penal de sonegação de contribuição previdenciária;

(ii) Analisando caso paradigma (AC 2302-00.441) que, analisando caso análogo, também tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou mais especificamente, de contribuições previdenciárias, tendo verificado a existência de recolhimento em algumas competências e pela inexistência de antecipação de pagamento em outras, entendeu pela possibilidade de aplicação concomitante, conforme o caso, do art. 150 §4º e do art. 173, I, ambos do CTN.

Eis as matéria em litígio.

Segundo a legislação e de acordo com a jurisprudência pacífica desta Corte Administrativa, as contribuições previdenciárias em apreço são tributos sujeitos ao regime do chamado lançamento por homologação, já que cabe aos contribuintes a apuração das suas base de cálculo e o recolhimento dos montantes devidos, submetendo, posteriormente, esse procedimento à autoridade administrativa, que deverá, homologar ou não, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

A homologação expressa, para os tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, deve se dar no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, que ocorre em cada competência.

Ultrapassado esse prazo, sem ter sido lavrado lançamento de ofício pela autoridade administrativa, considera-se homologada tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte e extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, que prevê:

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.

(...)

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

Autenticado digitalmente em 26/09/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/09/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 27/09/2012 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado dig

italmente em 08/10/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 10/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O decurso do prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, implica na homologação tácita da atividade exercida pelo contribuinte e, em razão do instituto da decadência, previsto no artigo 156, inciso V, do CTN, extingue o crédito tributário.

Considerando que o caso em apreço envolve fatos geradores ocorridos nas competências compreendidas entre 01/2001 e 12/2006 e diante do fato de que o sujeito passivo da obrigação tributária tomou ciência da notificação fiscal de lançamento de débito em 25/10/2007 (fls. 03), concluo que a decisão recorrida deve ser reformada.

Na visão deste julgador, como não se imputou à empresa as condutas de dolo, fraude ou simulação, inexistente fundamento legal que justifique a contagem do prazo decadencial da forma prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Entendo que para o início da contagem do prazo decadencial relativamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a existência ou não de pagamento antecipado é irrelevante.

A homologação é da atividade e não do pagamento.

Esta é a minha posição a respeito da matéria.

Contudo, por força do que determina o artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, não posso deixar de reproduzir aqui o julgamento proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ nos autos do REsp nº 973.733/SC, cuja ementa tem o seguinte teor:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 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 decadencial 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, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg

nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É 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 a 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", 3ª 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 decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ, Primeira Seção, REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, DJE de 18/09/2009)

Portanto, segundo o Egrégio STJ, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando inexistir pagamento antecipado o prazo decadencial quinquenal conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo que "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 imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ...”.

Dessa forma, torna-se importante analisar a comprovação quanto à existência ou não de pagamento de contribuições previdenciárias no período em apreço e caso não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação.

Segundo consta da folha 180 do *decisum* recorrido:

[...] Na presente NFLD nº 37.108.360-5, o Relatório de Documentos Apresentados — RDA, As fls. 27 - relatório este que relaciona, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados pelo sujeito passivo e, quando for o caso, por valores que tenham sido objeto -, apresenta guias de recolhimento, Guias da Previdência Social — GPS a serem homologadas, que no caso foram deduzidas das contribuições apuradas.

Se depreende então que, na NFLD nº 37.108.360-5, em relação A decadência se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN, pois configura-se a hipótese de tributo lançado por homologação, caso das contribuições sociais previdenciárias, com recolhimentos a homologar.

Verifica-se, da análise dos autos, que em 22/08/2007 foi dada ciência A recorrente do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), fls. 35 a 38, enquanto que a cientificação da NFLD pela Recorrente, As fls. 01, se deu em 25/10/2007 e o débito se refere a contribuições devidas Seguridade Social nas competências: 01/2001 a 10/2001; 01/2002 a 06/2002; 10/2002; 02/2003 a 06/2003; 03/2004 e 04/2004; 06/2004 e 07/2004; 10/2004 a 09/2005; 11/2005 a 01/2006; 08/2006 a 12/2006.

Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos Créditos ora lançados da competência 01/2001 até a competência 09/2002, inclusive, nos termos do artigo 150, § 4º, CTN.

Entretanto, em sede de EMBARGOS, o representante da PGFN rebate os argumentos acima colacionados – FL. 192:

[...] Percebe-se das fls. 27 dos autos que, somente houve recolhimento antecipado nas competências de 04/2006, 05/2006, 06/2006 e 07/2006. Quanto a todas as demais, inclusive no que se refere às competências de 01/2001 a 09/2002 — consideradas decaídas - não houve qualquer antecipação de recolhimento dos valores lançados. Ressalte-se, ademais, que as quatro competências em que houve recolhimento sequer fazem parte do objeto da cobrança.

Insta salientar que por ter apuração mensal as contribuições previdenciárias devem ser analisadas competência por

competência, a fim de que se possa aplicar corretamente o disposto no art. 173, I ou 150, §4º do CTN caso a caso.

Nesse sentido, deve ser aplicado o entendimento exposto pela PGFN, qual seja, tendo verificado a existência de recolhimento em algumas competências e pela inexistência de antecipação de pagamento em outras, entendeu pela possibilidade de aplicação concomitante, conforme o caso, do art. 150, §4º e do art. 173, I, ambos do CTN.

No entanto, a discussão não se encerra com esta conclusão, pois suscita **aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, tendo em vista a configuração de dolo pela constatação de conduta que se enquadra no tipo penal de sonegação de contribuição previdenciária.**

Consta do Relatório Fiscal de fls. 41 que:

[...] Emitido MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) e TIAF (Termo de Início de Ação Fiscal), com ciência pessoal do presidente do clube, Sr. Luiz Carlos Bordin, em 22/08/2007. Emitido TIAD (termo de intimação para apresentação de documentos) em 27/09/2007.

2. Este relatório é integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD — de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, e das destinadas a terceiras entidades (Salário Educação, SESC, INCRA e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e segurados contribuintes. Estes fatos geradores não foram devidamente declarados em GFIP.

2.1 As situações descritas no item "2", em tese, configuram a prática prevista no art 337-A do Código Penal Brasileiro, com redação da lei 9.983/00 (crime de sonegação de contribuição previdenciária). Por estes motivos será efetuada REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, com comunicação à autoridade competente para as providências cabíveis.

Ressalte-se que o dispositivo do acórdão recorrido foi pela procedência do lançamento, com o conseguinte improvimento do recurso voluntário [fl. 175]:

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos: a) em acatar a preliminar de decadência até a competência 09/2002 inclusive, com base no art. 150 § 4º do CTN; b) no mérito, em negar provimento ao recurso.

Entretanto, com a aplicação unânime da regra constante do §4º, do art. 150 do CTN, em tese, o *decisum* recorrido apresentou omissão e contradição [houve prática, em tese, de sonegação]. Apesar dessa constatação, a PGFN quando da oposição dos embargos de declaração não suscitou essa questão [fls. 78/82]. Essa matéria apenas foi objeto quando da interposição do Recurso Especial.

Diante disso e tendo em vista a inexistência de discussão na Câmara *a quo* quando à **configuração de dolo pela constatação de conduta que se enquadra no tipo penal de sonegação de contribuição previdenciária**, o que implicaria aplicação do inciso I, do art. 173, CTN, entendo que a decisão recorrida merece ser anulada.

DISPOSITIVO

Por todo o exposto, voto em DAR PROVIMENTO ao recurso da Procuradoria da Fazenda, para anular o acórdão recorrido, pois não houve manifestação por aquele r. Órgão Julgador em face da aplicação do art. 173, I, do CTN, ante a configuração ou não de dolo de sonegar.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Júnior

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao excelso relator, divirjo de suas conclusões.

