



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

Processo nº 11330.000160/2007-18
Recurso nº 262.962 Voluntário
Acórdão nº **2301-02.631 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de março de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO
Recorrente CONTRASTE ENGENHARIA E AUTOMAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/12/2005

Ementa: DECADÊNCIA -

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 relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

Havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN até a competência de 12/2001.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

Não havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida incidente sobre a remuneração paga pela empresa aos segurados a seu serviço, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN, a partir de 01/2002.

REMUNERAÇÃO - CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ARTIGO 106 DO CTN, NECESSIDADE DE AVALIAR AS ALTERAÇÕES PROVOCADAS PELA LEI 11.941/09.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 12/2001, anteriores a 01/2002, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram pela aplicação do I, Art. 173 do CTN; b) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por voto de qualidade: a) em manter no lançamento as contribuições apuradas a partir da competência 01/2002. posteriores a 12/2001, devido a regra expressa no I, Art. 173 do CTN nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator Designado: Adriano Gonzáles Silvério.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros- Relatora.

Adriano Gonzales Silvério - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos empregados, à do contribuinte individual, à da empresa, incidente sobre a remuneração dos segurados a seu serviço, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos Terceiros.

Conforme Relatório Fiscal (fls.74), o fato gerador da contribuição lançada é o pagamento de valores e verbas intituladas PLR, Ajuda de Custo, entre outras, aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa, e que não estavam consignadas nos Resumos das Folhas de Pagamento e nem nas GFIPs, o que ensejou a lavratura dos competentes Autos de Infração, e nem foram consideradas base de cálculo da contribuição pela empresa, mas enquadradas como salário indireto pela fiscalização.

A autoridade lançadora esclarece que o lançamento encontra respaldo nos documentos analisados, entre eles, livros Diários e Razões Analíticos, Fichas Registros de Empregados, Folhas de Pagamento das remunerações devidas ou creditadas, GFIPs e GPSs.

Informa, ainda, que também é objeto da presente notificação as contribuições dos segurados empregados que a empresa descontou a menor, nas competências compreendidas entre 02 a 09/2004 e 12/2004.

Junta documentos que, segundo entende, demonstram os fatos alegados e que a "Ajuda de Custo" era paga mensalmente como forma de um complemento salarial.

A recorrente apresentou defesa e, de sua análise, o processo foi baixado em diligência, nos termos do Despacho de fls. 190, resultado na Informação Fiscal de fls. 192, por meio da qual a autoridade notificante ratifica os valores lançados e as afirmações trazidas no Relatório Fiscal.

Cientificada do resultado da diligência, a recorrente se manifestou e a Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 12-15.748, da 15ª Turma da DRJ/RJOI (fls. 212), julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (229), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega inexigibilidade do depósito prévio e decadência relativamente às contribuições lançadas em competências compreendidas no período de 01/2000 a 12/2001, com a aplicação da regra contida no art. 173, I, do CTN.

No mérito, sustenta que as parcelas pagas pela Recorrente a título de participação nos lucros não sofrem a incidência de contribuição previdenciária, salientando que a Lei 10.101/2000 foi publicada em 20.12.2000, sendo que as parcelas referentes às competências 09/2000 a 12/2000 foram adimplidas antes da Lei entrar em vigor.

Reitera que não há contribuição previdenciária incidente sobre tais lançamentos, uma vez que a autoridade fiscal não comprovou o alegado, qual seja, de que as mesmas tratar-se-iam de "complemento salarial".

Alega nulidade da NFLD, argumentando que o fiscal não tem competência para avaliar a legalidade de uma contratação, pois sua atividade subsume-se à apreciação do "mérito administrativo", ou seja, à valoração acerca da conveniência e oportunidade dos atos, sendo a legalidade ou ilegalidade dos atos inerentes à esfera judicial, não podendo a Administração Pública invadir matéria atinente à esfera judicial de forma a "decidir" sem a necessária dilação probatória que o caso requer.

Defende a inaplicabilidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN, observando que, para ocorrer o lançamento tributário e a constituição de crédito decorrente da descon sideração de determinado ato, negócio ou personalidade jurídica pelas autoridades fiscais, não basta a simples interpretação subjetiva da autoridade administrativa, sendo imprescindível também que sejam adotados, pelos agentes fiscais, os procedimentos que ainda serão estabelecidos em lei ordinária.

Entende que não há contribuição previdenciária incidente sobre verbas salariais, uma vez que estas são inerentes aos contratos de trabalho existentes entre empregados e empregadores e o presente caso versa sobre relações autônomas de prestação de serviços, sem cunho trabalhista, posto que inexistentes seus requisitos.

Assevera que não se pode impor à recorrente a responsabilidade sobre a quitação de contribuições previdenciárias, incidentes sobre salário, uma vez não ter ocorrido a relação empregatícia entre a Recorrente e as Empresas contratadas.

Afirma que o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma ou Princípio do Contrato Realidade, no qual se funda a Decisão recorrida, não merece aplicação ao caso concreto, já que a intenção das partes nunca foi a de constituir entre si uma relação empregatícia.

Discorre sobre cada elemento caracterizador da relação de empregos para tentar demonstrar que não se afiguram devidas as contribuições sociais objeto da presente notificação, uma vez que, no período correspondente às competências objeto da fiscalização, inexistiu liame empregatício entre a ora Recorrente e os integrantes das Empresas prestadoras de serviço, já que estas legalmente constituídas prestaram serviços à Recorrente, conforme acima demonstrado, sem qualquer relação empregatícia entre elas.

Reafirma a legalidade da pessoa jurídica e da contratação de prestação de serviços, aduzindo que busca-se, na presente notificação, imputar vínculo empregatício entre a ora Recorrente e as Empresas prestadoras de serviços, com a conseqüente descon sideração de sua personalidade jurídica.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete De Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

De fato, plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários ns. 390.513 e 389383, declarou a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei n. 8213/91, cujos acórdãos possuem a seguinte ementa:

“RECURSO ADMINISTRATIVO – DEPÓSITO - §§ 1º E 2º DO ARTIGO 126 DA LEI Nº 8.213/1991 – INCONSTITUCIONALIDADE. A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo.”

A situação acima aplica-se ao caso concreto e o efeito *erga omnes* somente se daria após a publicação de Resolução do Senado Federal conforme dispõe o inciso X do artigo 52 da Constituição Federal.

Ocorre que o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 256, de 22/06/2009, prevê, em seu artigo 62, parágrafo único, inciso I, o seguinte:

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;

Portanto, com amparo no dispositivo acima, acato a preliminar de inexigibilidade do depósito prévio.

Ainda em preliminar, a recorrente alega decadência de parte do débito.

Verifica-se que a fiscalização lavrou a presente NFLD com amparo na Lei 8.212/91 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, ‘b’ da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos

Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91,.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

Súmula Vinculante 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”

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

"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.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.)."

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

"Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula

vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”

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

Contudo entendo que, para os levantamentos relativos a remuneração indireta, não houve recolhimento antecipado, já que a empresa não considerava tais valores como remuneração, ou para os relativos a pagamentos de contribuintes individuais, que a empresa deixou de recolher a contribuição devida, verifica-se que não houve adiantamento do tributo, tratando-se, portanto, de lançamento de ofício, caso em que se aplica o disposto no art. 173, do CTN, transcrito a seguir:

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;

A NFLD foi consolidada em 28/02/2007, e sua cientificação ao sujeito passivo se deu em 13/03/2007, conforme fl. 01, do processo.

Verifica-se, do RDA (fls. 55), que houve recolhimento antecipado nas competências 11/1999 e 12/1999, 11/2000 e 12/2000, 12/2001 e depois só a partir de 03/2003.

O débito se refere às competências compreendidas entre 01/2000 a 12/2005.

Até a competência 11/2001, o débito está decadente, por qualquer das regras do CTN, transcritas acima.

Já para a competência 12/2001, o tributo poderia ter sido recolhido em 01/2002, iniciando-se a contagem do prazo em 01/01/2003, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, transcrito acima.

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que se operara a decadência do direito de constituição do crédito apenas para os valores lançados até a competência 11/2001, inclusive.

Portanto, reconheço a decadência de parte do débito, nos termos expostos acima.

No mérito, a recorrente tenta demonstrar que os valores pagos a título de PLR não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Contudo, a referida verba foi paga aos segurados empregados da empresa somente até a competência 12/2001 que, conforme entendimento da maioria dos membros desta turma de julgamento, estaria alcançada pela decadência.

Portanto, deixo de analisar os argumentos expendidos pela recorrente relativos ao PLR, uma vez que seu pagamento se deu em competências atingidas pela decadência.

Constata-se que a recorrente não nega que tenha concedido “ajuda de custo”, mensalmente aos segurados empregados listados pela fiscalização, ou que tenha realizado pagamentos às pessoas físicas relacionadas nos relatórios integrantes da NFLD.

Ela apenas traz um extenso arrazoado tentando demonstrar que o fiscal não possui competência para avaliar a legalidade de uma contratação, sendo a legalidade ou ilegalidade dos atos inerentes à esfera judicial, não podendo a Administração Pública invadir matéria atinente à esfera judicial de forma a "decidir" sem a necessária dilação probatória que o caso requer.

Contudo, conforme bem observou o relator do Acórdão recorrido, não houve a descaracterização de pessoa jurídica ou não é objeto do presente processo administrativo fiscal a descaracterização de personalidade jurídica, conforme insiste em afirmar, de forma equivocada, a recorrente.

É objeto da NFLD em tela as contribuições incidentes sobre valores pagos pela recorrente aos segurados que lhe prestaram serviços.

A fiscalização constatou que a empresa remunerava seus empregados com verbas intituladas Ajuda de Custo, como também verificou a existência de pagamentos realizados a pessoas físicas que não mantinham vínculo empregatício com a recorrente, o que configura fato gerador da contribuição previdenciária.

Assim, não se discute, no presente processo, a caracterização de vínculo empregatício ou descaracterização de pessoa jurídica

Portanto, a afirmação feita pela recorrente de que busca-se, na presente notificação, imputar vínculo empregatício entre a ora Recorrente e as Empresas prestadoras de serviços, com a conseqüente desconsideração de sua personalidade jurídica, é totalmente equivocada e estranha ao processo ora sob análise.

Da mesma forma, é descabido o argumento de inaplicabilidade do art. 116, do CTN, uma vez que a autoridade notificante não fundamentou o lançamento no referido dispositivo legal.

A fiscalização, reitera-se, verificou que a empresa remunerava alguns de seus empregados com o pagamento de verbas intituladas “Ajuda de Custo”.

Cumprе esclarecer que a condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar a verba paga a título de “Ajuda de Custo” da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

Dessa forma, os valores pagos pela recorrente a seus empregados a título de ajuda de custo integram o salário de contribuição, conforme inciso I, art 28, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 1.596-14/1997, convertida na Lei 9.528/97.

E, sendo o lançamento um ato vinculado, ao constatar a existência de contribuição devida, incidentes sobre a remuneração dos segurados a seu serviço, a fiscalização lavrou a competente NFLD, em observância ao disposto no art. 37 da Lei 8212/91:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Observa-se que a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso, e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do lançamento os valores correspondentes ao período de 01/2000 a 11/2001, por decadência.

É como voto.

Bernadete De Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério – Redator Designado

Decadência

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 relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

O Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 5596664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 na respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

Súmula vinculante 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”

Cumpre ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

“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”

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafo da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004, *in verbis*:

“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.

§1º A Súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser

provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, nos termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilidade pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”

Afastado, pois, o prazo previsto originalmente no citado artigo 45, cabe agora verificar o prazo aplicável, se aquele do 150, § 4º ou 173, inciso I, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Temos adotado a posição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que havendo **pagamento antecipado** por parte do contribuinte, em relação ao fato gerador posto em discussão, deve incidir o prazo decadencial quinquenal previsto no mencionado artigo 150, § 4º. Nesse sentido a decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial 973.733/SC, a qual deve ser atendida, por força do disposto no artigo 62-A Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o

mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EREsp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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 atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

No caso dos autos a autoridade fiscal, conforme se apura verificou durante o procedimento fiscalizatório os pagamentos efetuados mediante GPS, considerando, assim, a totalidade da folha de salários do sujeito passivo, efetuando o lançamento das diferenças encontradas. Assim, a meu ver, não há dúvidas, pois, de que houve pagamento antecipado e,

portanto, deve incidir o prazo quinquenal do artigo 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Nesse sentido vem se posicionando a Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se vê nos autos do processo nº 36918.002963/2005-75, em cuja ementa restou consignado:

“In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal).”

Sabendo-se que na espécie o período verificado está compreendido entre 01/2000 a 12/2005 e que a ora recorrente foi intimada do lançamento em 13/03/2007, no meu entender estaria decaído o período de janeiro de 1999 a fevereiro de 2002.

Contudo, por voto de qualidade a Egrégia 1ª Turma decidiu que a regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º somente se aplicaria até a competência de 12/2001, anteriores a 01/2002, haja vista que a partir desse momento, incidiria a regra do artigo 173, inciso I, do CTN mantendo no lançamento as contribuições apuradas a partir da competência 01/2002, pois não se teria verificado, nesse período, o pagamento a ensejar a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN.

Multa

Há de se registrar que o dispositivo legal da multa aplicada foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de

24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso voluntário para, NO MÉRITO, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO a fim de excluir do lançamento, pela regra decadencial contida no artigo 150, § 4º do CTN até a competência de 12/2001, anterior a 01/2002, bem como para, se mais benéfica ao contribuinte, aplicar a multa prevista no artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09.

Adriano Gonzáles Silvério