



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12259.001113/2009-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.339 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de agosto de 2019
Recorrente XAVIER BERNARDES BRAGANÇA SOCIEDADE DE ADVOGADOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2009

INFRAÇÃO. APRESENTAR GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES.

Configura infração apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI. 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE N. 8/STF. SÚMULA CARF N. 148.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, as disposições do Código Tributário Nacional.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Extinto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração DEBCAD n. 37.067.540-1 lavrado por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do que dispunha o artigo 32, IV da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 (fls. 3).

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 13), a XAVIER BERNARDES BRAGANÇA SOCIEDADE DE ADVOGADOS apresentou GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias ao deixar de informar todas as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestaram serviços durante as competências de 01/1999 a 12/1999.

Com efeito, foi aplicada a penalidade prevista no artigo 32, § 5º da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 9.528/97, combinado com os artigos 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, atualizada pelo artigo 7º da Portaria MPS/GM n. 342 de 16.08.2006, sendo que à época da autuação a sociedade foi enquadrada na faixa de 51 a 100 segurados (5x o valor mínimo constante do artigo 284, I do RPS, ou seja, 5x R\$ 1.156,95 = R\$ 5.784,75), do que resultou a constituição do crédito tributário no montante de R\$ 59.309,77 (fls. 15).

Notificada da autuação em 30.03.2007 por meio do *recibo de arquivos entregues ao contribuinte* (fls. 51), a XAVIER BERNARDES BRAGANÇA SOCIEDADE DE ADVOGADOS apresentou impugnação (fls. 55/77), sustentando, preliminarmente, a decadência, nos termos do artigo 173, I do CTN, e, no mérito, a desnecessidade de declaração em GFIP de remunerações pagas a estagiários, tendo em vista, dentre outras questões, que o artigo 28, § 9º, “i” da Lei n. 8.212/91 dispõe que não integra o salário-contribuição a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário.

Em acórdão de fls. 123/137, a 14ª Turma da DRJ/ RJ entendeu por considerar a autuação procedente, mantendo-se o crédito tributário, conforme se observa dos trechos transcritos abaixo:

“17. Com efeito, o artigo 45 da Lei 8.212/1991 é claro ao dispor 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. Sendo que não cabe a esta instância administrativa julgar a constitucionalidade dos diplomas legais que regem o lançamento fiscal (...).

[...]

18. Há que se ressaltar que não está em discussão se existe obrigatoriedade de declarar em GFIP os valores pagos a estagiários a título de bolsa auxílio. No presente caso, o que ocorreu foi que o Auditor considerou que os trabalhadores foram indevidamente classificados pela Autuada como estagiários, uma vez que não foi devidamente comprovada a relação de estágio.

19. Afirma a Autuada que não procede a autuação, eis que a falta de apresentação dos Termos de Compromisso não desqualifica a real natureza da relação de estágio havida entre a Autuada e os estagiários indicados nos anexos I e II do relatório fiscal.

20. Não podemos concordar com a assertiva, uma vez que colide com a letra e o espírito da lei.

21. Com efeito, dispõe o artigo 3º da Lei 6.494, de 07/12/1977 que

"A realização do estágio dar-se-á mediante termo de compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente, com interveniência obrigatória da instituição de ensino."

22. Não há como exigir maior clareza da lei, que exige a formalização do estágio através de termo de compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente, além de estabelecer a intervenção obrigatória da instituição de ensino.

[...]

28. Outro argumento improcedente é o de que a real natureza da relação de estágio também poderia inequivocamente ser comprovada pelo fato de que os estagiários, à época do período autuado, eram todos estudantes de direito, devidamente matriculados perante instituições de ensino superior credenciadas junto ao Ministério da Educação.

29. O argumento é inócuo, pois como demonstram os dispositivos legais acima transcritos, não descaracteriza a relação de emprego o fato de o empregado ser estudante de instituição de ensino superior.

30. Outra alegação sem base da Autuada é a de que a relação de estágio também poderia ser comprovada pela natureza das atividades desenvolvidas por tais estagiários, sempre complementares ao ensino que estavam aprendendo no curso jurídico que frequentavam. No entender da Autuada, ao invés de cumprir com o seu dever de investigação em busca da verdade material, a fiscalização preferiu comodamente alegar que os estagiários se tratavam de empregados da Autuada, aplicando-lhe multa por não ter declarado as respectivas remunerações em GFIP.

31. O argumento peca pela base, pois o ônus da prova é da Notificada. A Fiscalização constatou a prestação de serviços para a Notificada, por parte dos funcionários mencionados no relatório fiscal, estando, pois, caracterizada a relação de emprego. Sendo que a Notificada procurou descaracterizar o vínculo empregatício, mediante o argumento de que se tratavam de estagiários, sendo dela, portanto, o ônus de comprovar suas alegações.

[...]

33. Afirma a- Autuada que, nos termos do art. 28, parágrafo 9º, "j", da Lei nº 8.212/1991, não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas a título de bolsa de complementação educacional de estagiário.

34. Na realidade, o citado dispositivo legal afirma que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, desde que as bolsas tenham sido pagas nos termos da Lei nº 6.494, de 07/12/1977.

[...]

38. Constata-se, assim, que a Autuada não trouxe aos autos qualquer prova de que, como exige a legislação, tenha proporcionado aos supostos estagiários a complementação do ensino e da aprendizagem a serem planejados, executados, acompanhados e avaliados em conformidade com os currículos, programas e calendários escolares (ver o parágrafo 2º, do artigo 1º, da Lei nº 6.494/1977)." (grifei).

Devidamente notificada da decisão de 1ª instância por via postal em 26.09.2007 (fls. 143), a XAVIER BERNARDES BRAGANÇA SOCIEDADE DE ADVOGADOS apresentou Recurso Voluntário em 25.10.2007 (fls. 145/171), sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário cumpre os pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo a analisá-lo.

De início, observo que a Recorrente suscita, em preliminar, a desnecessidade de garantia recursal, e, no mérito, (i) a decadência e (ii) a inexigibilidade de inclusão em GFIP de valores pagos a estagiários.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

Da desnecessidade de depósito recursal

Em que pese a Recorrente alegar que obteve liminar em mandado de segurança preventivo para ver afastada a exigência do artigo 126 da Lei n. 8.213/91, que impõe a realização do depósito recursal como requisito de admissibilidade dos recursos voluntários em matéria previdenciária – essa exigência também constava no artigo 33, § 2º do Decreto n. 70.235/72 –, devo reconhecer que a questão perdeu seu objeto e, portanto, resta superada.

Apenas a título de esclarecimentos, é de se registrar que o Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 29.10.2009, DJe n. 210 de 10.11.2009, aprovou a edição da Súmula Vinculante n. 21, conforme transcrevo abaixo:

“Súmula Vinculante 21:

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”

Por essas razões, e levando-se em conta o que dispõe o artigo 62, § 1º, I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, reafirmo que a questão perdeu seu objeto e, por conseguinte, resta superada.

Da Decadência

Em relação à alegação de decadência (fls. 151/163) a Recorrente lança mão dos seguintes fundamentos:

- (i) Que por imposição do artigo 146, III, “b” da Constituição Federal, as normas gerais em matéria tributária são de competência exclusiva de lei complementar, especialmente no que se refere à definição dos prazos de prescrição e decadência, sendo previstas, portanto, no artigo 173, I do CTN;
- (ii) Que não se aplica às contribuições previdenciárias o prazo de decadência de dez anos previsto no artigo 45 da Lei n. 8.212/91, por se tratar de simples lei ordinária;
- (iii) Que em relação à exigência de penalidade por infração a obrigação acessória deve ser aplicável o prazo de decadência de cinco anos contados a partir de 1º de janeiro de 2000, tendo em vista que a suposta infração teria ocorrido em 1999;

- (iv) Que o prazo do artigo 45 da Lei n. 8.212/91 somente pode valer para créditos da Seguridade Social que não tenham natureza tributária, visto que aqueles que revistam tal natureza, por determinação constitucional, estão submetidos ao prazo máximo de cinco anos fixados diretamente pelo CTN; e
- (v) Que como a autuação fiscal lhe foi cientificada em 30.03.2007, reportando-se a fatos supostamente verificados em 1999, ou seja, decorridos mais de cinco anos, operou-se, de forma inquestionável, a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

A despeito de o crédito tributário ter sido devidamente constituído em 30.03.2008, já que foi nessa ocasião que a Recorrente afirma ter tomado conhecimento da autuação, o fato é que Supremo Tribunal Federal, sob o entendimento de 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 n. 559.882, 559.943 e 560.626 em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Em na mesma Sessão Plenária, realizada no dia 12.06.2008, o STF acabou editando a Súmula Vinculante n. 8, publicada no D.O.U. em 20.06.2008, nos termos do artigo 2º, § 4º da Lei n. 11.417/2006, conforme transcrevo abaixo:

“Súmula Vinculante 8

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

A extensão dos efeitos da aprovação de Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei n. 11.417, de 19.12.2006. Confira-se:

“Constituição Federal

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.” (grifei).

Como se pode constatar, a partir da publicação na imprensa oficial todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem o referido verbete sumular. Acrescento, ainda, que o artigo 62, § 1º, I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF prescreve que os conselheiros podem afastar ou deixar de observar Lei que tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, conforme transcrevo abaixo:

“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.

§ 1º 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 definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.”

Tendo sido declarada a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, penso que a matéria passa a ser regida pelas disposições do CTN, o qual, aliás, não estabelece apenas uma norma geral e abstrata acerca do instituto da decadência. Cada qual com sua hipótese específica descreve o transcurso de cinco anos contados do *dies a quo* definido pela legislação tributária. Nesse sentido, é de se reconhecer que o CTN disciplina a decadência nos artigos 173, I e 150, § 4º, abaixo transcritos:

“Lei n. 5.172/66

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;”

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

A contagem criada para os prazos decadenciais pelo CTN considerou como critério a forma pela qual o crédito tributário é constituído. Em outras palavras, o dado por excelência que deve ser considerado quando da escolha por um dos artigos supracitados deve ser a forma de constituição do lançamento. Enquanto a regra do artigo 173, I deve ser aplicada aos casos de lançamento de ofício ou por declaração, a regra do artigo 150, § 4º aplicar-se-á aos casos de lançamento por homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A título de informação, note-se que à época da publicação da Súmula Vinculante n. 8 foi editado o Parecer PGFN/CAT n. 1617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18.08.2008, estabelecendo as regras a serem observadas no que diz respeito ao prazo decadencial dos créditos previdenciários, podendo-se observar as alíneas “d” e “e” contidas no item 49, conforme transcrevo abaixo:

Parecer PGFN/CAT n. 1617/2008

49. (omissis)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; e

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN.

Com o desiderato de explicitar o Parecer acima referido, foi emitida, em 01 de setembro de 2008, a Nota Técnica PGFN/CAT n. 856, que esclarece a questão do *dies a quo* da contagem do prazo decadencial em relação a descumprimento de obrigações acessórias,

entendendo-se que em casos tais deve ser aplicada a regra do artigo 173, I do Código Tributário Nacional.

Decerto que este Tribunal não está vinculado aos entendimentos exarados pela RFB e/ou PGFN em pareceres e demais veículos normativos de idêntica natureza normativa. Mas, por outro lado, isso não quer dizer que os membros julgadores não possam adotá-los como razões de decidir.

Na hipótese dos autos, é de se ter em vista que o crédito tributário decorre da aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Em casos tais, entendo, com amparo nas razões acima e de acordo com a jurisprudência colacionada a seguir, que a regra decadencial aplicável ao caso é aquela prevista no artigo 173, I do CTN, tal como bem observado pela própria Recorrente.

Corroborando essa linha de raciocínio, colaciono entendimento sumulado no âmbito deste Tribunal:

“Súmula CARF nº 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.”

Considerando que a autuação compreende as competências de 01/1999 a 12/1999, é de se afirmar concluir, por força do artigo 173, I do CTN, deveria a fiscalização ter constituído o crédito tributário aqui discutido até 31.12.2004 para as competências de 01/1999 a 11/1999 e até 31.12.2005 para a competência de 12/1999, o que não ocorreu na hipótese dos autos, tendo em vista que a notificação do lançamento foi realizada apenas em 30.03.2007, conforme se pode atestar do *recibo de arquivos entregues ao contribuinte* acostado às fls. 51 dos autos.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e voto por acolher a preliminar arguida para reconhecer a decadência integral do crédito tributário objeto da autuação.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega