



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

Processo n° 15586.000717/2007-70
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-004.460 – 2ª Turma
Sessão de 28 de setembro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA
Recorrente TELEVISÃO CAPIXABA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1997 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. PAGAMENTO PARCIAL. SÚMULA CARF 99. DECADÊNCIA ART. 150, §4º DO CTN.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Hipótese em que, para contribuições previdenciárias, deve-se admitir como 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência, arguida pelo conselheiro Heitor de Souza Lima Junior. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidas as conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Ana Paula Fernandes, que lhe deram provimento parcial. Votaram pelas conclusões em relação ao conhecimento os conselheiros 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 Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(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

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte contra acórdão nº 2402-001.821 que negou provimento ao Recurso Voluntário e decidiu, entre outros pontos, pela manutenção da aplicação do art. 173, I do CTN. Assim, foi mantida a decadência reconhecida pela primeira instância até a competência 12/2001 haja vista a ausência de antecipação do pagamento do tributo.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1997 a 31/12/2004

DECADÊNCIA ART 173, INCISO I, CTN AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não havendo antecipação no recolhimento do tributo, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, Inciso I do Código Tributário Nacional.

REVISÃO LANÇAMENTO INOCORRÊNCIA

Só há que se falar em ocorrência de revisão de lançamento, a partir da constituição de um novo lançamento ou a revisão de crédito previdenciário decorrente de auditoria fiscal previdenciária que abranja períodos e fatos já objeto de auditorias fiscais anteriores, nas quais a contabilidade foi verificada. Sem verificação da escritura contábil, não há refiscalização.

PRÓLABORE INDIRETO PAGAMENTO DE DESPESAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDÊNCIA

Incide contribuição previdenciária sobre total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços. O pagamento de despesas dos sócios é uma forma de prólabore indireto e deve integrar a remuneração destes

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO-AUDITORIA FISCAL COMPETÊNCIA

É atribuída à fiscalização a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregados, se constatar a ocorrência dos requisitos da relação de emprego

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

Recurso Voluntário Negado

Segundo relatório fiscal de fls. 111 a NFLD foi lavrada para cobrança das contribuições incidentes sobre **1) a remuneração de trabalhadores enquadrados na categoria de segurados empregados, vez que restaram evidenciados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício; 2) remuneração paga aos segurados autônomos até 28/11/1999 e contribuintes individuais a partir de 29/11/1999; 3) remuneração pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês a segurados já empregados, cujos valores não contaram da folha de pagamento (diferença salarial) e 4) remuneração paga ou creditada a título de prólabore.**

Em seu recurso (fls. 488) o Contribuinte defende ter havido a antecipação parcial do pagamento do tributo, pois para *caracterizar o pagamento parcial, basta que o contribuinte tenha realizado recolhimento referente a qualquer rubrica da folha de salários, não sendo necessário que o mesmo seja referente à rubrica específica objeto da autuação.* Defende ainda que o ônus da prova quanto a não ocorrência da antecipação do pagamento é da fiscalização. Cita como paradigmas os acórdãos 206-01.446 e 2401-00.404.

Não foram apresentadas contrarrazões conforme manifestação de fls. 589.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento do recurso:

Analisando o teor do Recurso Especial e dos acórdãos recorrido e paradigmas, julgo necessário tecer comentários acerca da admissibilidade da peça recursal.

Conforme se extrai do acórdão recorrido o entendimento do Colegiado *a quo* foi no sentido de que havendo nos autos provas de que o contribuinte não efetuou o pagamento de qualquer valor relativo as contribuições cobradas no lançamento, dever-se-ia aplicar o art. 173, I do CTN. Nas palavras da Relatora:

No caso em tela, trata-se do lançamento contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a recorrente não efetuou qualquer antecipação. Nesse sentido, aplica-se o art. 173, inciso I do CTN e, embora a primeira instância tenha reconhecido a decadência até a competência 12/2001, entendo que a aplicação do dispositivo fulminaria com a decadência as contribuições até a competência 11/2001. No entanto, como não houve apresentação de recurso de ofício, prevalece a decisão recorrida.

Pela citação acima podemos concluir que para aquele Colegiado somente atrai a aplicação do art. 150, §4º do CTN o pagamento de valores relativos a contribuição cobrada pelo auto de infração, não acolhendo a tese apresentada pelo Recorrente desde seu Recurso Voluntário no sentido de que seria suficiente a comprovação de pagamento do tributo em relação aos fatos geradores considerados como devidos pelo contribuinte (demais valores apontados em GFIP).