Como muito bem analisado na admissibilidade do recurso da nobre Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), são duas as matérias em questão:

1. Primeira questão: em caso semelhante ao dos presentes autos, a divergência aplicou o art. 173, I do CTN por entender que, diante da ocorrência apenas em tese do ilícito tipificado no art. 337-A do Código Penal, ou seja, de sonegação de contribuição previdenciária, seria aquela norma jurídica que deveria incidir para a contagem do prazo decadencial independentemente da existência de recolhimento ou não; e
2. Segunda questão: analisando caso análogo, na outra divergência, também tratando de contribuições previdenciárias, tendo verificado a existência de recolhimento em algumas competências e pela inexistência de antecipação de pagamento em outras, entendeu pela possibilidade de aplicação concomitante, conforme o caso, do art. 150 §4º e do art. 173, I, ambos do CTN.

Quanto à primeira questão, cabe esclarecer à PGFN que – no presente caso – não se trata de configuração de crime.

Há, sim, exigência de contribuições de segurados, mas em que não ficou comprovado o **desconto** da remuneração do segurado e a **ausência** de repasse aos cofres da Seguridade Social.

Assim, como não ficou configurado o desconto e a ausência de repasse não há que se falar em crime.

Ressalte-se que pode, em tese, ter ocorrido crime de sonegação previdenciária, como informa o próprio Fisco, fls. 041, pela ausência de informação, em consonância ao que determina a legislação.

Lei 9.983/2000:

"Sonegação de contribuição previdenciária" (AC)

*"Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, **mediante as seguintes condutas:**" (AC)*

"I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária

segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;" (AC)

"II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;" (AC)

"III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias;" (AC)

"Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa." (AC)

"§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal." (AC)

"§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:" (AC)

"I – (VETADO)"

"II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais." (AC)

"§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa." (AC)

"§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social." (AC)

Portanto, esse crime está ligado à obrigação acessória de informar **remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias**.

Assim, não há razão no recurso da nobre PGFN nessa questão.

Quanto à segunda questão (existência de recolhimento em algumas competências e pela inexistência de antecipação de pagamento em outras), esclarecemos à excelsa PGFN que 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.

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.

Elucidativo o texto contido em decisão proferida na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), processo 10640.001896/2007-47, pelo nobre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior:

“Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada ao recolhimento específico da rubrica eventualmente lançada, conforme defende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou se seria suficiente para caracterização de pagamento antecipado o recolhimento genérico relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo.

Em relação à essa matéria, creio que a solução mais adequada deve considerar a regra matriz relacionada efetivamente à definição de qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, observamos que à luz do que dispõe o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o elemento jurídico a ser considerado para efeito de análise do recolhimento total ou parcial refere-se à remuneração total paga, devida ou creditada aos segurados pelo empregador:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: ⁶

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.

Em verdade, o fracionamento dessas rubricas revela-se necessário para identificação dos requisitos estabelecidos para verificação da não incidência do salário de contribuição em conformidade com as inúmeras previsões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Contudo, o conjunto de situações e específicas que caracterizam a contra-prestação onerosa do empregado pela empresa em nada altera a natureza jurídica de cada uma dessas rubricas que são, em seu conjunto, a remuneração devida ao segurado. Em outras palavras, cada rubrica é espécie do gênero remuneração.

Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de uma ou outra rubrica paga pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento.”

Nos autos, encontramos informação, do próprio Fisco, de que recolhimentos foram verificados no período, fls. 039, no Termo de Encerramento de Ação Fiscal (TEAF), portanto, considerando essa informação, devemos aplicar a regra decadencial prevista no § 4º, Art. 150 do CTN.

Assim, pelo motivo exposto, voto, também, neste segundo item, em negar provimento ao recurso da nobre PGFN.

CONCLUSÃO:

Pelos motivos expostos, voto em negar provimento ao recurso da nobre PGFN, nos termos do voto.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira