



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.006254/2009-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2005-000.021 – 2ª Seção de Julgamento / 5ª Turma Extraordinária
Sessão de 03 de janeiro de 2023
Recorrente EDITORA PAZ E TERRA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF nº 99

Nas competências em que não reste comprovada a antecipação, a decadência rege-se pelo inciso I do art. 173 do CTN e seu termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECISÃO ADMINISTRATIVA. NÃO APRECIACÃO DE DOCUMENTOS. NULIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

As alegações de nulidade de decisão administrativa em virtude da não apreciação de documentos deve estar respalda em elementos hábeis a comprovar que esses documentos foram efetivamente apresentados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE PROVA. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o Sujeito Passivo fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE DIREITOS AUTORAIS. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

Inexiste na legislação previdenciária previsão de isenção de contribuições em virtude da realização de trabalhos intelectuais.

A exclusão de valores pagos a pessoas físicas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, sob o fundamento de que decorrem da cessão de

direitos autorais, somente pode ser admitida quando inequivocamente comprovada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência as competências 03/2004, 04/2004, 06/2004, 07/2004 e 08/2004, em virtude da decadência.

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso e Mario Pereira de Pinho Filho (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-25.905, da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SP1), que julgou improcedente impugnação apresentada em face do Auto de Infração lavrado sob o Debcd nº 37.242.216-3, para a apuração de contribuições sociais previdenciárias, correspondentes à parte da empresa, incidente sobre as remunerações de trabalhadores enquadrados pela Fiscalização como contribuintes individuais.

O presente Auto de Infração foi lavrado para cobrança de contribuições previdenciárias incidente sobre remunerações pagas a contribuintes individuais, apuradas a partir do cotejo entre as GFIP do período e o registros contábeis, nas contas a seguir:

- a) 3.1.1.06.00006 – Serviços de Terceiros;
- b) 4.1.1.02.0001 – Honorários;
- c) 4.1.1.02.00002 – Serviços de Terceiros;
- d) 4.1.1.02.00003 – Comissões.

Cientificada do lançamento, a Contribuinte apresentou impugnação com as seguintes alegações:

- o referido lançamento contraria as disposições legais sobre o tema e assim não pode prosperar.

- à época do lançamento já haviam transcorrido mais de cinco anos da constituição do crédito tributário relativamente ao período ali mencionado, de janeiro a agosto de 2004, nos termos do artigo 150, §4º do CTN.

- a observação de que os levantamentos “em tese” configuram crime de sonegação de contribuição previdenciária não faz com que o prazo decadencial seja contado pelo artigo 173, inciso I do CTN, uma vez que o auto foi lavrado considerando-se a situação mais benéfica ao

contribuinte, com base no disposto no artigo 35-A da Lei 8212/91, incluída pela MP 449/2008 que estabelece a multa de ofício de 75%, assumindo então que não se trata de imputar à impugnante a prática de dolo, fraude ou simulação, devendo, portanto, ser aplicado o artigo 150 § 4º do CTN, de forma a instar o reconhecimento da decadência no que tange aos fatos geradores de janeiro a agosto de 2004.

- grande parte dos trabalhos sobre os quais se debruça o Fisco refere-se a trabalhos intelectuais detentores de direitos autorais.

- qualquer pretensão de cobrança da contribuição previdenciária sobre referidos trabalhos deve ser afastada, conforme inclusive já se pronunciou o INSS através da IN 100, que não integram a base de cálculo para incidência de contribuições os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais.

Pelo Acórdão nº 16-25.905 (fls. 453/460), a DRJ/SP1 julgou procedente o lançamento, conforme é possível extrair da ementa do julgado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PARTE PATRONAL.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, conforme art 22 , inciso III, 28, inciso III, 30, I, “b”, da lei 8212/91 e alterações posteriores.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, I do CTN.

NORMAS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado do resultado do julgamento em 15/12/2010 (fl. 180) o Sujeito Passivo, em 13/01/2011 (fl. 185), interpôs recurso voluntário (fls. 185/190) no qual reitera os argumentos trazidos na impugnação e requer a anulação da decisão recorrida com base nas seguintes alegações:

- não obstante a afirmação da autoridade julgadora no sentido de que as alegações defensórias não se fizeram acompanhar “de comprovação inequívoca de sua ocorrência”, diferente disso, ao formular sua impugnação, além de ressaltar que a maior parte dos trabalhos considerados pela fiscalização era de trabalhos intelectuais, detentores de direitos autorais, tratou ela, obviamente, de juntar os devidos comprovantes de pagamento.

- não faria sentido se referir, inclusive, a certo parecer formulado pela Dra. Fernanda Gomes Garcia, do Departamento Jurídico da Câmara Brasileira do Livro, sem a respectiva juntada.

- não se furta, de qualquer forma, a Recorrente em reconhecer que não tem em mãos qualquer prova de que tais documentos foram, à época, juntados. Como é sabido, o protocolo de recebimento de impugnação se constitui tão somente de um simples carimbo apostado na cópia em poder do contribuinte, sem controle do número de documentos colacionados.

- a decisão recorrida restou nula porque, em não apreciando aqueles documentos, cerceou o seu direito de defesa. E assim, uma vez mais juntadas, aqui, exemplificativamente, cópias de alguns dos recibos fornecidos pelos profissionais envolvidos, impõe-se o retorno imediato dos autos à Delegacia de Julgamento para que uma nova decisão seja proferida na boa e devida forma, após apreciação dos competentes documentos.

- a Recorrente manifesta surpresa pela afirmação da autoridade julgadora no sentido de que “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.” Isto porque, ao que lhe consta, impugnou, ela, toda a matéria que alicerçou o lançamento, de forma que tal afirmação resta absolutamente desprovida de conteúdo, sugerindo, até, quiçá, referir-se a outro processo.

- nesse pano de fundo, permite-se a Recorrente elucubrar se, de fato, todos os seus outros argumentos foram analisados com o devido e merecido cuidado.

Requer, por fim seja o lançamento cancelado, seja pelo reconhecimento da decadência ou pela não incidência da exação sobre trabalhos de natureza intelectual.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Decadência

Como visto no relatório, a despeito da decisão recorrida, que entendeu pela aplicação I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN para a aferição da decadência, a Recorrente insiste na tese de que o dispositivo aplicável ao caso concreto seria o § 4º do art. 150 do Código, tendo em vista que a Fiscalização não logrou comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A respeito da matéria, há decisão do STJ, no Recurso Especial nº 973.733 – SC, submetida ao rito do art. 543-C do CPC, de observância obrigatória pelas turmas de julgamento deste Conselho, por força do § 2º do 62 do Regimento Interno do CARF, cuja ementa faz-se mister reproduzir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDÊNCIA RIA. 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 decadência 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. Rei. Ministro Luiz FILV. julgado em 28.11.2007. DJ 25.02.2008: AgRg nos EREsp 2/6.758/SP. Rei. Ministro

Teori Albino Zavascki. julgado em 22.03.2006. DJ 10.04.2006: e EREsp 276.142/SP. Rei Ministro Luiz Fia. julgado em 13.12.2004. DJ 28.02.2005).

2. E 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 ao 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”, 3º 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 decadência! quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substituto.

À luz de referida decisão, constata-se que, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial da decadência é a data do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN. De modo diverso, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I do art. 173 do Código Tributário.

Nesse passo, para deslinde da controvérsia faz-se necessário verificar se houve ou não recolhimento de contribuições previdenciárias nas competências abrangidas no lançamento e, mais especificamente, se eventuais pagamentos poderiam ser considerados para a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN.

De se esclarecer que a Lei nº 8.212/1991 alberga obrigações tributárias das mais diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados. Tem-se, dentre outras, as contribuições:

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);
- d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);
- e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);

f) da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e de qualquer forma de patrocínio (art. 22, § 6º);

g) recolhidas por subrogação, em razão de serviços prestados, mediante seção de mão-de-obra (art. 33).

Com efeito, para que se possa considerar a ocorrência de pagamento antecipado é necessário que restem comprovados recolhimentos de contribuições de mesma espécie, ou seja, contribuições que guardem identidade, relativamente à regra matriz de incidência tributária.

Aqui não se está a exigir o recolhimento de rubrica específica, até porque, a Súmula CARF nº 99 é no sentido de que o pagamento antecipado resta caracterizado, ainda que não se tenha considerado, na base de cálculo dos recolhimentos, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Vejamos:

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.

Em vista disso, somente é possível admitir a existência de pagamento antecipado apto a atrair a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN caso tenha havido, nas competências objeto do Auto de Infração, recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes especificamente sobre a remuneração de contribuintes individuais. Além do que, como as contribuições aqui referidas são apuradas mensalmente, esse exame há de ser feito mês, consoante indicado inclusive na Súmula CARF nº 99.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 24/33), a apuração dos créditos que integram o presente Auto de Infração foi feita “*após descontados os valores declarados nas GFIPs*”. É possível inferir dessa afirmação que a Contribuinte efetuou recolhimentos antecipados de contribuições incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais, sendo que o demonstrativo fls. 34/35 revela que essa antecipação de pagamento refere-se aos meses 03/2004, 04/2004, 06/2004, 07/2004 e 08/2004.

Desse modo, como o lançamento abrange o período de 01/2004 a 08/2004 (vide Discriminativo do Débito de fls. 7/8), é possível concluir que para as competências 01/2004, 02/2004 e 05/2004, em relação às quais não houve antecipação de recolhimento de contribuições, a decisão recorrida deve ser mantida, ou seja, considerando que para esses meses é aplicável o inciso I do art. 173 do CTN para verificação da caducidade dos créditos apurados, não há que se falar em decadência, haja vista que o contribuinte teve ciência do Auto de Infração em 22/12/2009 e que, como visto, a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco anos) se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

De modo diverso, para as competências 03/2004, 04/2004, 06/2004, 07/2004 e 08/2004, em que o termo inicial da decadência é a data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), a decisão de piso deve ser reformada, com o consequente cancelamento da autuação.