O despacho de admissibilidade entendeu pela existência da seguinte divergência:

Desta forma, o acórdão restringiu a verificação de recolhimentos apenas em relação aos fatos geradores não reconhecidos pelo contribuinte, e não em relação aos demais fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Os acórdãos paradigmas, por sua vez, afirmam que as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados devem ser apreciadas com o um todo (...)

Entretanto, ao contrário do apontado, no meu entendimento o acórdão citado expressamente pelo Contribuinte como paradigma não tratam dessa questão, estou me referindo ao acórdão de nº 20601.446.

No acórdão 20601.446 a tese vencedora foi a adotada pelo Relator cujo entendimento se resume ao fato das contribuições previdenciárias serem tributos sujeitos a lançamento por homologação, sendo irrelevante a existência ou não de pagamento: "*não obstante esse raciocínio, filio-me aqueles que acreditam que o fator preponderante para aplicação da regra contida no mensurado §4º do art. 150, diz respeito ao próprio regime jurídico do tributo, de forma que o fato da legislação conferir o dever de antecipação do recolhimento do tributo ao contribuinte, sem qualquer prévia verificação do Fisco, nos é suficiente para a incidência do mencionado dispositivo legal, sendo, em verdade, regra a regular a situação telada*".

Equivocadamente o despacho de admissibilidade acolheu o recurso se baseando em argumento adotado pelo Conselheiro Elias Sampaio Freira em declaração de voto apresentada, argumento esse que pelo *decisum* não nos parece refletir o entendimento majoritário daquele colegiado. Portanto, essa decisão - considerando a tese prevalente - não possui similitude fática capaz de permitir a caracterização da divergência na forma como apontado pelo recurso.

De toda forma, ainda sobre esse assunto, no corpo da peça recursal é citado o Acórdão nº 2301-01.552 que no entendimento desta Conselheira admite a constatação da divergência. Esse afirma que:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/12/2006

(...)

ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

Nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Considera-se antecipação de pagamento o recolhimento de contribuição incidente sobre qualquer verba remuneratória.

(...)

Caracterizada, portanto, a divergência.

Destaco que para maioria do Colegiado o primeiro acórdão paradigma é válido para configurar a divergência, pois a matéria devolvida pelo recurso é a discussão acerca da regra decadencial e a necessidade de existência de pagamento. Para o paradigma trata-se de fato irrelevante pois estamos diante de tributo sujeito ao lançamento na modalidade por homologação e como tal sempre sujeito a regra do art. 150, §4º do CTN, diferentemente no acórdão recorrido o Colegiado entendeu ser o pagamento requisito imprescindível para tanto.

Diante do exposto, deve o recurso do contribuinte ser conhecido.

Do mérito:

No que tange ao reconhecimento da decadência, lembramos que o que ora se discute é a cobrança de contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de trabalhadores enquadrados na categoria de segurado empregado, uma vez que restaram evidenciados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício no período de 01/2002 a 12/2004.

Contribuinte foi intimado em 04.10.2007 (fls. 1.006).

O lançamento originou da descaracterização dos contratos de prestação de serviços artísticos e técnicos firmados entre o autuado e as pessoas jurídicas das quais eram sócias pessoas físicas responsáveis pelos programas que compunham a grade de atrações do canal de comunicação, entre outros.

Assim, discute-se por meio do presente recurso se haveria nos autos comprovação de pagamento, ainda que parcial, do tributo cobrado.

Tal discussão é relevante na medida em que, após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de para aqueles tributos classificados no modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, §4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, nas palavras do Ministro Luiz Fux: "*Assim é que 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*".

Referido julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 imponible, 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).

(...)

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

A doutrina já se manifestava neste sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos

apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Colmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destaca-se que tendo o REsp nº 973.733/SC sido julgado sob a sistemática do Recurso Repetitivo deve este Conselho, por força do art. 62, §2º do seu Regimento Interno, reproduzir tal entendimento em seus julgados.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador se faz necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior.

Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN?

No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARF nº 99, que dispõe:

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.

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento deve ser dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização.

Ora, conforme apurado ao longo do processo, no período fiscalizado o Contribuinte efetuou pagamentos no mesmo período apurado e em razão do mesmo fato

Processo nº 15586.000717/2007-70
Acórdão n.º **9202-004.460**

CSRF-T2
Fl. 602

gerador discutido no lançamento, qual seja, contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamentos decorrente de vínculo empregatício (*remuneração pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês a segurados já empregados, cujos valores não contaram da folha de pagamento (diferença salarial)*). Portanto, entendo estar caracterizado pagamento para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte para declarar a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro à outubro 2.002.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri