**Ministério da Economia**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 36624.011343/2006-11

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 36624.011343/2006-11 |
| **Recurso** | Especial do Contribuinte |
| **Acórdão nº** | **9202-009.378 – CSRF / 2ª Turma** |
| **Sessão de** | 23 de fevereiro de 2021 |
| **Recorrente** | FATOR SEGURADORA S.A. |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/1997 a 30/11/2003

DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

O pagamento parcial, ainda quando referente a segurados empregados, em lançamento que trata de contribuintes individuais, tem aptidão para atrair a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Comprovado nos autos o pagamento parcial, o prazo da regra de decadência deve ser contado da data de ocorrência do fato gerador, de conformidade com entendimento vinculante Supremo Tribunal Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para acolher a decadência até a competência 05/2001, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

(assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

(assinado digitalmente)
Ana Cecília Lustosa da Cruz – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci,

Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, Debcad nº 37.041.067-0, relativa a contribuições previdenciárias, correspondentes à parte da empresa, incidente sobre valores pagos a contribuintes individuais por meio de cartões de premiação, denominados *Top Premium*, *Top Premium Travel* e *Flexcard*.

Em sessão plenária de 09/07/2009 foi julgado o recurso voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2402-00.025 (fls. 432/443), assim ementado:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/10/1997 a 30/11/2003 DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI N° 8.212/1991 INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE
>
> De acordo com a Súmula Vinculante n° 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispõe o § 4° do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.
>
> Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 01/10/1997 a 30/11/2003
>
> AFERIÇÃO INDIRETA - POSSIBILIDADE LEGAL
>
> Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secreta ria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de oficio a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/10/1997 a 30/11/2003
>
> CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS
>
> Considera-se contribuinte individual a pessoa que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego.
>
> PRÊMIOS DE INCENTIVO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – INCIDÊNCIA
>
> Integram a base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores pagos a título de prêmios de incentivo. Por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter retributivo, ou seja, contraprestação de serviço prestado.

Documento nato-digital

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

> ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos, em acatar a preliminar de decadência. II)
>
> Por maioria de votos, em declarar a decadência até a competência 11/2000. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Freitas de Souza Costa que votaram pela aplicação do art. 150, § 4° do CTN. III) No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

A Contribuinte interpôs embargos de declaração (fls. 525/532), os quais foram rejeitados, por força do despacho de fls. 711/714.

Cientificado da decisão denegatória dos embargos em 08/08/2013 (fls. 718), o Sujeito Passivo, em 22/08/2013 (fl. 720), apresentou o Recurso Especial de fls. 721/732, no intuito de rediscutir a matéria "**Decadência nos moldes do art. 150, § 4º do CTN, pela constatação de recolhimento da contribuição previdenciária sobre outras rubricas**".

Pelo despacho datado de 22/05/2017 (fls. 758/764), deu-se seguimento ao apelo.

Como paradigmas, foram apresentados os Acórdãos nº 2403-001.474 e nº 2301-003.271, cujas ementas, na parte que interessa ao deslinde da controvérsia, transcreve na sequência:

Acórdão nº 2403-001.474

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007
>
> PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA.
>
> Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.
>
> [...]

Acórdão nº 2301-003.271

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/04/1998 a 30/04/2005
>
> [...]
>
> DECADÊNCIA ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 INCONSTITUCIONALIDADE STF SÚMULA VINCULANTE
>
> De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional. Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em

Documento nato-digital

> relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.
>
> Comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4°.
>
> Considera-se pagamento, para tal fim, valores recolhidos relação a quaisquer das rubricas que compõem a base de cálculo do tributo, conforme jurisprudência da Segunda Turma da CSRF.

A Contribuinte alega, em síntese, o que segue:

- Segundo o acórdão recorrido, a contagem do prazo decadência, no caso em tela, encontra-se disciplinada exclusivamente no artigo 173, inciso I do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

- Foi utilizado como justificativa para a aplicação da decadência com base no artigo 173, inciso I do CTN, o fato de os valores apurados no presente processo decorrerem da remuneração oriunda do fornecimento de cartão de premiação aos segurados obrigatórios do RGPS, constatada na escrituração contábil da Recorrente (contas contábeis) e não consignada nas folhas de pagamento, nem em recibos de pagamento.

- Todavia, referido entendimento não pode prosperar, pois, o escopo da Fiscalização que gerou a autuação em comento foi a "Verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias de: (a) Rendimentos pagos, devidos ou creditados a segurados empregados, e (b) Rendimentos pagos ou creditados a segurados contribuintes individuais"; e, como resultado, apurou-se apenas uma diferença de contribuição previdenciária não recolhida pela Recorrente no tocante aos pagamentos à Incentive House, ou seja, foram constatados recolhimentos de contribuições previdenciárias independentemente do motivo, o que corrobora a aplicação do artigo 150 § 4° do CTN ao presente caso.

- Se a Fiscalização analisou todos os lançamentos fiscais e recolhimentos realizados pela Recorrente, cobrando apenas a contribuição previdenciária incidente sobre um tipo específico de pagamento (cartões de incentivo – operação *Incentive House*) é evidente e incontestável que a Recorrente recolheu a contribuição previdenciária do período, incidente sobre o resto dos pagamentos a contribuintes individuais e sobre a folha de salários, pois, caso contrário, está também feria parte da NFLD, o que não ocorreu. Portanto, a antecipação do pagamento por parte da Recorrente, de parte das contribuições previdenciárias devidas no período de 12/2000 a 09/2001 é indiscutível.

- Nesse sentido, o Acórdão n° 2403-001474, primeiro paradigma, foi claro quanto à aplicação do artigo 150 § 4° do CTN, para fins de reconhecimento da decadência, no caso de constatação de pagamento, ainda que parcial, de qualquer contribuição previdenciária. Segundo o referido acórdão, se restou comprovado que a Fiscalização examinou

Documento nato-digital

"Comprovantes de Recolhimentos", esse fato é suficiente para a aplicação da decadência, nos termos do artigo 150 § 4° do CTN.

- O sobredito Acórdão paradigma é claro no sentido de que não importa se não houve recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre um tipo específico de pagamento (cartões de incentivo – operação *Incentive House*); havendo recolhimento do referido tributo relacionado a outras rubricas, aplica-se o artigo 150, § 4° do CTN para fins de reconhecimento da decadência, ou seja, havendo antecipação parcial, mesmo de uma única rubrica, já deve ser aplicado o artigo 150 § 4° do CTN ao caso.

- Nesse mesmo sentido, o Acórdão 2301-003.271, segundo paradigma, confirma que a aplicação do artigo 150, § 4° do CTN depende somente da comprovação dos valores recolhidos em relação a quaisquer rubricas da contribuição previdenciária.

- Portanto, não restam dúvidas que o entendimento atual da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, é no sentido de que deverá ser aplicado o artigo 150, § 4° do CTN ao presente caso, motivo pelo qual deverá ser reformado o Acórdão recorrido para fins de reconhecimento da decadência.

- Em razão disso, a Recorrente fundamenta seu Recurso Especial na divergência de entendimentos com acórdãos paradigmas: 2403-001.474 e 2301-003.271, relativos ao início do prazo decadencial contado a partir do fato gerador, com base no artigo 150 § 4° do CTN, mesmo quando é constatado o pagamento da contribuição previdenciária sobre qualquer das rubricas que compõem a base de cálculo do tributo, como forma de demonstrar inequivocamente o posicionamento pacífico, e que deve prevalecer, da CSRF em sentido contrário ao teor do acórdão recorrido.

- Tanto o acórdão recorrido como os acórdãos paradigmas versam sobre a mesma matéria, qual seja, a contagem do prazo decadencial nos moldes do artigo 150 § 4° do CTN. E para fins de cumprimento do § 4° do art. 67 do Regimento Interno do CARF, informa-se que as matérias, *in casu*, estão devidamente prequestionadas pelas seguintes peças processuais: Acórdão que negou provimento ao Recurso Voluntário, Embargos de Declaração e decisão que rejeitou os Embargos de Declaração.

- Isto posto, está demonstrado o cabimento do presente Recurso Especial, com base no inciso II, do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e artigo 64 do Regimento Interno do CARF.

- Portanto, o Acórdão recorrido aplicou o artigo 173, inciso I, do CTN tão somente porque não foram constatados recolhimentos da contribuição previdenciária oriunda da remuneração do fornecimento do cartão de premiação da empresa Incentive House S/A, mas somente recolhimentos do referido tributo, relativos ao período fiscalizado, sobre outras rubricas.

Documento nato-digital

- Em que pese toda a argumentação do Colegiado recorrido, a decisão não merece prosperar, vez que afronta o entendimento atual desta Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme será analiticamente demonstrado a seguir.

- Em linha com o atual entendimento desta Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve prevalecer o reconhecimento da decadência ao presente caso, nos moldes do artigo 150, § 4° do CTN, pois:

  A. no Mandado de Procedimento Fiscal consta que o objetivo da fiscalização foi a verificação do cumprimento das obrigações relativas à Contribuição Previdenciária nos períodos entre 01/1996 e 12/2005, contendo a seguinte descrição sumária: 'Verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias de: - Rendimentos pagos, devidos ou creditados a segurados empregados - Rendimentos pagos ou creditados a segurados contribuintes individuais;

  B. nos Termos da Intimação para apresentação de documentos - TIAD, constata-se que a Fiscalização analisou todos os documentos fiscais e contábeis da Recorrente, inclusive as folhas de pagamento de todos os segurados e as GFIPs;

  C. no relatório fiscal da NFLD consta que o resultado da fiscalização apurou uma diferença de contribuição previdenciária não recolhida pela Recorrente, apenas no tocante aos pagamentos à *Incentive House*;

  D. na própria NFLD fica evidente que a exigência da Fiscalização refere-se à contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos realizados à *Incentive House*;

  E. a decisão de primeira instância confirma o fato indiscutível de que a exigência fiscal refere-se apenas a parte da contribuição previdenciária e não ao total devido pela empresa no período em questão; e

  F. foram comprovados nos autos do presente Processo Administrativo, tanto pela Recorrente como pela própria Fiscalização, que foram feitos recolhimentos da contribuição previdenciária sobre outras rubricas que não correspondem aos cartões de incentivo.

- Ora, se a Fiscalização analisou todos os lançamentos fiscais e recolhimentos realizados pela Recorrente, cobrando apenas a contribuição previdenciária incidente sobre um tipo específico de pagamento (cartões de incentivo – operação *Incentive House*) é evidente e incontestável que a Recorrente recolheu a contribuição previdenciária do período, incidente sobre o restante dos pagamentos a contribuintes individuais e sobre a folha de salários, pois, caso contrário, esta também seria parte da NFLD em comento, o que não ocorreu.

Documento nato-digital

- No entanto, o Acórdão recorrido aplicou ao presente caso o artigo 173, inciso I, do CTN somente porque não foram constatados recolhimentos da contribuição previdenciária oriunda da remuneração do fornecimento do cartão de premiação da empresa *Incentive House* S/A, em desacordo com o atual entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pugna pelo conhecimento e provimento do apelo, para que a contagem do prazo decadencial seja efetuada de acordo com o § 4º do art. 150 do CTN.

Sem contrarrazões.

## Voto Vencido

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à "**Decadência nos moldes do art. 150, § 4º do CTN, pela constatação de recolhimento da contribuição previdenciária sobre outras rubricas**".

De início, insta esclarecer que, ao revés do que consta da peça recursal, o presente lançamento refere-se à NFLD registrada sob o Debcad nº 37.041.067-0, que trata exclusivamente de contribuições previdenciárias de contribuintes individuais, incidente sobre valores pagos a esses segurados por meio do cartões de premiação. Aqui não se discute autuação relacionada a segurados caracterizados como empregados.

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 oficio) 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 inocorre 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

Documento nato-digital

> 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 oficio, 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". 3" ed.. Max Limonad. São Paulo, 2004, págs. 163/210).
>
> 3. O dies a quo do prazo qüinqüenal da aludida regra decadêncial 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 imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos o lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150. § 4", e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadêncial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3° 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 imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994: e (iii) a constituição dos creditas 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! qüinqüenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de oficio 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 no interstício abrangido 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 distintos, 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);

Documento nato-digital

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 subrrogação, 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.

No caso concreto, o lançamento refere-se a contribuições patronais incidentes sobre parcelas pagas a contribuintes individuais, instituídas pelo inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, conforme se observa a seguir:

> Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:
>
> I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).(Vide Lei nº 13.189, de 2015)Vigência
>
> II - para o financiamento do benefício previsto nosarts. 57e58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).
>
> a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
>
> b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
>
> c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.
>
> 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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

No entanto, as recentes discussões levadas a efeito por este Colegiado suscitaram dúvidas sobre a possibilidade de os recolhimentos efetuados em relação às remunerações de segurados empregados poderem ser considerados como antecipação de pagamento para fins determinação da regra decadencial, em se tratando lançamentos de contribuições incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais, sobretudo em virtude de ambas a contribuições (de empregados e contribuintes individuais) estarem previstas na alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição. Não obstante, a evolução da legislação previdenciária, bem assim a

Documento nato-digital

jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, evidenciam que tais contribuições têm naturezas jurídicas diversas.

Para que se faça uma adequada abordagem desse tema, impende reproduzir o inciso I do **caput** do art. 195 do CF/88, em sua redação original, além do § 4º do mesmo artigo:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
>
> [...]
>
> § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.
>
> [...]

Insta esclarecer que já constava do inciso I do art. 195 da CF/88 a competência da União para instituir contribuições previdenciárias sobre a folha de salários, entretanto, essa expressão ("folha de salários") abrange tão-somente as remunerações pagas aos segurados empregados. Prova disso é que, à luz das disposições constitucionais reproduzidas acima, as contribuições patronais sobre valores pagos a contribuintes individuais foram constituídas pela Lei Complementar nº 84, com base na competência residual referida no § 4º do art. 195, e observadas as regras estabelecidas no inciso I do art. 154 da Carta da República. Vejamos:

> **LEI COMPLEMENTAR Nº 84, DE 18 DE JANEIRO DE 1996**
>
> Institui fonte de custeio para a manutenção da Seguridade Social, na forma do § 4º do art. 195 da Constituição Federal, e dá outras providências.
>
> [...]
>
> Art. 1º Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:
>
> I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e
>
> [...] (Grifou-se)

A despeito disso, o inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787/1989, alterou a disciplina trazida pela Lei Complementar nº 84/1996 e majorou a alíquota das contribuições empresariais sobre os valores pagos a autônomos (contribuintes individuais):

> Art. 3º A contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à Previdência Social, incidente sobre a folha de salários, será:
>
> I - de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, ~~avulsos, autônomos e administradores~~; (Expressão suspensa pela RSF nº 14, de 1995
>
> [...]

Documento nato-digital

Ocorre que o STF, por meio do RE nº 166.772-9/RS, declarou inconstitucional as expressões "autônomos e administradores", contidas no dispositivo da lei ordinária em comento, por reconhecer que a expressão "folha de salários" somente abrangia a remuneração paga a empregado com vínculo formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho, isto é, o entendimento da Suprema Corte foi no sentido que para se instituir ou majorar as contribuições de trabalhadores autônomos, seria necessário lançar mão da competência residual prevista no § 4º do art. 195, observando-se o disposto no art. 154, inciso I, da Constituição. Confira-se:

> Recurso Extraordinário nº 166.772-9 – Rio crande do sul
>
> [...]
>
> INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSÃO. Se é certo que toda Interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do interprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe "inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que "conviria" fosse por ela perseguida" - Celso Antônio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este Aquele.
>
> CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLITICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo politico de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretorios.
>
> SEGURIDADE SOCIAL - DISCIPLINA ESPÉCIES - CONSTITUIÇÕES FEDERAIS - DISTINÇÃO. Sob a égide das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional nº 1/69, teve-se a previsão geral do tríplice custeio, ficando aberto campo propicio a que, por norma ordinária, ocorresse a regência das contribuições. A Carta da República de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos - incisos I, II e III do artigo 195 impôs contribuições, dispondo que a lei poderia criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do artigo 154, inciso I, nela inserta **(§ 4º do artigo 195 em comento)**.
>
> CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – TOMADOR DE SERVIÇOS – PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS – REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido **ocorra via folha de salários**. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referência contida no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal e ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veiculo próprio - a lei complementar. **Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos**. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos. (Grifou-se)

Sobreveio, então, a Emenda Constitucional nº 20/1998 que alterou o conteúdo normativo do inciso I do art. 195 da CF/1988, dando-lhe a seguinte redação:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União,

Documento nato-digital

> dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> a) a folha de salários e **demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> b) a receita ou o faturamento;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> c) o lucro;
>
> [...] (Grifou-se)

Ato contínuo, foi editada a Lei nº 9.876/1999, que revogou a Lei Complementar nº 84/1996 e incluiu o inciso III no art. 22 da Lei nº 8.212/1991, conforme reproduzido a seguir:

> 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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).
>
> [...]

Embora o inciso III do art. 22 acima tenha sido objeto de questionamentos perante o STF, a jurisprudência daquela Corte é firme no sentido de que, com o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, a matéria passou a exigir lei ordinária para sua regulamentação e, em razão disso, os questionamentos acerca impossibilidade de revogação da Lei Complementar nº 84/1996 pela Lei nº 9.876, de 1999 têm sido reiteradamente afastados, consoante se verifica da decisão na ADI nº 4.673/DF:

> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.673 DISTRITO FEDERAL
>
> EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A COMISSÃO PAGA PELAS SEGURADORAS AOS CORRETORES DE SEGUROS. ART. 22, CAPUT, III E § 1º, DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.876/1999. MATERIALIDADE PREVISTA NO ART. 195, I, DA CF. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.
>
> 1. A contribuição social a cargo da empresa, prevista no art. 22, caput , III e § 1º, da Lei 8.212/1991, com a redação conferida pela Lei 9.876/1999, incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, tem apoio nas hipóteses dos incisos I a IV do art. 195 da Constituição Federal, razão pela qual pode ser veiculada por legislação ordinária, sendo inexigível a edição de lei complementar (CF, art. 195, § 4º).
>
> 2. É possível concluir, sem extrapolar as possibilidades semânticas, que o legislador constitucional, ao eleger como grandeza tributável os rendimentos do trabalho da pessoa física (CF, art. 195, I, "a"), permitiu a incidência da referida contribuição sobre a comissão paga pelas seguradoras aos corretores de seguro.

Documento nato-digital

> 3. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.
>
> A C Ó R D Ã O
>
> Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual do Plenário, sob a Presidência do Senhor Ministro DIAS TOFFOLI, em conformidade com a certidão de julgamento, por maioria, acordam em conhecer da ação direta e julgar improcedente o pedido, para declarar a constitucionalidade do caput, do inciso III e do § 1º do art. 22 da Lei 8.212/1991, na redação dada pelo art. 1º da Lei 9.876/1999, reconhecendo, consequentemente, a higidez constitucional da incidência de contribuição para seguridade social sobre os valores repassados pelas seguradoras, a título de comissão, aos corretores de seguros, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro LUIZ FUX. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica no início da sessão, o Ministro CELSO DE MELLO. Afirmou suspeição o Ministro EDSON FACHIN.

Todas as considerações feitas até aqui permitem concluir que a alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição faz alusão a exigências previdenciárias diversas. Citada disposição refere-se às contribuições patronais incidentes sobre valores pagos a:

> a) segurados empregados (folha de salários), vinculados formalmente à empresa com base nas normas trabalhistas, e trabalhadores avulsos; e
>
> b) contribuintes individuais sem vínculo sem vínculo empregatício (autônomos, empresários, dentre outros).

Desse modo, entendo pela impossibilidade de considerar eventuais recolhimentos de contribuições sobre a remuneração de segurados empregados como antecipação de pagamento de contribuições patronais incidentes desembolsos feitos a contribuintes individuais, para fins de determinação da regra aplicável à decadência, por se tratarem, reitere-se, de exigências tributárias distintas. Aliás, da comparação entre o incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, verifica-se que essas contribuições têm fatos geradores, bases de cálculo e alíquotas diversas, sendo isso, além de toda a jurisprudência suscitada, mais um elemento a corroborar o que se demonstrou até aqui.

De outra parte, no caso que ora se examina, tem-se que a NFLD refere-se a contribuições de contribuintes individuais, incidente sobre valores pagos por meio de cartões de premiação. De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 152/156):

> Tais prêmios foram pagos a terceiros sem vínculo empregatício com a notificada. Estes eram empregados de outras empresas (financeiras e concessionárias de veículos) que ofereciam seguros da notificada na realização de seus negócios e, quando da efetivação destes, recebiam uma comissão por parte da Cigna Seguradora S/*A* [antiga denominação da ora Recorrente] através dos cartões eletrônicos.
>
> Como beneficiários dos cartões de premiação foram relacionadas as concessionárias de veículos/financeiras (amostra em anexo). Observamos que, conforme comunicado interno fornecido (cópia em anexo), os prêmios eram enviados aos vendedores e gerentes das concessionárias através destas, com valores diferenciados conforme o cargo. Ainda, anexo às notas fiscais apresentadas (cópia de amostra em anexo), é mencionado o valor total a ser pago a gerentes e a vendedores, ficando claro que se trata de uma premiação pessoal.

Documento nato-digital

De se observar que, embora concedesse cartões de premiação a empregados de financeiras e concessionárias de veículos que transacionavam seus contratos de seguro, o Sujeito Passivo, no curso de todo o processo administrativo fiscal, arguiu não ter qualquer relação com essas pessoas físicas, ou seja, a principal alegação veiculada nas peças de defesa era de que inexistia qualquer vínculo entre a Recorrente e os beneficiários dos cartões de premiação por ela concedidos. Senão vejamos os seguintes trechos do recurso voluntário (fls. 359/387), que reproduz argumentos trazidos também na impugnação:

> 111.2 - Da Impossibilidade de Presunção da Relação de Trabalho
>
> [...]
>
> Aquelas pessoas físicas que realizam as vendas possuem uma relação pessoal com as concessionárias, por meio de contrato de trabalho, ou seja, os vendedores são empregados das concessionárias e não prestam serviços à Recorrente, não havendo como imputar uma relação de prestação de autônomos e a Recorrente.
>
> Não se pode afirmar que os funcionários das concessionárias são vendedores de seguro da Recorrente, pois a função destes é vender os veículos através de regras e estruturas das concessionárias.
>
> Apenas em caso de realização da venda e do financiamento, que pode não ocorrer, é que é oferecido o produto da Recorrente, ressaltando mais uma vez o caráter acessório desta operação.
>
> Não há como se falar, portanto, que os empregados das concessionárias são vendedores de seguro da Recorrente, pelo simples fato de que o produto principal oferecido são os veículos, ou seja, o que interessa para estes vendedores é a compra dos veículos pelos consumidores, sendo o seguro apenas um produto colocado à disposição dos compradores que realizam o financiamento.
>
> O intuito da Recorrente, com a contratação dos cartões de prêmios, foi o de incentivar a realização de vendas nas concessionárias, o que leva, fatalmente, pelo caráter acessório que o seguro tem, a um aumento na contratação dos produtos oferecidos pela Recorrente.
>
> A autoridade fiscal, ao justificar a emissão da presente NFLD, presumiu a existência de relação de prestação de serviço entre a CIGNA e os vendedores empregados das concessionárias.
>
> Baseou-se, para a sua conclusão, em meros indícios, que sequer podem ser utilizados como indicativos presuntivos da existência de tal relação.
>
> Com efeito, a autoridade administrativa não logrou, em nenhum momento, demonstrar que os pagamentos feitos através dos cartões flexcard configuravam os elementos necessários para demonstrar uma relação de serviço, pelo contrário, todos os elementos apresentados labutam em benefício da contribuinte no sentido de demonstrar que se tratava de uma relação entre pessoas jurídicas (Banco Fiat e Cigna) e não entre pessoa jurídica e pessoa física.
>
> [...]
>
> 111.3 — Da Não Caracterização de Trabalhador Autônomo
>
> [...]
>
> No caso da presente Notificação, deve se deixar claro que os vendedores são empregados das concessionárias, não possuindo qualquer autorização para prestar

Documento nato-digital

> serviços como vendedores de seguros à Recorrente, sendo tal fato até mesmo apto a ensejar a demissão do funcionário por justa causa.
>
> Deve-se lembrar que no trabalho autônomo existe uma relação muito próxima entre o contratante e o prestador do serviço, ou seja, aquele que deseja um serviço contrata efetivamente o trabalhador autônomo, até mesmo pelas características pessoais deste.
>
> Sendo assim, se se quisesse caracterizar a relação entre a Cigna e os funcionários das concessionárias como de prestação de serviços de autônomos, ter-se-ia que admitir que a Autuada contratou efetivamente aquelas pessoas para lhe venderem seguros, utilizando as instalações das concessionárias, o que é absurdo, ante a relação de trabalho existente entre os vendedores e as concessionárias.
>
> Conforme dito, se tal fato fosse verdade, certamente os vendedores que praticassem tais vendas paralelas já teriam sido demitidos por justa causa, conforme autoriza a legislação trabalhista.
>
> Não há qualquer autorização pelas concessionárias para que seus empregados, encarregados de vender os veículos, atuassem como prestadores de serviços ou como vendedores de seguros para a Recorrente, descaracterizando totalmente qualquer forma de relação de prestação de serviço que se queira estabelecer entre a Autuada e os vendedores das concessionárias.
>
> Ante o exposto, resta claro que não merece prosperar a autuação que tenta estabelecer uma relação entre os vendedores, funcionários das concessionárias, e a Recorrente como de prestação de serviços autônomos.

Ora, não se mostra minimamente razoável que a Recorrente tenha efetuado antecipação de pagamento de contribuições sociais em relação a contribuintes individuais cujo vínculo foi efusivamente negado no curso de todo o processo administrativo fiscal. Convém ressaltar que a alegação sobre propalada antecipação de pagamento somente foi suscitada após a prolação do acórdão de recurso voluntário, por meio de embargos de declaração de fls. 525/532, apresentados em 01/03/2010, os quais nem sequer tiveram seguimento. Antes disso, não houve manifestação alguma acerca dessa hipótese.

Convém ressaltar que somente em 17/08/2010 (fl. 460), ou seja, quase 3 anos depois da apresentação do recurso voluntário (fl. 358) e mais de 5 meses após a interposição dos embargos em face do acórdão de recurso voluntário (fl. 525), acostaram-se aos autos Guias de Recolhimento da Previdência Social - GPS (fls. 463/476), no intuito de comprovar a propalada antecipação de pagamento. Por certo, a apresentação de tais documentos foi feita em absoluto descompasso com as normas que disciplinam o processo administrativo fiscal, eis que em momento inadequado para instrução probatória.

Some-se a isso o fato de que as referidas guias de recolhimento, além de não se prestarem a comprovar a ocorrência de recolhimentos especificamente relacionados a contribuintes individuais, sequer abarcam todo o período em discussão, pois a Contribuinte intenta que se reconheça a decadência para o período de 12/2000 a 09/2001, mas somente apresenta GPS das competências 12/2000 a 05/2001.

Cabe salientar ainda que, a despeito da abordagem trazida na peça recursal, não há no Relatório Fiscal ou em qualquer dos anexos que o acompanham, ou mesmo nas decisões administrativas que se sucedem, informação no sentido de que a fiscalização teria apurado "*diferenças de contribuição previdenciária não recolhida*", apenas no tocante aos pagamentos à *Incentive House*. Tampouco, há nos autos, como dito, comprovação de qualquer espécie quanto

Documento nato-digital

recolhimentos de contribuições previdenciárias patronais relativas a contribuintes individuais, sobre outras rubricas não correspondentes cartões de incentivo.

Por essas razões, como não restou comprovada antecipação de pagamento de contribuições patronais em face de valores destinados a contribuinte individuais, 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, conforme Súmula CARF nº 101:

**Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho

## Voto Vencedor

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Redatora designada

Não obstante o bem fundamentado voto proferido pelo Relator, a interpretação que adoto acerca do ***pagamento apto a atrair a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, no âmbito das Contribuições Sociais Previdenciárias,*** é diversa da esposada alhures, consoante as razões que passo a expor.

Conforme consta do relato fiscal, fl. 154, *constituem fatos geradores dos tributos ora lançados, os valores pagos aos segurados* ***contribuintes individuais*** *por meio do cartões de premiação, denominado Top Premium. Top Premium Travel e Flexcard. (...). Pelo exposto fica claro que se trata de um PRÊMIO decorrente do trabalho desenvolvido, o qual é considerado remuneração conforme o a art. 28, inciso I e III da Lei 8.212/91***.**

O processo, como narrado, trata da questão atinente ao prazo decadencial. Discute-se, como dito anteriormente, **a existência de pagamento antecipado** para fins de aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

A respeito do tema, o **acórdão de impugnação** aplicou a regra decadencial **decenal** e, por consequência, rejeitou a prejudicial de mérito, fls. 394 e 395.

Por sua vez, o **acórdão recorrido aplicou o prazo quinquenal**, mas entendeu pela **ausência de pagamento antecipado**, o que atraiu a regra do **art. 173, I,** do CTN, como se observa dos seguintes trechos:

> No caso em tela, trata-se do lançamento contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a recorrente não efetuou qualquer antecipação. Nesse sentido, aplica-se o a rt. 173, inciso I do CTN, segundo o qual estariam decadentes as contribuições até a competência 11/2000, inclusive.
>
> A recorrente alega a impossibilidade de presunção da relação de trabalho, no entanto, tal alegação não é pertinente, uma vez que a audito ria fiscal não caracterizou vínculo empregatício entre a notificada e os beneficiários dos cartões de incentivo, vendedores e

Documento nato-digital

> gerentes de concessionárias de veículos ou financeiras que ofereciam seguros da mesma na realização de seus negócios.

No entendimento do Relator, 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.**

Assim, o Relator toma como fundamento a previsão da Lei nº 8.212/1991, que traz obrigações tributárias diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados, da seguinte forma:

> 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 subrrogação, em razão de serviços prestados, mediante seção de mão-de-obra (art. 33).

Em decorrência o entendimento adotado, o voto proferido mantém a decisão recorrida no tocante à aplicação do art. 173, I, do CTN.

De fato, quanto aos contribuintes individuais que foram considerados prestadores de serviço do sujeito passivo, não se tem notícia dos autos da existência de recolhimento parcial antecipado. Tais contribuintes eram empregados de outras empresas (financeiras e concessionárias) que ofereciam seguros da notificada na realização de seus negócios e, quando da efetivação destes, recebiam uma comissão por parte da Recorrente, por meio de cartões eletrônicos.

Contudo, o Sujeito Passivo junta aos autos, às fls. 462 e seguintes (114 e seguintes – parte superior do PDF) **Guia da Previdência Social – GPS relativas às competência 12/2000, 13/2000, 01/2001, 02/2001, 03/2001, 04/2002, 05/2001 sob o código 2100 (Empresas em geral).**

Desse modo, diante do código de recolhimento indicado, não se afasta a possibilidade de o pagamento abarcar contribuições relativas a contribuintes individuais, bem como segurados empregados, todas incidentes sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo que sem vínculo empregatício,* nos termos da expressa previsão Constitucional (CF, art. 195, I.).

Documento nato-digital

Nesse contexto, cabe salientar que, de acordo com o Supremo Tribunal Federal (RE 138.284-8/CE), as contribuições sociais subdividem-se em: a) **contribuições de seguridade social**, destinadas a **custear o sistema de seguridade social**, que compreende ações e serviços relacionados à saúde, à previdência e à assistência social; b**) outras contribuições sociais**, que são contribuições residuais de financiamento da seguridade social; e e) **contribuições sociais gerais**, destinadas ao custeio de algum outro tipo de atuação da União na área social.

As contribuições de seguridade social são instituídas para o financiamento da seguridade social e têm no art. 195 da CF as bases econômicas sobre as quais a incidência é possível (fontes de financiamento).

O referido dispositivo autoriza a criação das seguintes contribuições de seguridade social:

> I - **do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:**
>
> a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
>
> b) a receita ou o faturamento;
>
> c) o lucro;
>
> II - **do trabalhador e dos demais segurados da previdência social**, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)
>
> III - sobre a receita de **concursos de prognósticos.**
>
> IV - **do importador** de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Diante do exposto, extrai-se que o aspecto material do fato gerador é realizado pela remuneração decorrente da prestação de serviços em ambos os casos (empregados e contribuintes individuais), bem como as bases de cálculos são idênticas, não sendo, pois, o fato de as alíquotas incidirem em percentuais distintos apto a afastar a natureza do tributo em espécie, mormente pelo regramento trazido no art. 195, inciso I, "a", da CF.

Corroborando a ausência de distinção relevante para fins de analise do termo inicial da decadência, o próprio Relatório fiscal do lançamento fundamenta-se nos incisos I e III do art. 28 da Lei 8.212 para caracterização da **remuneração,** incisos que correspondem aos segurados empregados e aos contribuintes individuais.

Assim, apesar de o lançamento não incluir segurados empregados, mas, tão somente, contribuintes individuais, entendo que os recolhimentos previdenciários efetuados pela empresa sob o código 2100 demonstra o pagamento antecipado a título de contribuições sociais previdenciárias, considerando a existência de códigos diversos para outros tipos de recolhimento, conforme tabela constante do sítio da Receita Federal.

Documento nato-digital

A interpretação tecida sobre a decadência encontra guarida no **Parecer PGFN/CAT/N.º 1617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, o qual refuta interpretação restritiva à regra decadencial fruto do reconhecimento de inconstitucionalidade pelo STF, conforme a SV n.º 8 do STF.** Seguem trechos do citado Parecer:

> A Súmula Vinculante n° 8 do Supremo Tribunal Federal decretou a **inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, bem como do parágrafo único do art. 5o do Decreto-Lei n° 1.569, de 8 de agosto de 1977. (...).**
>
> De tal modo, no caso presente, qualquer resposta da Administração, no sentido de esvaziar o conteúdo do sumulado de modo vinculante, suscita, de plano, repúdio institucional, com as consequências imediatas, de responsabilidade, e de responsabilização. Movimentação contrária à súmula, em princípio, e em tese, qualifica litigância de má-fé. Isto *ê,* construções jurídicas temerárias e ilações cavilosas que atentem contra o sumulado justificam a reclamação imediata, insista-se, com as consequências inerentes
>
> E há custos que movimentações temerárias suscitam; é que, na lição mais contemporânea, *só se protegem direitos se há um protetor pago pelo contribuinte1;* ainda aqui, é norte e mote da ação administrativa um referencial de escolha racional2. A Administração deve aplicar a súmula vinculante à luz dos parâmetros que determinaram a confecção do modelo. **A súmula vinculante exige rápido implemento; não se presta para potencializar a litigância. É por isso que foi criada. E se assim for realizada perde sua razão de ser.**
>
> Em tema de prescrição e decadência de contribuições previdenciárias, refiro-me, especialmente, a miríade de construções normativas prenhes de retórica falaciosa que apontem para mitigação do conteúdo do ordenado pelo Supremo Tribunal Federal. *Sic et simpliciter*, **não se pode aplicar, objetivamente, as regras apontadas como inconstitucionais, bem como regras que apontem para solução mais onerosa, em desfavor do beneficiário da súmula vinculante.**
>
> 9. Embora a premissa, bem entendido, não afaste de plano possibilidades interpretativas de aspectos não ventilados pela *rationale* da súmula. É que *"{...) a interpretação jurídica é destinada a uma função normativa pela própria natureza do seu objeto e do seu problema* (...) 7**; no caso presente, tem-se o objeto, e a interpretação corre o risco de alargar o problema**.
>
> Assim, **não se autoriza que o afastamento das normas plasmadas pela inconstitucionalidade possa redundar em exegese alternativa, que amplie contrariamente o alcance fático do decidido**. **Não se permite que eventual construção aponte para decisão que agrave a condição de quem quer que se beneficie com a declaração de inconstitucionalidade, em nicho de súmula vinculante. (...).**
>
> Exemplifico com a invocação de supostos e imaginários e temerários direitos pré-constitucionais que apontem para uso de regras de **fixação de prazos muito maiores do que os apontados pelo Supremo Tribunal Federal**. Ter-se-ia o **desprezo, em desfavor de defesa que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional possa eventualmente contar.** Não bastasse, multiplicar-se-ia a litigância, realizando-se

---

[3] Cf. Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, ***The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes,*** New York: W. W. Norton, 1999, p. 54

[2] Cf. Vasco Rodrigues. ***Análise Econômica do Direito,*** Coimbra: Almedina. 2007. p. 12

Documento nato-digital

> perversa e inversamente o que se pretende com a edição de súmula vinculante. No entanto, deve ser feita reserva de sentido para circunstâncias inusitadas.
>
> Fincada, pois, a primeira conclusão: a Súmula Vinculante n° 8 **não autoriza interpretação e aplicação que prejudiquem o que determinado pelo verbete. Veda-se interpretação que lhe reduza o alcance.**
>
> É no núcleo da decisão que motivou a Súmula Vinculante n° 8 que se encontram os limites de sua utilização fática. Embora, reconheça-se, a interpretação da súmula não decorra, necessariamente, da discussão que a determinou. Porém, a aplicação do verbete exige compreensão dos contornos do decidido, à luz de uma predicabilidade dos motivos determinantes que ensejaram a decisão.
>
> Especialmente, remete-se ao decidido no Recurso Extraordinário n° 550.882-9-RS. Colhe-se do voto do Ministro Gilmar Mendes:
>
> *"Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212/91 e o parágrafo único do art. 5° do Decreto-lei n° 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementos. (...).*
>
> *A Súmula Vinculante n° 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas; (...).*

Desse modo, observando-se bem elaborado Parecer da PGFN, entendo que a análise da contagem do lapso decadencial deve partir das premissas nele estabelecidas, considerando, como consequência, estritamente, o Código Tributário Nacional, sem qualquer interpretação que agrave a condição de quem se beneficiou com a declaração de inconstitucionalidade.

Pois, como se extrai do Parecer mencionado, a Súmula Vinculante n° 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, devendo prevalecer a interpretação mais benéfica ao Contribuinte, que, no caso concreto, é a consideração do pagamento parcial decorrente da incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a remuneração, ainda que se refira a segurados empregados.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso para acolher a decadência até a competência 05/2001.

(assinado digitalmente)
Ana Cecília Lustosa da Cruz

Documento nato-digital