Nulidade da Decisão Recorrida

A Recorrente pugna ainda pela anulação da decisão de piso por entender que o Colegiado Recorrido não teria examinado documentos entregues por ocasião da impugnação, que seriam comprovantes de pagamentos, na sua ótica, aptos a atestar que as pessoas físicas

caracterizadas pela Fiscalização como contribuintes individuais teriam, em verdade, desenvolvido trabalhos de natureza intelectual, não sujeitos a contribuições previdenciárias, além de parecer formulado por integrante do Departamento Jurídico da Câmara Brasileira do Livro.

Contudo, examinando detidamente a impugnação (fls. 100/104) não se verifica nenhum indício de que essa tenha sido apresentada em conjunto com documentos que pudessem comprovar a natureza dos trabalhos realizados pelas pessoas físicas que prestaram serviço ao Sujeito Passivo, tampouco com parecer elaborado especificamente para esse fim. Ao revés disso, somente consta da peça vestibular que a afirmação lacônica de que *“fazendo referência aos trabalhos sobre os quais se debruça a presente exigência, desde logo deixa assente a IMPUGNANTE, que grande parte deles se refere a trabalhos intelectuais, detentores de direitos autorais”* e de que a representante do Departamento Jurídico da CBL, discorreu *“em artigo publicado por aquela Câmara, concluindo que não tem cabimento qualquer incidência da exação em tela sobre os referidos trabalhos, na medida em que ‘o direito autoral é sui generis e quem elabora obra não está prestando serviços, mas criando algo cuja propriedade lhe pertence’”*.

Ademais, consoante afirma a própria Recorrente, as ilações trazidas na peça recursal acerca da apresentação de documento não examinados pelo colegiado de primeira instância não se fizeram acompanhar de qualquer elemento comprobatório, de modo que a preliminar de nulidade do julgado de piso não merece acolhimento. Saliente-se ainda que os documentos referidos pela Recorrente somente foram juntados aos autos quando da apresentação do recurso ora analisado.

Afasto, portanto, a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Mérito

Em relação ao mérito, o Sujeito Passivo reitera que *“a grande maioria dos trabalhos sobre os quais se debruça a presente exigência diz respeito a trabalhos intelectuais, detentores de direitos autorais, relativos a tradução, revisão e preparação de textos, motivo pelo qual qualquer pretensão de cobrança da contribuição previdenciária sobre referidos trabalhos deve ser afastada”*.

Não obstante, por ocasião da impugnação não se apresentou qualquer tipo de prova que pudesse respaldar essa afirmação, de modo que reputo acertada a decisão consubstanciada no julgado de desafiado, em que se entendeu pela manutenção da exigência porque, nos termos do inciso II do art. 373 do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, o ônus da prova quanto a fato modificativo de direito cabe a quem o alega, ou seja, é encargo do sujeito passivo provar as suas alegações, sobretudo porque o lançamento foi formalizado com base em documentos por ele apresentados no decorrer da ação fiscal.

Não se olvida que, por ocasião do Recurso Voluntário, foram acostados aos autos os documentos de fls. 192/451, que o contribuinte diz fazer prova de suas alegações, contudo, conforme preceitua o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, a prova documental deve apresentada na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, a menos que i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ii) refira-se a fato ou a direito superveniente; ou iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. No entanto, como não se verificou qualquer das hipóteses prevista na lei processual, constata-se que esses documentos foram apresentados a destempo, quando já havia precluído o direito da Recorrente de exibi-los.

Ademais, ainda que se possa admitir que os trabalhos realizados pelas pessoas físicas que laboraram para a Recorrente sejam de índole intelectual, cabe asseverar que inexistente previsão legal para exclusão da remuneração decorrente desse tipo de serviço da base de cálculo das contribuições previdenciárias. O que a alínea “v” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 isenta são “os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais”.

Em vista disso, mesmo para aqueles entendam apropriado examinar, em observância ao princípio da verdade material, documentos apresentados após a fase de impugnação, convém esclarecer que os documentos trazidos aos autos não se prestam a comprovar que os valores neles indicados referem-se a pagamentos efetuados em virtude da cessão de direitos autorais, pois tratam-se de comprovantes de depósitos em contas bancárias de pessoas físicas, acompanhados somente de ordens de serviço, formulários de controle de emissão de cheques e, às vezes, até de recibo de pagamento a autônomos (contribuintes individuais). Não há nos autos, por exemplo, nenhum contrato que possa atestar a cessão de direitos autorais à Recorrente por parte das pessoas físicas destinatárias das remunerações que deram azo ao lançamento.

Por fim, importa destacar que às fls. 192/194 foram acostados documentos que atestam pagamento a pessoa jurídica a partir da emissão de nota fiscal, o que, por óbvio, não constitui base de cálculo das contribuições previdenciárias, porém, verifica-se da planilha elaborada pela Fiscalização, em que se relaciona as remunerações dos contribuintes individuais (fls. 34/35), que o valor informado nesses documentos, referente ao mês de março/2004, não foi incluído na autuação.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, afasto a preliminar de nulidade da decisão recorrida, e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para excluir da exigência as competências 03/2004, 04/2004, 06/2004, 07/2004 e 08/2004, em virtude da decadência.

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho