



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 36266.010184/2006-46
Recurso nº 147.481 Voluntário
Acórdão nº 2401-01.002 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/06/2005

PREVIDENCIÁRIO. NOTIFICAÇÃO DE DÉBITO. ASSOCIAÇÃO DESPORTIVA QUE MATÉM CLUBE DE FUTEBOL PROFISSIONAL. CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. SUBSTITUIÇÃO PELA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA DE EVENTOS E PATROCÍNIOS. INOCORRÊNCIA.

Apenas a contribuição patronal para a Seguridade Social e a contribuição para financiamento dos benefícios acidentários, ambas incidentes sobre a folha de salário dos empregados, são substituídas pela contribuição sobre as receitas decorrentes de eventos e patrocínios a ser paga pelas associações que mantêm equipe de futebol profissional, não se estendendo esse efeito para a contribuição patronal sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais e às contribuições destinadas a outras entidades e fundos, os “terceiros”.

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. EQUIPARAÇÃO ÀS EMPRESAS PARA FINS DE CUMPRIMENTO DAS DISPOSIÇÕES DA LEI CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL.

As entidades sem fins lucrativos sujeitam-se às disposições da Lei n.º 8.212/1991, por serem equiparadas às empresas por determinação legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/06/2005

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO NA SEARA ADMINISTRATIVA.

À autoridade administrativa, via de regra, é vedado o exame da constitucionalidade ou legalidade de lei ou ato normativo vigente.

COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ÔNUS DA AUTORIDADE FISCAL.

Via de regra, é da autoridade notificante o ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador, com menção, inclusive, das circunstâncias em que se consumou.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS E DESPROVIDAS DE PROVAS. NÃO CONHECIMENTO.

Não merecem conhecimento as alegações que não se refiram à situação ou fato específico e/ou que não indiquem as provas em que se funda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/06/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - VALORES DECLARADOS EM GFIP -- EXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - APLICÁVEL O INSTITUTO DA DECADÊNCIA - SÚMULA VINCULANTE - EXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTOS ANTECIPADOS - ART. 150, §4º DO CTN.

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: 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””.

Não se aplica o instituto da prescrição, quando da existência de lançamento de ofício em relação aos valores declarados em GFIP.

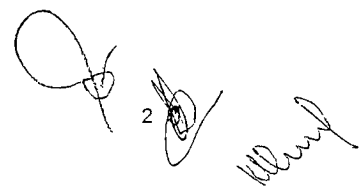
Sendo constatada a antecipação de pagamento, aplicável a decadência a luz do art. 150, §4º, nos demais casos deve-se adotar a tese do art. 173 do CTN.

PREVIDENCIÁRIO. NFLD. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.PRAZO DECADENCIAL.

A teor da Súmula Vinculante nº 08, o prazo para constituição de crédito relativo às contribuições para a Seguridade Social segue a sistemática do Código Tributário Nacional.

PREVIDENCIÁRIO. NFLD. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.PRAZO PRESCRICIONAL.

A teor da Súmula Vinculante nº 08, o prazo para exigência de crédito relativo às contribuições para a Seguridade Social segue a sistemática do Código Tributário Nacional.



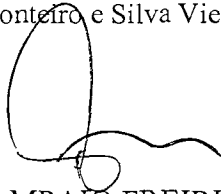
CONTRIBUIÇÕES DECLARADAS EM GFIP. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INEXIGIBILIDADE DO CRÉDITO DURANTE A DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL.

Caso o fisco opte por lançar contribuições já declarada em GFIP, deve facultar ao sujeito passivo a possibilidade de contestar o lançamento, ficando impossibilitado de exigir as contribuições sob discussão. Nesse sentido, não há fluência de prazo prescricional, enquanto não findo o processo administrativo fiscal.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

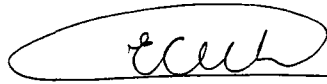
ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos, em declarar a decadência do levantamento “FP – FOLHA DE PAGAMENTO”, para as competências de 09/1999 a 11/2000 e 03/2001. Vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por declarar a decadência de todas as competências até 03/2001; II) Por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de prescrição do levantamento “AUT – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS”, até a competência 02/2001. Vencidos os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Elias Sampaio Freire, que votaram por declarar a prescrição. III) Por maioria de votos, em declarar a decadência do levantamento “AUT – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS”, para as competências de 10/1999 a 11/2000 e 03/2001. Vencidos os Conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por declarar a decadência de todas as competências até 03/2001. IV) Por unanimidade de votos, em rejeitar as demais preliminares suscitadas; e V) Por unanimidade de votos, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do levantamento “FP – FOLHA DE PAGAMENTO” os valores de base de cálculo obtidos da conta contábil 420.17026 – DESPESAS COM FUTEBOL AMADOR. Designada para redigir o voto vencedor, na parte referente à preliminar de prescrição, a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO – Relator



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Redatora Designada

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Kleber', is located in the bottom right corner of the page.

Relatório

Trata o presente processo administrativo fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD nº 35.840.175-5, posteriormente cadastrada na RFB sob o número de processo constante no cabeçalho.

A notificação, lavrada em nome da contribuinte já qualificada nos autos, traz em seu bojo contribuição patronal para a Seguridade Social incidente sobre a remuneração paga ou creditada a pessoas físicas sem vínculo de emprego, as contribuições da empresa destinadas a outras entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, e a contribuição não descontada dos segurados contribuintes individuais (a partir de 04/2003), além de diferenças de acréscimos legais relativas a contribuições recolhidas após o prazo legal.

O crédito em questão reporta-se às competências de 09/1999 a 06/2005 e assume o montante, consolidado em 31/03/2006, de R\$ 1.559.670,24 (um milhão quinhentos e cinquenta e nove mil, seiscentos e setenta reais e vinte e quatro centavos).

De acordo como relatório fiscal, fls. 97/106, foram os seguintes os fatos geradores presentes na NFLD em tela:

a) remunerações pagas a segurados empregados, constantes da escrituração contábil da notificada e não declaradas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. A título exemplificativo, foram incluídas nesse rol pagamentos prêmios por vitórias em competições futebolísticas, pagamento de luvas, mensalidades escolares, reembolso de condução e refeições, aluguéis e taxa condominial. Todos discriminados em planilha juntada, fls. 192/202.

b) remunerações pagas a contribuintes individuais que prestaram serviço à Sociedade Esportiva verificadas do exame da contabilidade e declaradas na GFIP. Tais valores foram discriminados em planilha anexa, fls. 107/191.

A notificada apresentou defesa, fls. 206/222, a qual não foi acatada pelo órgão de julgamento da SRP, que declarou procedente o lançamento, fls. 275/288.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 292/309, no qual, em apertada síntese, alega que:

- a) a fundamentação legal apresentada está incorreta;
- b) as contribuições lançadas estão parcialmente alcançadas pela prescrição e pela decadência;
- c) o INSS é incompetente para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais a “terceiros”;
- d) no lançamento em questão foram violados o art. 5.º, o art. 33 e o parágrafo único, alíneas “a”, “b” e “c”, do art. 11, todos da Lei n.º 8.212/1991;



e) não pode ser aplicado na espécie o instituto da caracterização como segurado empregado, no que diz respeito à exigência de contribuições aos terceiros;

f) a remuneração paga aos contribuintes individuais foi indevidamente caracterizada como salário-de-contribuição, devendo ser expurgada da NFLD, além de que não há o que se falar em sua inclusão em folha de pagamento;

g) sobre participações em passes, prêmios e gratificações pagos não deveria ter incidido contribuições, posto que essas foram disponibilizadas, não em função da sua natureza salarial, mas sim em razão de contrato firmado pelo o Clube com “atletas prestadores de serviços com o pessoa física”;

h) não se aplica no presente caso a responsabilidade solidária entre a notificada e seus prestadores de serviço pessoa física, pelo recolhimento da contribuição devida por esses, já que inexistente relação jurídica firmando tal vínculo. Não há o que se falar em aplicação do art. 31 Lei n.º 8.212/1991, pois o serviço prestado refere-se a atividade normal do Clube;

i) o clube de futebol profissional não pode ser classificado como empresa, posto que não possui finalidade lucrativa;

j) a recolhimento da contribuição sobre a remuneração dos autônomos não encontra fundamento legal;

k) a Lei Complementar n.º 84/1996 carrega vários vícios de inconstitucionalidade;

l) o atleta amador não pode ser considerado segurado empregado, pois não celebra contrato de trabalho, não há subordinação do mesmo ao clube, portanto, nenhuma contribuição é devida sobre os valores que lhe são repassados

m) não podem incidir sobre o principal juros de mora, haja vista que já existe a correção monetária, principalmente no que se refere aos índices utilizados;

n) a utilização da taxa SELIC com fins tributários é inconstitucional;

o) a multa aplicada deve seguir a sistemática do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, ficando limitada a 75% do tributo devido;

p) o julgamento monocrático exarado por uma Auditora Fiscal não garante os pressupostos de independência e imparcialidade, por isso a decisão *a quo* deve ser anulada;

Ao final, protesta pela juntada de novas provas e pelo cancelamento da NFLD.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade, além de que a recorrente possuía decisão judicial garantindo o seguimento do recurso independentemente de depósito prévio.

Início pelas preliminares de decadência e prescrição. Necessário, então, que se faça um breve distinção entre os dois institutos quando aplicados na seara tributária. A decadência caracteriza-se pela perda do direito do fisco de efetuar o lançamento por decurso de tempo, já a prescrição é o castigo jurídico aplicado ao sujeito ativo por não exercer o direito de ação para recebimento de um crédito.

Nesse sentido, quando se fala em decadência, pressupõem-se que não há crédito tributário constituído, ou seja, a decadência vincula-se a perda do direito do fisco de efetuar o lançamento. A partir da constituição definitiva crédito, passa a fluir o prazo para cobrança judicial do tributo devido, esse chamado de prescricional.

Não é mais novidade que a declaração na GFIP é ato constitutivo do crédito tributário, assim, quando o sujeito passivo declara que deve determinada contribuição, o fisco já pode, independentemente de lançar o tributo de ofício, inscrever o crédito em dívida ativa, caso não haja a sua quitação após esgotados os recursos de cobrança administrativa amigável.

Os tribunais pátrios já pacificaram esse entendimento. Para exemplificar, trago à colação excerto da ementa de recentíssimo julgado emanado do egrégio Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS ENTRE VALORES DECLARADOS NA GFIP E VALORES RECOLHIDOS (PAGAMENTO A MENOR). TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA). DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLETIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (DECLARAÇÃO). RECUSA AO FORNECIMENTO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND) OU DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA (CPEN). POSSIBILIDADE.

*1. A entrega de **Declaração** de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra **declaração** dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS,*

Kleber

Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

*2. A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) foi definida pelo Decreto 2.803/98 (revogado pelo Decreto 3.048/99), consistindo em **declaração** que compreende os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido a título de FGTS. As informações prestadas na GFIP servem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS.*

*3. Portanto, a **GFIP** é um dos modos de constituição do créditos devidos à Seguridade Social, consoante se deduz da leitura do artigo 33, § 7º, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.528/97), segundo o qual "o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte".*

(...)

(REsp 1143094 / SP, PRIMEIRA SEÇÃO, Relator Ministro LUIZ FUX, DJe 01/02/2010)

Todavia, tempos passados, a Administração Tributária, por deficiências do sistema de gestão dos dados da GFIP, preferia lançar, mediante NFLD, as contribuições já declaradas. Tal situação, bastante comum, não chegava a nos afligir, tendo em vista o prazo prescricional de dez anos previsto no art. 46 da Lei n.º 8.212/1991.

Meu entendimento é de que para essas situações não estamos diante de um novo lançamento, o que se passa, na verdade, é o acerto de um crédito já constituído, tendo-se em conta a fragilidade do banco de dados referente às declarações prestadas pelo contribuinte. Tal permissão é dada pelo inciso IV do art 149 do CTN¹. Se é certo que não se podia falar categoricamente na existência de erro nas declarações prestadas na GFIP, é certo que a falta de confiabilidade do sistema, seria motivo para se aferir a justeza das informações prestadas.

Com a edição da Súmula Vinculante n.º 08, a aplicação do prazo de cinco anos para prescrição trouxe com muita constância, para os julgamentos administrativos, a alegação de que, na contagem do prazo para a perda do direito da Fazenda de executar os créditos, dever-se-ia ter como marco inicial a data de entrega da GFIP.

Sobre essa questão tormentosa, entendo, s.m.j., que efetivamente não há o que se falar em decadência para as contribuições já declaradas em GFIP, tendo-se início, a partir da entrega da guia, o prazo prescricional. Todavia, não devemos perder de vista que nos casos em que o fisco opta por lançar de ofício as contribuições já declaradas (não há norma que

¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

(...)

vede tal procedimento), ocorre a suspensão da contagem da prescrição até o término do PAF, posto que, a teor do inciso III do art. 151 do CTN e da jurisprudência dominante, se o crédito está em discussão, a Fazenda não pode executar o mesmo, do que decorre que, na pendência de julgamento administrativo, não flui o prazo prescricional.

Para esses casos, uma vez exarada decisão irrecorrível na esfera administrativa, retomaria o curso a contagem de prescrição. Exemplifico com a seguinte situação: quatro anos após a declaração em GFIP, é lançado o crédito de ofício contemplando as contribuições já declaradas. Verifica-se, então, que o prazo prescricional estaria consumado um ano após a ciência da decisão administrativa definitiva acerca do lançamento efetuado.

Na situação posta a análise verificamos que parte das contribuições lançadas já haviam sido objeto de declaração em GFIP, outras, todavia, não haviam sido incluídas na guia informativa. O levantamento (item de apuração) denominado “FP – FOLHA DE PAGAMENTO”, que incluiu os fatos geradores relativos ao pagamento de salário indireto aos empregados, concernente ao período de 09/1999 a 06/2005, não foi declarado na GFIP. Já o levantamento chamado de “AUT – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS” teve sua regular declaração e diz respeito ao período de 10/1999 a 06/2005.

Diante do exposto, farei a contagem do prazo decadencial para o levantamento “FP – FOLHA DE PAGAMENTO” e do prazo prescricional para o levantamento “AUT – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS”.

Vejam os a decadência Na data da lavratura, o fisco previdenciário aplicava, para fins de aferição da decadência do direito de constituir o crédito, as disposições contidas no art. 45 da Lei nº 8.212/1991, todavia, tal dispositivo foi declarado inconstitucional com a aprovação da Súmula Vinculante nº 08, de 12/06/2008 (DJ 20/06/2008), que carrega a seguinte redação:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

É cediço que essas súmulas são de observância obrigatória, inclusive para a Administração Pública, conforme se deflui do comando constitucional abaixo:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

(...)

Então, uma vez afastada pela Corte Maior a aplicação do prazo de dez anos previsto na Lei nº 8.212/1991, aplica-se às contribuições a decadência quinquenal do Código Tributário Nacional – CTN. Para a contagem do lapso de tempo a jurisprudência vem lançando mão do art. 150, § 4.º, para os casos em que há antecipação do pagamento (mesmo que parcial) e do art. 173, I, para as situações em que não ocorreu pagamento antecipado. É o que se

observa da ementa abaixo reproduzida (REsp nº 1034520/SP, Relatora: Ministra Teori Albino Zavascki, julgamento em 19/08/2008, DJ de 28/08/2008):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. QUINQUÊNAL. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. DECISÃO ULTRA PETITA. INVIABILIDADE DE EXAME EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, DESPROVIDO.

No caso vertente, a ciência do lançamento deu-se em 06/04/2006 e o período do crédito relativo à parte não declarada é de 09/1999 a 06/2005.

Vejo que por quaisquer dos critérios estariam decadentes as contribuições de 09/1999 a 11/2000. Verifico no Relatório de Documentos Apresentados – RDA, fls. 51/61, que nas competências seguintes não houve recolhimento para 12/2000, 01/2001 e 02/2001. Assim, para essas não ocorreu o transcurso do prazo decadencial, posto que a contagem deve obedecer a previsão do inciso I do art. 173 do CTN. Observa-se, todavia, o transcurso do prazo decadencial para a competência 03/2001, posto que para a mesma existe guia recolhida, aplicando-se o § 4.º do art. 150 do CTN.

Portanto, reconheço para o levantamento “FP – FOLHA DE PAGAMENTO” a decadência das contribuições lançadas para as competências de 09/1999 a 11/2000 e 03/2001.

Passo à verificação da prescrição. Considerando-se que a declaração em GFIP se dá no mês subsequente a ocorrência dos fatos geradores, observa-se que em 06/04/2006, data da ciência do lançamento de que se cuida, já havia transcorrido o prazo prescricional para as contribuições relativas ao período de 10/1999 a 02/2001, nos termos do art. 174 do CTN². Quanto às demais, não se consumou o prazo prescricional, haja vista a sua suspensão em decorrência do lançamento de ofício, que, ao facultar à contribuinte a instauração do processo administrativo fiscal, trouxe como consequência suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, a impossibilidade de fluência do lapso prescricional.

Reconheço assim que estão prescritas as contribuições relativas ao período de 10/1999 a 02/2001.

A recorrente ao inciar seu arrazoado impugna todos os fundamentos legais apresentados na NFLD. Não vejo como prosperar tal inconformismo. O anexo denominado FLD – FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, fls. 80/83, tem por fim apresentar toda a legislação, por período, para cada uma das rubricas incluídas na NFLD, além da base legal relativa à competência do órgão fiscalizador e da aplicação de acréscimos às contribuições lançadas. O citado relatório não apresenta falhas, assim, não há como acatar nesse julgamento

² Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

(...)

uma alegação por negativa geral, sem que o sujeito passivo aponte qual item especificamente pretende discutir.

É certo que no desenvolvimento do recurso são lançadas questões pontuais, sobre as quais não me furtarei de apreciar, como é o caso da incompetência do INSS para regulamentar a exigência de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, os “terceiros”.

Na redação vigente na data do lançamento, a Lei n.º 8.212/1991 trazia explícita menção à competência do Instituto Nacional do Seguro Social para, mediante o recebimento de taxa pela prestação do serviço, arrecadar e fiscalizar as contribuições destinadas a outras entidades e fundos³, as quais teriam o mesmo tratamento dado pela lei às contribuições previdenciárias.

A legislação de regência das contribuições destinadas ao Salário Educação, SESC, INCRA e SEBRAE) encontra-se apresentada no relatório de fundamentos legais, não havendo dúvida de que as associações desportivas que mantém equipe de futebol profissional são sujeitos passivos da relação jurídico-tributária relativa ao recolhimento das contribuições que custeiam os citados terceiros, as quais incidem sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados. Sendo que foi repassada ao INSS a competência para arrecadá-las.

Alega-se no recurso que houve violação ao art. 5.º, ao art. 33 e ao parágrafo único, alíneas “a”, “b” e “c”, do art. 11, todos da Lei n.º 8.212/1991. Não verifiquei a apontada desconformidade do lançamento com a Lei.

O art. 5.º da Lei n.º 8.212/1991⁴ trata da organização do Sistema da Seguridade Social, o qual vem dar eficácia ao disposto na Constituição Federal, portanto, não vejo como a NFLD em tela possa estar ferindo tal norma.

Por sua vez, o art. 33⁵ do mesmo diploma legal, na redação vigente na época do lançamento explicitava a competência do INSS e da Secretaria da Receita Federal para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social e também de outras entidades. Mais adiante a mesma Lei, como já mencionei também tratava da competência do INSS para também administrar as contribuições para os “terceiros”. Assim, também não se nota qualquer afronta ao referido dispositivo.

O art. 11 da Lei n.º 8.212/1991 trata das receitas da Seguridade Social e nas alíneas “a”, “b” e “c” do seu parágrafo único discrimina as seguintes contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

³ Art. 94. O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS poderá arrecadar e fiscalizar, mediante remuneração de 3,5% do montante arrecadado, contribuição por lei devida a terceiros, desde que provenha de empresa, segurado, aposentado ou pensionista a ele vinculado, aplicando-se a essa contribuição, no que couber, o disposto nesta Lei.

⁴ Art. 5º As ações nas áreas de Saúde, Previdência Social e Assistência Social, conforme o disposto no Capítulo II do Título VIII da Constituição Federal, serão organizadas em Sistema Nacional de Seguridade Social, na forma desta Lei.

⁵ Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos.(...)

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

Na NFLD em tela, estão sendo exigidas as contribuições da empresa sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais, as contribuições dos próprios segurados e as contribuições, como já frisei, destinadas ao Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE, as quais, embora tenham legislação própria, eram arrecadadas na época do lançamento pelo INSS, conforme previsão do art. 94 da Lei n.º 8.212/1991.

Portanto, não há como acolher a tese recursal de que o lançamento entrou em choque com a Lei de Custeio da Seguridade Social.

Para enfrentar diversas outras questões trazidas com o recurso é curial que se faça uma rápida abordagem sobre a sistemática de recolhimento das contribuições previdenciárias pelas associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional.

Com a introdução do § 6.º no art. 22 da Lei n.º 8.212/1991 pela Lei n.º 9.528/1997⁶, foi instituída, em substituição à contribuição para a Seguridade Social incidente sobre a folha de salários dos empregados e à contribuição para financiamento dos benefícios decorrentes dos infortúnios do trabalho incidente sobre a mesma base, a contribuição correspondente a 5% da receita bruta dos espetáculos desportivos de que a entidade participe e de verbas recebidas a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos.

Assim, a contribuição sobre a folha de pagamento dos segurados empregados passou a ser substituída pela contribuição incidente sobre a receita dos clubes com eventos e patrocínios, no entanto, o mesmo não ocorreu em relação à contribuição incidente sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais, ou seja, pessoas físicas sem vínculo de emprego, a qual não sofreu alteração.

Pode-se dizer o mesmo com a contribuição destinada aos “terceiros”, que não foi alterada pela nova sistemática de arrecadação, mantendo-se como base de cálculo o valor da folha de pagamento.

Nesse sentido, não há qualquer ilegalidade na exigência das contribuições apuradas na presente notificação, posto que referentes à contribuição sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais, às contribuições destinadas aos “terceiros”, além das contribuições devidas pelos próprios contribuintes individuais que deixaram de ser arrecadas pela sociedade futebolística.

Sobre essas últimas passaremos a abordar. Alega a contribuinte que o fisco está se valendo do art. 31 Lei n.º 8.212/1991 para exigir a contribuição devida pelo contribuinte individual que lhe prestou serviço, criando um vínculo de solidariedade inexistente. Não posso concordar com tal assertiva. Se nos debruçarmos sobre o relatório de fundamentos legais, veremos que o art. 31 Lei n.º 8.212/1991 não foi citado. Nem poderia, haja vista que as contribuições lançadas não tem correlação com esse dispositivo.

⁶ § 6º A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos.

A exigência das contribuições dos segurados contribuintes individuais tem sede no art. 4.º da Lei nº 10.666/2003⁷ que institui a obrigação das empresas de descontarem a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço e repassar o valor à Seguridade Social.

O fato da entidade não haver efetuado o desconto não a exime da obrigação de recolher a contribuição, pois sobre o desconto legalmente autorizado há uma presunção absoluta de sua efetivação, nos termos do § 5.º do art. 33 Lei nº 8.212/1991⁸.

Ao contrário do que afirma a recorrente não houve caracterização de segurados empregados para exigência de contribuição para os “terceiros”. O que se verifica na espécie é que determinadas verbas pagas a segurados empregados deixaram de ser incluídas em folha de pagamento e declaradas em GFIP.

Pagamentos a título de luvas, prêmios por vitórias em competições, participação no passe, etc, repassados aos atletas são considerados base de cálculo para incidência de contribuição aos terceiros. Regra geral todas as verbas pagas aos empregados sofrem a incidência de contribuição. Vejamos o que prescreve a Lei Maior sobre o tema:

Art. 201

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

(...)

Há casos todavia que o legislador resolveu excluir do campo de incidência das contribuições previdenciárias, os quais estão insertos, exclusivamente, no § 9.º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Compulsando o dispositivo, entendo que as verbas tratadas pela auditoria como salário-de-contribuição não foram ali contempladas, sendo lícita a exigência das contribuições decorrentes das mesmas. Além de que, o fato daquelas rubricas serem específicas da categoria de empregados denominadas atletas profissionais de futebol não lhes retira a natureza salarial para fins de tributação previdenciária.

Há uma questão, todavia, que exige uma especial reflexão. É a inclusão na NFLD de contribuições incidentes sobre os valores repassados aos atletas não profissionais. De fato, infere-se do relatório fiscal que foi incluída na apuração os valores constantes da conta contábil denomina “Despesas com atletas – Futebol Amador”.

⁷ Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia dois do mês seguinte ao da competência.(...)

⁸ § 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

A legislação previdenciária, mais precisamente a Instrução Normativa – SRP n.º 03/2005⁹, que regia a matéria quando foi efetuado o lançamento, prescrevia que somente seria considerado segurado obrigatório da Previdência Social o atleta não-profissional contratado em desacordo com a Lei n.º 9.615/1998, com as alterações da Lei n.º 10.672/2003.

Ao meu ver, a auditoria, para considerar salário-de-contribuição as verbas repassadas aos atletas amadores, deveria demonstrar que os mesmos estavam tendo o tratamento de segurados obrigatórios do RGPS em razão de algum requisito legal que deixara de ser observado. Ao tributar essas verbas inverteu-se a regra de distribuição do ônus da prova, que dispõe que cabe a quem alega provar os fatos.

Nesse sentido, ao contrário do decidido em primeira instância, entendo que devem ser expurgadas da base de cálculo do levantamento “FP – FOLHA DE PAGAMENTO” os valores escriturados na conta contábil 420.17026 – DESPESAS COM FUTEBOL AMADOR (ver planilha de fls. 192/202), em razão da autoridade fiscal não haver apontado qual exigência legal relativa à Lei n.º 9.615/1998 não foi atendida, para que os atletas não profissionais fossem caracterizados como segurados obrigatórios do RGPS.

Outra controvérsia mencionada no recurso diz respeito à impossibilidade de enquadrar para fins tributários as associações desportivas às empresas, pelo fato daquelas não terem como finalidade o lucro. Nos termos do parágrafo único do art. 15 da Lei n.º 8.212/1991¹⁰, as entidades, sejam quais forem a natureza e finalidade, equiparam-se as empresas no que concerne à sujeição àquela Lei. Decorrencia disso é a previsão legal de contribuição específica para as associações desportivas que matém equipe de futebol profissional.

Ao contrário do que afirma a recorrente, as remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais são consideradas salário-de-contribuição e, portanto, de inclusão obrigatória em folhas de pagamento.

Nos termos do inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991¹¹, há incidência de contribuição patronal sobre as remunerações pagas, a qualquer título, aos contribuintes individuais prestadores de serviço.

O art. 28, III, da mesma Lei está a indicar que o salário-de-contribuição para o segurado contribuinte individual é a remuneração mensal auferida nas empresas que preste serviço por conta própria. Ao afirmar que os pagamentos aos contribuinte individuais não são base de incidência de contribuições sociais a recorrente se coloca em choque contra literalidade de texto de Lei.

⁹ Art. 6º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado empregado:

(...)

XXIV - o estagiário que presta serviços em desacordo com a Lei nº 6.494, de 1977, e o atleta não-profissional em formação contratado em desacordo com a Lei nº 9.615, de 1998, com as alterações da Lei nº 10.672, de 2003;

(...)

¹⁰ Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

¹¹ Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

(...)

Deixo de considerar a argumentação da recorrente contra a Lei Complementar nº 84/1996, posto que o período em que a exigência de contribuições esteve regulado pela mesma foi expurgado do crédito, em razão da decadência.

O pedido de redução da multa aos patamares daquela prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 (75% do tributo devido) não tem razão de ser. É que a multa prevista na presente NFLD não atinge nessa fase processual o patamar de 20%, portanto, a recorrente está pedindo a aplicação de multa mais gravosa, o que não é admissível.

Quanto à ocorrência de *bis in idem* pela aplicação concomitante de juros de mora e correção monetária, tenho a afirmar que essa última foi extinta em 1º de janeiro de 1996, conforme o disposto no art. 30 da Lei nº 9.249/1995, que determinou a conversão, em reais, dos valores expressos em quantidade de UFIR, pelo valor desta em 1º de janeiro de 1996. Assim, essa razão da recorrente não pode prevalecer.

Para enfrentar as outras questões apresentadas é necessário uma análise da constitucionalidade de dispositivos legais aplicados pelo fisco, daí, é curial que, a priori, façamos uma abordagem acerca da possibilidade de afastamento por órgão de julgamento administrativo de ato normativo por inconstitucionalidade.

Sobre esse tema, note-se que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando, regra geral, o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, a pretexto de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Observe-se que, somente nas hipóteses ressalvadas no parágrafo único e incisos do dispositivo legal encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência.

Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

Súmula CARF N.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF¹². Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre as alegações de inconstitucionalidade de lei e decreto trazidas pela recorrente, como é o caso da aplicação dos juros e da multa.

O pedido para apresentação de novos documentos não deve ser considerado. É que não houve a juntada de qualquer novo documento com o recurso, além de que os elementos analisados já são suficientes para concluir pela procedência parcial do crédito lançado, não havendo necessidade de outras dilações probatórias além daquelas já carreadas ao processo.

A possível ocorrência de impedimento ocasionado pela parcialidade da Auditora Fiscal responsável pelo julgamento monocrático de primeira instância não ficou comprovada nos autos, nem também pode ser objeto de presunção. Estou diante de uma mera alegação destituída de qualquer prova ou indício de sua ocorrência. Pelo exposto, não acato essa preliminar de nulidade da decisão *a quo*.

Por todo o exposto, voto pela declaração de decadência das contribuições presentes no levantamento “FP – FOLHA DE PAGAMENTO” para as competências de 09/1999 a 11/2000 e 03/2001, pela declaração de prescrição as contribuições decorrentes do levantamento “AUT – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS” para as competências 10/1999 a 02/2001, pelo afastamento das demais preliminares e, no mérito, pelo provimento parcial do recurso para excluir do levantamento “FP – FOLHA DE PAGAMENTO” os valores de base de cálculo obtidos da conta contábil 420.17026 – DESPESAS COM FUTEBOL AMADOR.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2010


KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO – Relator

¹² Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

(...)

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Redatora Designada

Divirjo do entendimento do ilustre relator quanto a aplicação do instituto da prescrição em relação ao levantamento AUT constante do lançamento em questão.

Realmente, como regra geral do direito tributário, os débitos já confessados prescindem do lançamento fiscal; portanto deveria ser observado o disposto no art. 174 do CTN e não o disposto nos artigos 150, parágrafo 4º e 173, inciso I do CTN. Entretanto, a Previdência Social utilizava regra específica.

O procedimento adotado pela Receita Previdenciária à época do lançamento era de que independentemente de os valores constarem em GFIP seria necessária a lavratura de NFLD para cobrança administrativa e judicial dos valores.

Ora, não nos compete neste momento discutir se era ou não necessária a lavratura de NFLD, ou mesmo o porquê de tal procedimento, tendo em vista que fora realizado o lançamento desconsiderando os valores “confessados” pelo contribuinte. Sendo assim, devemos observar que se a autoridade fiscal, seja por excesso de prudência ou desconfiança de seus sistemas, procedeu ao lançamento de ofício, deve-se levar em conta que havia um prazo para confecção do mesmo, e tal prazo encontra respaldo nos artigos 150, parágrafo 4º do CTN e 173, inciso I do CTN.

Relevante, destacar que o procedimento adotado pelo fisco previdenciário não trouxe qualquer prejuízo ao contribuinte, pelo contrário, dito procedimento desconsiderou os valores lançados, abrindo ao contribuinte a oportunidade de discutir os mesmos em sede administrativa, o que favorece o contraditório e ampla defesa.

Não se pode esquecer que o termo *a quo* do prazo previsto no art. 174 do CTN ocorre com a constituição definitiva. Se havia a necessidade de lançamento, no entender da Receita Previdenciária, o termo de início da contagem do prazo prescricional não tem início enquanto não for julgado de forma definitiva as impugnações apresentadas pelo sujeito passivo. *In casu*, o contribuinte utilizou-se da via administrativa para impugnar o lançamento, portanto não há que se falar em fluência do prazo prescricional, posto inexistir lançamento definitivo.

Entendo aplicável a contagem do prazo de prescrição apenas para os casos em que houve a confissão de valores, mas sem lançamento realizado pela fiscalização. Se os valores foram lançados em NFLD há que se aplicar as regras previstas de decadência no CTN.

Outro ponto que entendo torna ainda mais frágil a tese adotado pelo relator, é que para adoção do prazo de prescrição haveria de se indicar precisamente a data em que o contribuinte procedeu a confissão de valores pela declaração em GFIP e não simplesmente presumir que todas as GFIP foram entregues na data correta. NO caso, faria-se necessário identificar precisamente a data de cada declaração para só desta data iniciar o prazo

prescricional, mas reforço que entendo que essa tese só é cabível na inexistência de lançamento de ofício.

Assim, entendo que ao recurso em questão deve ser adotado o instituto da decadência, razão porque passo a proferir meu entendimento acerca da matéria.

Face o exposto, quanto a aplicação da decadência quinquenal, em primeiro lugar destaco que subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF, proferida recentemente. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

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".

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O



CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicação ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que

19
Walcyr

houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. *Parágrafo único.* O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei 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, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar 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, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do

direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida

preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos imponíveis apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.(GRIFOS NOSSOS)

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: "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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, conforme nota-se no lançamento em questão em relação ao levantamento AUT, tendo em vista constar dos relatórios recolhimentos até a competência 11/2000 e em 03/2001 apenas.

Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 31/03/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 06/04/2006. Sendo assim, para o levantamento AUT, deve ser declarada a decadência até a competência 11/2000, bem como pela aplicação do art. 150, §4 também a competência 03/2001, face a existência de recolhimento antecipado.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que se exclua do lançamento, face a aplicação da

decadência quinquenal, em relação ao levantamento AUT as contribuições até a competência 11/2000, bem como pela aplicação do art. 150, §4º também a competência 03/2001, face a existência de recolhimento antecipado.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2010



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Redatora Designada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

-Processo nº: 36266.010184/2006-46

Recurso nº: 147.481

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2401-01.002

Brasília, 26 de abril de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional