



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

Processo nº 15586.000739/2007-30
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-004.459 – 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: 01/01/2002 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.

Recurso Especial do Contribuinte Provido

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 negaram provimento. 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. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(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 que na descrição do relatório fiscal de fls. 164 refere-se 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 as pessoas físicas responsáveis pelos programas que compunham a grade de atrações do canal de comunicação entre outros.

Após o trâmite processual, foi apresentado Recurso Voluntário contra decisão da DRJ que manteve o lançamento.

Por meio do acórdão nº 2402-001.822 (fls. 1.044), a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária negou provimento ao Recurso Voluntário e decidiu, entre outros pontos, pela rejeição da preliminar de decadência do lançamento em razão da aplicação do art. 173, I do CTN, haja vista a ausência de antecipação do pagamento do tributo.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

*PROVA TESTEMUNHAL – OITIVA DE TESTEMUNHA –
INDEFERIMENTO – CERCEAMENTO DE DEFESA –
INOCORRÊNCIA*

Não representa cerceamento de defesa o indeferimento de produção de prova testemunhal por meio de oitivas face à inexistência de previsão no Decreto nº 70.235/1972 da apresentação de prova testemunhal no contencioso administrativo fiscal

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.

DISPOSITIVO LEGAL – VIGÊNCIA PARA O FUTURO NATUREZA NÃO OCORRÊNCIA

Em geral a lei aplica-se às situações futuras. O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não tem natureza interpretativa uma vez que não traz essa condição expressa e, além disso, inova no sentido de possibilitar que as pessoas físicas que prestam serviços considerados de natureza intelectual possam fazê-lo na condição de pessoas jurídicas passando a sofrer o regime de tributação relativo a estas, situação não prevista na legislação anterior

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. Assim, devem ser considerados segurados empregados, independente da forma adotada, as pessoas físicas que mantém relação de emprego com o tomador de seus serviços e excluídos aqueles que regularmente prestam serviços através de empresa que, de fato, assume os riscos da sua atividade econômica.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Contribuinte apresentou Recurso Especial juntado às fls. 1.104, argumentado 1) 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, e 2) o simples fato de a fiscalização não ter feito qualquer referência quanto a

existência de pagamento parcial, por força do art. 142 do CTN, levaria a aplicação automática do art. 150, §4º do mesmo código.

Cita como paradigmas os acórdãos 206-01.446 e 2401-00.404.

Foram apresentadas contrarrazões conforme petição de fls. 2.335. Para a União a regra a ser aplicada, haja vista não ter ocorrido nenhum recolhimento das contribuições previdenciárias objeto deste lançamento é a preconizada pelo art. 173, inciso I, do CTN, acrescentando que o ônus probatório acerca de tais fatos cabia ao contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento do recurso:

Necessário tecer alguns esclarecimentos acerca do conhecimento do recurso.

Conforme destacado no relatório o contribuinte apresentou Recurso Especial onde foram apresentadas duas linhas de argumentação:

a) 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. Cita como paradigma o acórdão 206-01.446, e

b) ser dever da fiscalização comprovar acerca da existência ou não de pagamento parcial do tributo. Cita como paradigma o acórdão 2401-00.404.

Ocorre que o juízo de admissibilidade somente fez a análise do cabimento do recurso em relação ao primeiro tema, não tendo havido qualquer manifestação sobre a divergência em relação a tese que discute o ônus da prova quanto a demonstração do recolhimento parcial do tributo.

Apesar desta constatação no meu entendimento seria desnecessário baixar o processo em diligência para que seja complementado o juízo de admissibilidade, isso porque a Fazenda Nacional em suas contrarrazões expressamente rebateu ambas as teses apresentadas pelo Contribuinte no Recurso Especial, não havendo, portanto, qualquer prejuízo as partes.

De toda sorte destaco que para maioria deste Colegiado não há qualquer omissão no despacho de admissibilidade, isso porque para os ilustres Conselheiros a matéria devolvida pelo Recurso é apenas uma: a existência ou não de pagamento apto a atrair a aplicação da decadência nos termos do art. 150, §4º do CTN. Assim, a discussão acerca do

ônus da prova quanto ao pagamento, no presente caso, compõe o mérito da matéria acima delimitada.

Diante do exposto deve o recurso ser conhecido.

Do mérito:

No que tange ao reconhecimento da decadência, lembramos que o lançamento refere-se 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 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 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

Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Em que pese concordar com a tese descrita pela ilustre relatora em seu voto, quanto aos aspectos da aplicação do prazo decadencial a luz da decisão vinculante Resp nº 973.733/SC, do Superior Tribunal de Justiça, que firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN, refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, penso de forma um pouco diferente em relação ao que seja essa antecipação.

No caso, no meu entender, não há que se falar em antecipação de pagamento, quando o contribuinte nunca reconheceu os segurados como empregados, razão pela qual desconsiderou os valores a eles pagos, como salário de contribuição para efeitos previdenciários.

Isto se mostra evidente no relatório fiscal apresentado pelo autoridade fiscal que, inclusive, descreve o levantamento como "caracterização de vínculo", o que deixa claro, tratar-se de fato gerador não considerado pelo contribuinte anteriormente, razão pela qual impossível considerar existir antecipação de pagamento a ser homologado.

Não estamos tratando aqui de diferença de contribuições de segurados já considerados pelo contribuinte, mas com salário de contribuição de contribuição menor do que o declarado. Nestes caso, entendo plenamente aplicável a súmula do CARF, mas não é o que ocorre nos autos, onde os segurados não se encontravam incluídos em GFIP, nem mesmo constavam das Folhas de pagamento do sujeito passivo. Assim, em se tratando de caracterização de segurado perante a previdência social, entendo deve a decadência ser apreciada a luz do art. 173, I do CTN.

Processo nº 15586.000739/2007-30
Acórdão n.º **9202-004.459**

CSRF-T2
Fl. 2.353

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira